

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA
DOTTORATO DI RICERCA IN SCIENZE GIURIDICHE
DIRITTO TRIBUTARIO – CICLO XXXIII

INDAGINI TRIBUTARIE E TUTELA GIURISDIZIONALE

Niccolò Carretto

Matricola: 835761

Tutor: Chiar.mo Prof. Nicola Sartori

Coordinatore: Chiar.ma Prof.ssa Stefania Ninatti

ANNO ACCADEMICO 2019/2020

*Ad Anna,
per mille ragioni*

SOMMARIO

Piano della ricerca.

CAPITOLO I FUNZIONI E CARATTERI DELLE ATTIVITÀ CONOSCITIVE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

SOMMARIO: 1. Utilità e funzioni dell'istituto del procedimento amministrativo in materia tributaria. - 2. Le attività conoscitive e di controllo e l'attività di accertamento come sfere di attività dotate di reciproca (ancorché relativa) autonomia funzionale e procedimentale. - 3. Le posizioni soggettive implicate dalle attività d'indagine tributaria. I poteri conoscitivi e di controllo ed il principio di legalità. - 4. Le fonti di disciplina delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, tra singole leggi d'imposta, Statuto dei diritti del contribuente, e Legge n. 241/1990. - 5. L'agire discrezionale della pubblica Amministrazione in genere ed il principio di proporzionalità. Cenni. - 6. Le attività conoscitive e di controllo come attività amministrative discrezionali. L'impatto del principio di proporzionalità sull'esercizio dei poteri d'indagine.

CAPITOLO II I PROFILI DISCIPLINARI DEGLI ATTI E DEI PROCEDIMENTI CONOSCITIVI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

SOMMARIO: 1. I poteri di "invito" e "richiesta". "Inviti" e "richieste" come provvedimenti ordinatori. Condizioni di operatività delle preclusioni probatorie a carico del contribuente. L'obbligo di motivazione dell'Ufficio tra disciplina legislativa e interpretazione "costituzionalmente orientata". - 2. Accessi, ispezioni e verifiche. L'"autorizzazione" del Capo Ufficio. Natura provvedimento, funzione di garanzia e motivazione. - 3. I poteri conoscitivi e di controllo e i presidi procedurali delle posizioni soggettive del privato. Il sistema delle "autorizzazioni" preventive. Cenni introduttivi. - 4. L'"autorizzazione" preventiva del superiore nelle indagini finanziarie. Natura, funzione, e contenuti del sindacato rimesso all'organo autorizzante. Motivazione. - 5. Le "autorizzazioni giudiziarie" preventive. Natura, funzione e contenuti del sindacato rimesso al magistrato. Motivazione.

CAPITOLO III GLI ASPETTI "PATOLOGICI" DELLE INDAGINI TRIBUTARIE E LE FORME DI TUTELA DEL PRIVATO

SOMMARIO: 1. L'invalidità dei provvedimenti dispositivi delle indagini, e le ricadute, in *subiecta materia*, della disciplina dell'invalidità del provvedimento amministrativo contenuta negli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della Legge n. 241/1990. Cenni introduttivi. - 2. La nullità dei provvedimenti dispositivi delle indagini per "difetto assoluto di attribuzione" e per "mancanza degli elementi essenziali", con particolare riferimento all'oggetto del provvedimento. - 3. L'annullabilità dei provvedimenti dispositivi delle indagini per "eccesso di potere" e per "violazione di legge". - 4. Le ipotesi di (mera) irregolarità e il *discrimen* con la "violazione di legge". - 5. Le ricadute dell'art. 21-*octies*, comma 2, della Legge n. 241/1990 in materia tributaria, con particolare riguardo agli atti d'indagine. - 6. Le attività materiali d'indagine poste in essere in mancanza del prescritto provvedimento dispositivo o esorbitando dai limiti oggettivi, soggettivi e funzionali *ivi* stabiliti. La "via di fatto". - 7. La tutela del contribuente contro le indagini tributarie illegittimamente o illecitamente svolte. Posizione dei problemi. L'impatto della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo. - 8. I riflessi invalidanti delle indagini illegittimamente o illecitamente svolte sull'atto di accertamento. La tesi dell'invalidità derivata nelle sue possibili varianti. Critica. - 9. L'inutilizzabilità, in sede accertativa e processuale, degli elementi conoscitivi illegittimamente o illecitamente acquisiti. Illegittimità sostanziale dell'atto impositivo fondato su tali prove. - 10. La tutela diretta ed immediata delle posizioni soggettive "extra-tributarie" lese dall'attività ispettiva illegittimamente o illecitamente posta in essere. Individuazione del Giudice munito di giurisdizione.

Considerazioni conclusive, in prospettiva (anche) de iure condendo.

Piano della ricerca.

È stato osservato che “l’esercizio dei poteri d’indagine attribuiti dalla legge all’Amministrazione finanziaria rappresenta un momento estremamente critico, a motivo del fatto che la giustapposizione ideale tra interessi collettivi e interessi privati (...) si traduce qui in una frizione tra la posizione di autorità dello Stato e la sfera delle libertà del cittadino”; il perseguimento dell’interesse pubblico all’acquisizione di conoscenze su fatti fiscalmente rilevanti – di quelle conoscenze, cioè, funzionali alla verifica dell’osservanza degli obblighi di carattere formale e sostanziale imposti dal legislatore ai contribuenti –, è inevitabilmente “destinato ad entrare in conflitto con l’interesse dei privati all’integrità dei diritti e delle posizioni giuridiche, anche di rango costituzionale, tutelati e garantiti dall’ordinamento”¹.

L’assetto testé delineato costituisce il portato della Riforma degli anni ’70 del secolo scorso, dalla quale, com’è noto, è scaturito un sistema fiscale imperniato, da un lato, sulla strutturale collaborazione dei contribuenti – chiamati a rendere edotto il Fisco della realizzazione del presupposto, dell’entità della base imponibile e dell’ammontare del tributo dovuto –, e, dall’altro lato, sui controlli, successivi ed eventuali, dell’Amministrazione, chiamata a verificare *ex post* il corretto adempimento degli obblighi sostanziali e formali che la legge pone direttamente a carico dei cittadini. In un sistema siffatto, assume, in effetti, decisivo rilievo un duplice ordine di circostanze: anzitutto, l’esistenza di “un radicale conflitto d’interessi tra cittadino e pubblica Amministrazione, per cui il primo ha tutto l’interesse a far conoscere alla seconda il meno possibile di quel che essa ha invece bisogno di conoscere”; in secondo luogo, “l’aver il problema della conoscenza in larga misura ad oggetto fenomeni (possesso di ricchezza, transazioni, ecc.) non agevolmente identificabili dall’esterno, e comunque facilmente occultabili”².

Talché, trovandosi l’Amministrazione fisiologicamente in posizione di estraneità ai fatti che la legge assume a presupposto dell’imposizione, e non avendo il contribuente – almeno tendenzialmente – interesse a condividere spontaneamente quelle conoscenze con il Fisco, è necessario che l’Amministrazione stessa sia posta nella condizione di poter penetrare autoritativamente nella sfera giuridica dei privati per procurarsi le conoscenze di cui necessita; e “per far questo deve essere dotata di poteri (...) che le consentano di superare anche le barriere poste dall’ordinamento a garanzia delle libertà fondamentali, pena, in difetto, il concreto rischio di non riuscire ad acquisire gli elementi necessari per la verifica del corretto adempimento degli obblighi di autodichiarazione ed autoversamento gravanti sui contribuenti”³.

¹ In questi termini, A. VIOTTO, *I poteri d’indagine dell’Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 1.

² Così, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020, 289.

³ Ancora A. VIOTTO, *I poteri d’indagine dell’Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 6.

È proprio per superare tali “asimmetrie conoscitive” tra Fisco e contribuente che la legge investe l’Amministrazione finanziaria di poteri autoritativi particolarmente penetranti in materia di effettuazione di accessi, ispezioni, verifiche, e di acquisizione in genere di conoscenze fiscalmente rilevanti, sia nei riguardi del contribuente “inquisito”, che presso altri soggetti. Poteri amministrativi, questi, che concretamente si esplicano “imponendo al soggetto passivo un *facere* (presentarsi ad un ufficio, rispondere ad un’interrogazione), un *dare* (consegnare un documento...), o un *pati* (subire un’ispezione)”⁴, derivandone inevitabilmente un’interferenza dell’Autorità titolare di queste potestà con la sfera di libertà e riservatezza del privato (sia esso il contribuente o un terzo) nei cui confronti detti poteri vengano esercitati.

In ossequio al fondamentale principio di legalità, spetta al legislatore individuare i limiti entro i quali la pubblica Autorità, nel perseguimento dell’interesse pubblico all’acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti, può legittimamente interferire, comprimendola, con la sfera di libertà dei privati. Ed è esattamente in tale prospettiva che debbono essere lette le regole legislative disciplinanti le attività conoscitive autoritative del Fisco; disciplina, questa, che per l’appunto esprime “articolate e complesse mediazioni normative tra l’interesse pubblico alla conoscenza di circostanze relative all’attività economica (...) dei cittadini e l’interesse privato alla riservatezza, tutelato, a livello costituzionale, dalle norme sulla libertà personale, sull’inviolabilità del domicilio, sulla segretezza della corrispondenza, nonché, ed a livello di legislazione ordinaria, da quelle regolatrici, ad esempio, del segreto professionale e bancario”⁵.

Con la presente ricerca, ci si propone dapprima di analizzare la complessa disciplina delle attività ispettive tributarie, che si snoda tra principi costituzionali, internazionali ed europei, principi generali dell’ordinamento, singole leggi d’imposta, legge generale sul procedimento amministrativo e Statuto dei diritti del contribuente, onde individuare la funzione dell’attività conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione finanziaria nell’ordinamento tributario vigente, nonché ricercare e definire i profili disciplinari degli atti e dei procedimenti in cui detta complessa attività si articola. Una volta chiarita la funzione e delineate le regole generali dell’agire dell’Amministrazione finanziaria nell’esercizio della funzione di controllo ad essa demandata dalla legge, sarà quindi possibile approfondire, nel terzo capitolo, i risvolti “patologici” delle attività d’indagine tributaria, ossia le ipotesi in cui l’attività di controllo concretamente svolta risulti difforme dal paradigma legale: ciò, al fine di definire le conseguenze giuridiche di tali fattispecie “patologiche” e, correlativamente, di individuare le forme di reazione giurisdizionale esperibili dal privato a tutela delle proprie situazioni giuridiche soggettive.

⁴ Si tratta della risalente (ma ancora attualissima) sistemazione di F. LEVI, *L’attività conoscitiva della pubblica Amministrazione*, Torino, 1967, 95.

⁵ Così, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell’accertamento tributario*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 617 e ss., ma già in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, 791 e ss.

CAPITOLO I

FUNZIONI E CARATTERI DELLE ATTIVITÀ CONOSCITIVE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

SOMMARIO: 1. Utilità e funzioni dell'istituto del procedimento amministrativo in materia tributaria. - 2. Le attività conoscitive e di controllo e l'attività di accertamento come sfere di attività dotate di reciproca (ancorché relativa) autonomia funzionale e procedimentale. - 3. Le posizioni soggettive implicate dalle attività d'indagine tributaria. I poteri conoscitivi e di controllo ed il principio di legalità. - 4. Le fonti di disciplina delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, tra singole leggi d'imposta, Statuto dei diritti del contribuente, e Legge n. 241/1990. - 5. L'agire discrezionale della pubblica Amministrazione in genere ed il principio di proporzionalità. Cenni. - 6. Le attività conoscitive e di controllo come attività amministrative discrezionali. L'impatto del principio di proporzionalità sull'esercizio dei poteri d'indagine.

1. - *Utilità e funzioni dell'istituto del procedimento amministrativo in materia tributaria.*

È ormai acquisito, nella dottrina amministrativistica, che “[i]l procedimento è il presupposto per l'adozione della decisione amministrativa e, dunque, per il perseguimento della funzione pubblica”⁶.

Così, muovendo dal presupposto che il procedimento costituisce il prodromo di ogni decisione amministrativa e che, ancor più in generale, il procedimento costituisce la forma di ogni funzione pubblica⁷, una parte della dottrina tributaria ne ha desunto che “l'agire dell'Amministrazione finanziaria (...) è certamente riconducibile all'azione amministrativa ed al procedimento amministrativo”, dal momento che si articola in “atti e attività (per lo più) di

⁶ Così, testualmente, A. SANDULLI, voce *Procedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di Diritto Pubblico*, V, Milano, 2006, 4510. Pare ancor più lata la nozione di procedimento amministrativo adottata da B.G. MATTARELLA, *Il procedimento*, in S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2012, 249 e ss., il quale riferisce il fenomeno della procedimentalizzazione a tutta l'attività amministrativa, anche allorché essa non sia preordinata all'adozione di atti a carattere provvedimentale (spec. pp. 286 e ss.). La letteratura in materia di procedimento amministrativo è, invero, vastissima. Si possono segnalare, senza alcuna pretesa di esaustività, gli studi di A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940; ID., voce *Procedimento amministrativo*, in *Noviss. Digesto It.*, XIII, Torino, 1966, 1021 e ss.; F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1952, 126 e ss.; M. NIGRO, *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1980, 252 e ss.; G. PASTORI, *Il procedimento amministrativo tra vincoli formali e regole sostanziali*, in ID., *Scritti scelti*, I, Napoli, 2010, 361 e ss. [ma già in U. ALLEGRETTI – A. ORSI BATTAGLINI – D. SORACE (a cura di), *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio di giurisprudenza*, II, Rimini, 1987, 805 e ss.]. Nella manualistica, sempre senza pretesa di esaustività, A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1980, 438 e ss.; M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1970, 813 e ss.; G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in L. MAZZAROLLI – G. PERICU – A. ROMANO – F.A. ROVERSI MONACO – F.G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, II, Bologna, 1998, 1187 e ss.; A. ZITO, *Il procedimento amministrativo*, in F.G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2008, 215 e ss.; B.G. MATTARELLA, *Il procedimento*, cit., 249 e ss. Per quanto attiene alle voci enciclopediche, si vedano, per tutti, F. TEDESCHINI, voce *Procedimento amministrativo*, in *Enc. Dir.*, XXXV, Milano, 1986, 872 e ss.; E. CARDI, voce *Procedimento amministrativo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, 1 e ss. dell'estratto; R. VILLATA – G. SALA, voce *Procedimento amministrativo*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, XI, 1996, 574 e ss. e il già citato contributo di A. SANDULLI, voce *Procedimento amministrativo*, cit.

⁷ La nota ricostruzione del procedimento come “forma della funzione” si deve a F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, cit.

natura pubblicistica, diretti al perseguimento di un fine pubblico (l'attuazione del prelievo tributario)"⁸.

Invero, l'assunto che precede è tutt'altro che pacifico, posto che una parte della dottrina manifesta tuttora una certa renitenza rispetto all'inquadramento dell'agire dell'Amministrazione finanziaria entro gli schemi del "procedimento amministrativo"⁹, tanto che il problema dell'"idoneità della nozione di procedimento amministrativo a cogliere la natura sostanziale dell'attività dell'amministrazione finanziaria" può dirsi, ancora oggi, "[o]ggetto di (...) vivo dibattito dottrinario"^{10 11}.

Infatti, la ricostruzione in chiave procedimentale dell'agire dell'Amministrazione finanziaria è storicamente apparsa, ai più, foriera di alcune aporie, che hanno indotto buona parte della dottrina a ritenere che, nel diritto tributario, la nozione di "procedimento" abbia

⁸ Così, di recente, L. DEL FEDERICO, *Procedimento e codificazione dei vizi nell'identificazione dell'oggetto del processo tributario*, in M. BASILAVECCHIA – A. COMELLI (a cura di), *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, Milano, 2020, 39. Analoghe considerazioni sono rintracciabili in molti scritti dello stesso Autore, tra i quali si segnala, per ampiezza d'indagine, ID., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, spec. 69 e ss. e 220 e ss. Nella recente dottrina, inquadrano l'attività dell'Amministrazione finanziaria entro schemi riconducibili al procedimento amministrativo C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 7 e ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2007, I, 44 e ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

⁹ Limitandosi alla dottrina più recente, negano che il "procedimento tributario" possa essere ricondotto al "procedimento amministrativo" G. TINELLI, *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, 693 e ss.; A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, II, 739 e ss.; ma soprattutto ID., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Padova, 2012, 58 e ss., ove l'Autore rivolge una serrata critica alle c.d. "teorie procedimentali", nonché 102 e ss., ove l'Autore sostiene la perdurante impossibilità, anche nell'attuale contesto ordinamentale, di considerare il "procedimento tributario" come *species* del "procedimento amministrativo"; L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2011, 563 e ss.; ID., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 43 e ss.

¹⁰ Lo osserva L. SALVINI, voce *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4532.

¹¹ In materia tributaria, il ricorso al concetto di "procedimento" ha storicamente caratterizzato sia le "teorie dichiarativiste" che le "teorie costitutiviste". Per le prime, l'identificazione dell'*iter* di attuazione del prelievo con il procedimento si è risolta in una spiegazione delle modalità di svolgimento (dinamiche) del rapporto giuridico d'imposta; rapporto che già costituiva un collegamento (anche se solo statico) tra le diverse situazioni soggettive facenti capo al contribuente e all'Amministrazione finanziaria (A.D. GIANNINI, *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956, 291 e ss.; poi, E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1966, I, 3 e ss., spec. 10 e ss.). Diversamente, per le "teorie costitutiviste" il "procedimento" ha rappresentato il fondamentale istituto idoneo ad inquadrare lo svolgersi (*dinamico*) dell'esercizio del potere di imposizione; l'istituto, cioè, in grado di "collegare fra di loro situazioni giuridiche di contenuto non corrispondente, come l'obbligo tributario e il potere di imposizione, in vista del conseguimento di un effetto giuridico finale: l'acquisizione da parte della finanza di determinate prestazioni pecuniarie a titolo di imposta o di sanzione" (F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, 69 e ss.). Per le successive, variegate, ricostruzioni della "teoria procedimentale", si vedano G.A. MICHELI (a cura di), *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971, cui adde A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1971, I, 433 e ss.; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1974, I, 620 e ss., nonché ID., *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968, 212 e ss., il quale rilevava che "lo strumento del procedimento si manifesta dunque come il mezzo logicamente più idoneo per coordinare, indirizzandole verso un certo fine pubblico, le molteplici attività che provengono da soggetti diversi, ma tutte coordinate all'esercizio di una funzione fondamentale dell'ente pubblico". Per un'approfondita ricognizione delle "teorie procedimentali", si vedano L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, 41 e ss., nonché A.F. BASCIU, voce *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989.

“valenza meramente descrittiva, e sostanzialmente atecnica”¹². È diffusa, in particolare, la convinzione che il procedimento tributario presenti alcune peculiarità che ne impediscono la piena assimilazione al procedimento amministrativo¹³, e che il ricorso, in chiave descrittiva e (per l'appunto) atecnica, al concetto di procedimento valga soprattutto a “sottolineare l'impugnabilità dell'atto finale per vizi degli atti intermedi”, nonché “l'esistenza di termini di decadenza nel collegamento degli atti tra loro”¹⁴.

Le principali ragioni sottese a tali obiezioni attengono all'assenza di discrezionalità nel procedimento di accertamento del tributo; all'estrema varietà degli schemi in cui può articolarsi l'attuazione del prelievo; nonché alla non indefettibilità del provvedimento “finale”; connotati, quelli appena menzionati, che varrebbero a differenziare in modo decisivo il “procedimento tributario” dal modello tipico (e astratto) del “procedimento amministrativo”¹⁵.

Senonché - è stato recentemente rilevato¹⁶ -, le critiche tradizionalmente rivolte alle teorie procedurali non sembrano, invero, decisive nel senso di escludere *tout court* che l'agire dell'Amministrazione finanziaria possa essere inquadrato entro schemi propriamente procedurali.

In specie, sotto il primo dei profili critici testé menzionati, taluni sostengono che l'insussistenza, nell'attività di accertamento del tributo, dei connotati tipici della discrezionalità¹⁷, costituirebbe un insuperabile ostacolo alla possibilità di configurare, nel diritto tributario, veri e propri procedimenti¹⁸ e provvedimenti¹⁹ amministrativi, facendo leva sulle note teoriche che, nel diritto amministrativo, tendono ad escludere la natura propriamente provvedimentoale degli atti vincolati²⁰.

¹² Lo osserva S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 635 e ss., spec. 639, già in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, 803 e ss. Sul punto, anche F. TESAURO, *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975, 151 e ss.; più di recente, A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in ID. (a cura di), *Diritto tributario*, Milano/Fiori Assago, 2012, 539, il quale, in ogni caso, afferma chiaramente la perdurante utilità della nozione di procedimento anche nel diritto tributario.

¹³ *Cfr.*, da ultimo, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, cit., 566 e ss.

¹⁴ Così, A. FANTOZZI, *L'accertamento*, cit., 540.

¹⁵ Per una sintesi dei rilievi critici mossi nei confronti delle c.d. “teorie procedurali”, si veda, per tutti, A. FANTOZZI, *L'accertamento*, cit., 537 e ss.

¹⁶ Si veda, per tutti, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 88 e ss. Da ultimo, dello stesso Autore, si veda ID., *Procedimento e codificazione dei vizi nell'identificazione dell'oggetto del processo tributario*, cit.

¹⁷ Sull'assenza di discrezionalità, in capo all'Amministrazione, nella determinazione, sia nell'*an* che nel *quantum*, del debito tributario gravante sul contribuente, si vedano, per tutti, L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969; ID., voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, 2003 e ss.; F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, 1999, 536 e ss.; di recente, si segnala lo studio monografico di M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018.

¹⁸ Da ultimo, G. TINELLI, *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, cit., ove ulteriori riferimenti.

¹⁹ Si vedano, tra gli altri, E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, cit.; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969; ID., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007, 346 e ss.

²⁰ Soprattutto in passato, la dottrina amministrativistica sosteneva che il concetto di provvedimento potesse essere utilmente adoperato solo in presenza di discrezionalità amministrativa. Tale dottrina si domandava, cioè, se gli atti vincolati, coi quali l'Amministrazione non fa che attuare, senza spazio per alcuna “scelta” tra soluzioni alternative, il precetto normativo potessero essere considerati provvedimenti o, piuttosto, meri atti, o addirittura adempimento di doveri. Per tutti, *cf.* A. ORSI BATTAGLINI, *Attività vincolate e situazioni soggettive*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1988, 3 e ss., il quale, per l'appunto, sosteneva che gli atti amministrativi vincolati non fossero inquadrabili entro la categoria dei provvedimenti amministrativi. Se si è ben

Sul punto, può, anzitutto, osservarsi come, accanto all'attività di accertamento, la cui natura vincolata è sostanzialmente indiscussa, esistono altre sfere di attività amministrativa (non ultima l'attività conoscitiva e di controllo, come si avrà modo di dire nel prosieguo) che paiono presentare margini (anche significativi) di discrezionalità, e nell'ambito delle quali non è difficile scorgere atti a contenuto propriamente provvedimentale e sequenze di atti idonee a configurare veri e propri procedimenti in senso tecnico²¹.

A parte il dato appena rilevato, può poi osservarsi, in prospettiva più generale, e pur senza voler qui affrontare approfonditamente il tema (delicato e complesso) della natura (provvedimentale o meramente attizia) dell'atto di accertamento del tributo, che, nel diritto amministrativo, "l'area dei provvedimenti", da intendersi "come atti conclusivi del procedimento e produttivi degli effetti, non coincide (...) con quella degli atti discrezionali, ma ricomprende atti discrezionali e non"²². Talché, uscendo dal "particolarismo tributario", e ponendosi nella prospettiva del diritto amministrativo generale, ci si avvede che il carattere vincolato di un atto non pregiudica la sua qualificazione in termini propriamente provvedimentali²³.

Una conferma di quanto appena accennato parrebbe provenire direttamente dal dato normativo, che oggi riconosce espressamente l'esistenza di provvedimenti a natura vincolata. Difatti, la Legge 11 febbraio 2005, n. 15 ha novellato la Legge n. 241/1990, identificando, negli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della stessa Legge Generale, uno statuto sostanzialmente unitario del provvedimento amministrativo; categoria, questa, cui la stessa legge ora riconduce espressamente tanto il provvedimento discrezionale quanto il provvedimento vincolato, tra i quali sussiste una (parziale) differenziazione di disciplina soltanto per quanto attiene alla

inteso, parrebbe porsi nel solco tracciato da tale impostazione tradizionale M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, Bologna, 2013, 115, il quale sostiene che in caso di attività vincolata "l'effetto giuridico sorge automaticamente, cioè senza l'intermediazione necessaria di un atto amministrativo", con la conseguenza che tale atto "avrebbe dunque natura meramente dichiarativa, cioè ricognitiva di un effetto già prodottosi, che la legge ancora a presupposti vincolati".

²¹ Invero, sebbene vi sia sostanziale concordia di opinioni circa l'assenza di profili di vera discrezionalità nella determinazione, nell'*an* e nel *quantum*, del debito tributario, è anche vero che il diritto tributario non è totalmente esente dal fenomeno della discrezionalità. Per esempio, si dirà meglio oltre che la discrezionalità rileva, almeno secondo parte della dottrina, rispetto all'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione. Ma spazi per scelte discrezionali sembrano esistere, sempre a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, anche in materia di riscossione, come da tempo sostiene L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, cit.; ID., voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, cit., 2010-2011. Più di recente, hanno valorizzato tali profili di discrezionalità dell'attività di riscossione, tra gli altri, A. GUIDARA, *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, 5 e ss. e M. ALLENA, *La transazione fiscale nell'ordinamento tributario*, Milano, 2017, 197 e ss., quest'ultimo con specifico riguardo all'istituto della transazione fiscale, mediante il quale – osserva l'Autore – "il sistema tributario ammette una circoscritta discrezionalità nell'assunzione di scelte che incidono sull'obbligazione tributaria già accertata, durante la fase di riscossione, e che producono una disposizione del tributo" (*contra*, però, G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I, 1062). È stato, poi, sostenuto, sempre a mero titolo esemplificativo, che taluni profili di discrezionalità sussistano in materia sanzionatoria, in particolare in ordine alla determinazione del *quantum* della sanzione. Sul punto, L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 511 e ss.

²² Così, V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino, 2011, 384.

²³ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 92-93.

rilevanza dei vizi formali dell'atto²⁴, ma non certo per quanto concerne le regole procedurali. Ciò che maggiormente rileva, è che entrambe le menzionate tipologie di provvedimento (discrezionale e vincolato) sono sottoposte dall'art. 21-*octies* ad azione costitutiva di annullamento, con l'unica differenza, come si è pocanzi accennato, che i provvedimenti vincolati possono essere annullati solo per vizi diversi da quelli formali e procedurali, dal che “si può dedurre che il legislatore riconosce che provvedimento discrezionale e provvedimento vincolato abbiano la stessa natura” e che, dunque, “anche il secondo sia il risultato dell'esercizio di un potere”²⁵.

Nondimeno, anche prima della menzionata novella del 2005, alcuni Autori avevano già prospettato l'insussistenza di una correlazione indefettibile tra provvedimento e discrezionalità amministrativa. Si osservava, cioè, prima ancora che detto assunto ricevesse espressa sanzione legislativa, che “si ha potere non solo quando esiste la facoltà di scelta tra soluzioni diverse, sibbene altresì ove si tratti di rendere giuridicamente operanti le decisioni, di realizzare le scelte e l'assetto prefigurato, in sintesi: di costituire l'effetto”²⁶. Si diceva, infatti, che, nel caso dei provvedimenti vincolati, l'Amministrazione, pur non avendo “potere determinante, ossia di disegnare (in questo senso, determinare) l'effetto dell'atto che compie” – connotato, questo, che resta tipico dei soli provvedimenti discrezionali -, ha comunque “quanto meno il potere di costituire l'effetto; è titolare, cioè, di un potere costitutivo”²⁷. Talché, quand'anche manchi ogni margine di discrezionalità, “può restare (e positivamente resta) attribuito all'Amministrazione il potere costitutivo, senza il cui esercizio l'effetto, benché interamente disciplinato (o raffigurato) dalla legge (o anche da altro precedente atto amministrativo), non si produce”²⁸.

Il carattere vincolato di un atto non sembra, dunque, di per sé decisivo nel senso di escluderne la natura provvedimentoale, il che, del resto, trova riscontro anche negli orientamenti della dottrina tributaria, buona parte della quale, pur a fronte di un'attività vincolata (com'è

²⁴ In questo senso, sempre L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 92-93. Sul punto, si veda anche F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Milano/Fiori Assago, 2016, 201-202, ove l'illustre Autore definisce l'avviso di accertamento come “provvedimento (...) espressione di una funzione vincolata”. Peraltro – soggiunge l'Autore -, “che i provvedimenti amministrativi possano essere anche vincolati è confermato dall'art. 21-*octies* della legge sul procedimento amministrativo (L. 7 agosto 1990, n. 241)”. Nella dottrina amministrativistica, si veda anche B.G. MATTARELLA, voce *Provvedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4731 e ss., ove l'Autore osserva come alcune delle caratteristiche tradizionalmente considerate come tipiche del provvedimento amministrativo non ne costituiscono, in realtà, connotati indefettibili. Il riferimento è, in particolare, proprio al carattere della discrezionalità, che non può essere considerata come connotato distintivo della categoria giuridica del provvedimento, posto che l'art. 21-*octies* della Legge n. 241/1990 riconduce a tale categoria pure i provvedimenti vincolati.

²⁵ Così, S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, I, 392 nota 12.

²⁶ Così, R. VILLATA, *L'atto amministrativo*, in L. MAZZAROLLI – G. PERICU – A. ROMANO – F.A. ROVERSI MONACO – F.G. SCOCA, *Diritto amministrativo*, II, Bologna, 1998, 1409; F.G. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. Amm.*, 1995, 1 e ss., spec. parr. 13 e 14; più di recente, R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006, 68, ove ulteriori riferimenti.

²⁷ In questi termini, F.G. SCOCA, *Il provvedimento amministrativo. Nozione, elementi, classificazione*, in ID. (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2008, 264. Tale impostazione è stata espressamente ripresa, in materia tributaria, da S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit. 643-644.

²⁸ Lo afferma F.G. SCOCA, *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, cit., par. 14.

quella di accertamento del tributo), considera l'atto impositivo dell'Amministrazione finanziaria alla stregua di vero provvedimento²⁹, dunque come atto "dotato della caratteristica dell'autoritatività, posto che si impone con effetti cogenti al contribuente, anche se non consenziente, ed è suscettibile di esecuzione coattiva anche in assenza di pronunciamento giurisdizionale"^{30 31}.

In un tale contesto, nemmeno può sminuirsi l'utilità dell'istituto del procedimento, che conserva integra la propria essenziale rilevanza anche in presenza di attività non discrezionali³², per una pluralità di ragioni.

²⁹ La natura provvedimentale degli atti impositivi è stata ribadita, come si è già riferito, da F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Milanofiori Assago, 2016, 201-202. Si segnalano inoltre, tra gli altri, anche M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018, 77; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 642 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 92 e ss., nonché S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 12 e ss. Meno di recente, *ex multis*, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 65; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 254 e ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, *passim*; F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 51 e ss.; ID., *Il rimborso dell'imposta*, cit., 127 e ss.; S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 617 e ss., ma già in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, 791 e ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. Prat. Trib.* 1983, I, 1911 e ss., spec. 1914. Per ulteriori riferimenti dottrinali, si rinvia comunque a L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 94 nota 240.

³⁰ Così, G. MARONGIU – A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013, 100, che riecheggiano la tradizionale nozione di "provvedimento amministrativo", da intendersi come atto autoritativo dell'Amministrazione, diretto a realizzare in via unilaterale lo specifico interesse pubblico rimesso alla cura dell'Amministrazione stessa e suscettibile di incidere nella sfera giuridica di terzi soggetti. Sul punto, oltre alle trattazioni più risalenti (tra cui, su tutti, M.S. GIANNINI, voce *Atto amministrativo*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959, 163 e ss.), si segnala, più di recente, il già citato contributo di B.G. MATTARELLA, voce *Provvedimento amministrativo*, cit., 4731 e ss., ove, come si è già visto, l'Autore osserva, tra le altre cose, come la discrezionalità non possa essere considerata una caratteristica indefettibile e necessaria del provvedimento amministrativo, stante il riferimento espresso, da parte dell'art. 21-*octies* della Legge n. 241/1990, anche alla categoria dei provvedimenti vincolati.

³¹ Numerosi sono gli argomenti che hanno indotto la dottrina a riscontrare la natura provvedimentale dell'atto di imposizione. Solo per citarne alcuni, si pensi al carattere impugnatorio del processo tributario (*cf.*, per tutti, F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, cit., 62 e ss.; ID., *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, 9 e ss.; C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, cit., *passim*; ID., *Commento all'art. 19, del D.Lgs. n. 546/1992*, in C. GLENDI – C. CONSOLO (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milanofiori Assago, 2017, 300 e ss.); all'attitudine dell'atto a consolidarsi se non impugnato entro brevi termini previsti sotto pena di decadenza (si veda F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, cit., 55-56, il quale ritiene che l'azione esercitata dal contribuente avverso l'atto impositivo dell'Amministrazione debba essere ricostruita in termini di azione di annullamento, in quanto "[l]a previsione di un termine di decadenza vale ad escludere che il contribuente proponga una domanda di mero accertamento", le quali "non tollerano decadenze", citando, sul punto, P. CALAMANDREI, *Vizi della sentenza e mezzi di gravame*, in *Studi sul processo civile*, I, Padova, 1930, 205); nonché alla correlata preclusione, per il contribuente, di contestare in via giudiziale l'an e il *quantum* della pretesa una volta che l'atto impositivo non sia più impugnabile [si veda E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 577-578, il quale riconosce un'"indole costitutiva" all'atto d'imposizione proprio considerando, tra le altre cose, che "dopo l'imposizione, sempre che questa sia divenuta definitiva e irrevocabile, l'obbligazione tributaria esiste, senza possibilità alcuna per il singolo di sottrarsi, anche se, a suo tempo, non esisteva (o esisteva in maniera e in misura diversa) il fatto economico eletto astrattamente dalla legge a giustificazione dell'imposta: il quale pertanto erroneamente venne assunto, in quella misura e maniera, a fondamento dell'imposizione"]; elementi, quelli appena passati in rassegna, che hanno indotto a definire il processo tributario proprio come "processo d'impugnazione di atti amministrativi autoritativi" (così, ancora F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 56).

³² A. SANDULLI, voce *Procedimento amministrativo*, cit., 4510. Ciò è tanto vero che la dottrina amministrativistica tradizionale ha ricondotto l'accertamento tributario entro la categoria delle ablazioni legali, attribuendogli dunque natura di procedimento amministrativo. Lo osserva D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, 12, che richiama, sul punto, le opinioni espresse da M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, cit., 1264 e da F. BARTOLOMEI, *Sull'estensione del concetto di ablazione*, in S. AMOROSINO (a cura di), *Le trasformazioni del diritto amministrativo. Scritti degli allievi per gli ottanta anni di M.S. Giannini*, Milano, 1995, 35.

In specie, pur non essendo in queste ipotesi ammessa alcuna ponderazione comparativa tra interesse pubblico primario e interessi (pubblici e/o privati) secondari, nondimeno occorre pur sempre verificare la sussistenza in concreto dei presupposti di fatto cui la disposizione vincolante collega l'adozione dell'atto, e “[t]ale verifica non può che essere rimessa all'amministrazione, la quale è tenuta a seguire il procedimento, che, nelle sue fasi essenziali, è uguale a qualsiasi altro procedimento”³³. Il procedimento è, cioè, imprescindibile anche in tali ipotesi; semplicemente, a differenza di quanto avviene nel caso di attività discrezionali, il procedimento serve non già ad acquisire “interessi”, bensì ad acquisire “fatti”³⁴.

La procedimentalizzazione dell'agire della pubblica Amministrazione parrebbe, dunque, rispondere anzitutto ad una fondamentale esigenza di legalità e controllabilità delle decisioni³⁵. È, cioè, sempre necessario, anche in presenza di attività vincolate, che la decisione consacrata nell'atto amministrativo sia controllabile anche e soprattutto in sede giurisdizionale, e “il procedimento amministrativo, in quanto momento di formalizzazione del processo decisionale, serve proprio a garantire la tracciabilità della decisione e dunque a verificare sulla base di dati obiettivi la legittimità del provvedimento adottato e la sua conformità alle norme e ai principi che regolano lo svolgimento dell'azione amministrativa”³⁶.

Senza, poi, dimenticare che, anche nell'ambito delle attività amministrative vincolate (e, dunque, non solo di quelle discrezionali), la procedimentalizzazione dell'agire amministrativo può rispondere ad una importante finalità di partecipazione del privato; partecipazione che assume, nelle attività vincolate, un significato senz'altro molto diverso rispetto a quello ch'essa riveste nel contesto delle attività discrezionali, ma non per questo meno rilevante. Infatti, se rispetto alle attività discrezionali la partecipazione consente l'emersione di tutti quegli interessi privati che l'Amministrazione, nell'adottare la decisione, dovrà considerare e ponderare con l'interesse pubblico primario rimesso alle sue cure³⁷, diversamente, in presenza di attività vincolate, la partecipazione del privato al procedimento ha la finalità di garantire una migliore e più compiuta ricostruzione dei fatti assunti dalla legge quali presupposti della decisione (per

³³ Così, sempre F.G. COCA, *Il provvedimento amministrativo. Nozione, elementi, classificazione*, cit. 264.

³⁴ Cfr., per tutti S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 659 e ss., spec. 669 (già in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 523 e ss.)

³⁵ Da ultimo, sul procedimento come garanzia di legalità, si veda E. CARDI, voce *Procedimento amministrativo*, in *Diritto Online Treccani*, 2012, par.1.1.

³⁶ A. ZITO, *Il procedimento amministrativo*, cit. 251-216. Le istanze di legalità sottese alla procedimentalizzazione dell'attività amministrativa sono ben note anche alla dottrina tributaria che si è occupata *ex professo* del tema qui in discussione. Per tutti, si veda L. SALVINI, voce *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, cit., 4533, ove l'Autrice osserva che il carattere tendenzialmente vincolato dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, e dunque la circostanza che “non vi siano interessi contrapposti, pubblici e privati, da fare emergere, da valutare e da tutelare non sminuisce tuttavia, nel nostro campo, l'utilità del ricorso alla nozione di procedimento. Il procedimento (anche) nel campo tributario è infatti principalmente il luogo dove si attuano le regole e le garanzie del rapporto tra amministrazione e privato”.

³⁷ Soprattutto grazie ai contributi di F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, cit., 126 e ss. e M.S. GIANNINI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950, 259 e ss., il procedimento, inteso come “forma della funzione amministrativa”, ha cominciato ad essere designato come “sede deputata alla adeguata ponderazione di tutti gli interessi compresenti” nella fattispecie oggetto di decisione amministrativa. Il virgolettato riporta un passaggio del lavoro di A. SANDULLI, voce *Procedimento amministrativo*, cit., 4510.

l'appunto vincolata) dell'Amministrazione³⁸, permettendo all'ente procedente, attraverso la valutazione dei documenti, delle osservazioni, delle memorie etc. presentati dal privato, "di acquisire dati utili per colmare le c.d. <<asimmetrie informative>>"³⁹ delle parti (privato e Amministrazione).

Non è certamente estranea alle predette istanze di partecipazione l'attività di accertamento dei tributi. Rispetto a tale attività amministrativa vincolata, il "contraddittorio"⁴⁰ tra Amministrazione e contribuente non ha certamente la finalità di veicolare nel procedimento interessi da ponderare con l'interesse pubblico rimesso alle cure dell'Amministrazione, bensì è preordinato, come pocanzi accennato, a garantire una più puntuale ricostruzione dei fatti rilevanti⁴¹, così da attenuare la fisiologica "asimmetria conoscitiva delle due parti in ordine alle reali caratteristiche del presupposto"⁴².

Svolte queste essenziali considerazioni, e venendo ora alle ulteriori obiezioni che nel tempo sono state rivolte alle "teorie procedimentali", si è detto sopra che l'estrema varietà degli schemi di attuazione del prelievo, come anche la circostanza che non sempre il procedimento tributario si conclude con un atto autoritativo, costituirebbero, secondo una parte della dottrina, elementi tali da determinare un decisivo allontanamento del "procedimento tributario" dal modello tipico di "procedimento amministrativo", al punto che dovrebbe escludersi la diretta applicabilità al procedimento tributario della Legge n. 241/1990

³⁸ Cfr., S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, cit., 392.

³⁹ Così, con specifico riferimento ai procedimenti vincolati, M. OCCHIENA, voce *Partecipazione al procedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4128 e ss., spec. 4134. In giurisprudenza, CONS. STATO, SEZ. IV, n. 6959/2004.

⁴⁰ In generale, sul tema del contraddittorio preprozessuale, si possono vedere, senza pretesa di esaustività, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Rass. Trib.*, 2011, 467 e ss.; G. VANZ, *Problemi aperti in tema di contraddittorio nei procedimenti di accertamento tributario nella prospettiva dei rapporti tra ordinamento nazionale e ordinamento europeo*, in *DPCE Online*, 2019, 2619 e ss.; F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 397 e ss.; S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, *ivi*, 406 e ss.; A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, *ivi*, 413 e ss.; ID., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 95 e ss.; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. Trib.*, 2017, 13 e ss.; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018. Nella manualistica, per tutti, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Milanofiori Assago, 2016, 167 e ss. Per quanto attiene al nuovo art. 5-ter nel D.Lgs. n. 218/1997 (che, pur avendo esteso il contraddittorio a fattispecie per cui prima non era previsto, ha comunque un ambito di applicazione piuttosto limitato e non ha certamente sortito l'effetto di generalizzare l'obbligo del contraddittorio), si vedano F. PISTOLESI, *Il contraddittorio "generalizzato"*, in *Giur. Imp.*, 2019, 147 e ss. e C. GLENDI, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corr. Trib.*, 2020, 26 e ss.

⁴¹ Sul punto, osserva S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, cit., 392, che attraverso la partecipazione, "il contribuente può introdurre dati di fatto, presentare memorie illustrative, proporre valutazioni tecniche ed economiche, di cui l'amministrazione deve tener conto nella determinazione della sussistenza e dei profili qualitativi e quantitativi del presupposto del tributo e della sua commisurazione", sicché – prosegue l'Autore – "l'assenza di discrezionalità non comporta di per sé che la partecipazione al procedimento sia superflua, almeno tutte le volte in cui l'amministrazione ha da compiere non solo la semplice verifica della mera sussistenza dei fatti rilevanti, ma anche valutazioni qualitative e quantitative degli stessi".

⁴² L. SALVINI, voce *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, cit., 4536.

(recante, come noto, “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di accesso ai documenti amministrativi”)⁴³.

Senonché - è stato recentemente osservato⁴⁴ -, nemmeno tali obiezioni paiono irresistibili, dal momento che, così argomentando, si finisce per sopravvalutare elementi che non sono, invero, peculiari del solo diritto tributario, ma sono comuni anche al diritto amministrativo generale; contesto, quest’ultimo, in cui detti elementi non hanno impedito di ricorrere al concetto di procedimento ed evidentemente non pregiudicano l’applicazione della Legge n. 241/1990⁴⁵.

In quest’ordine di idee, la vastità e varietà tipologica dei procedimenti non interessa soltanto la materia tributaria, ma anche il diritto amministrativo generale, posto che, a differenza dei procedimenti giurisdizionali e dei procedimenti legislativi – i quali hanno strutture tipiche e costanti, descritte in via generale dai codici di procedura e dai regolamenti parlamentari -, “esistono infiniti modelli di procedimento amministrativo, descritti da migliaia di leggi e regolamenti”⁴⁶, e ciò in ragione della varietà degli interessi pubblici rimessi alle cure della pubblica Amministrazione, della eterogeneità degli obiettivi ad essa assegnati, e della conseguente impossibilità di predeterminare “una volta per tutte” le forme procedurali necessarie per realizzare gli uni e gli altri⁴⁷.

Allo stesso modo, nemmeno pare potersi affermare che il carattere eventuale e non indefettibile dell’atto autoritativo “finale” costituisca connotato tipico della sola materia tributaria, dal momento che “anche nell’azione amministrativa l’atto finale può mancare ove la P.A. ritenga insussistenti i presupposti per adottare il provvedimento, e ciò segnatamente in tutti i procedimenti ad attivazione officiosa”, nell’ambito dei quali, peraltro, “seppure manca un atto finale esterno, normalmente viene adottato un atto finale interno”⁴⁸. Del resto, la semplice mancata emissione dell’atto impositivo da parte dell’Amministrazione – magari dovuta alla riscontrata regolarità della posizione del contribuente – non sembra possa valere, da sola, a negare *tout court* la natura procedimentale delle attività svolte “a monte”, posto che

⁴³ In questo senso, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, cit., 568; ID., *Riflessioni sul procedimento tributario*, cit. 54; A. COMELLI, *Poteri e atti nell’imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell’accertamento*, cit. 102 e ss.; ID., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l’accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo*, cit., 731.

⁴⁴ In questo senso, di recente, L. DEL FEDERICO, *Procedimento e codificazione dei vizi nell’identificazione dell’oggetto del processo tributario*, cit., 57 e ss.

⁴⁵ Si punto, si veda anche D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 20-21.

⁴⁶ Così, per tutti, B.G. MATTARELLA, *Il procedimento*, cit., 255, ma tale assunto è unanimemente condiviso.

⁴⁷ D’altra parte, tali assunti erano già presenti anche nelle trattazioni più risalenti in materia di procedimento amministrativo, come ad esempio testimonia il lavoro di A.M. SANDULLI, voce *Procedimento amministrativo*, cit., 1023, ove l’illustre Autore sosteneva che le ragioni della “vastità e la varietà della (...) gamma tipologica” dei procedimenti amministrativi dovessero essere rintracciate nella “molteplicità dei tipi di autorità (...)”, nella “copia e varietà degli interessi impegnati”, nelle variabili “esigenze garantistiche”, nella “diversità degli obiettivi da realizzare, delle modalità per conseguirli, della natura e degli effetti degli atti da porre in essere”.

⁴⁸ Così, L. DEL FEDERICO, *Procedimento e codificazione dei vizi nell’identificazione dell’oggetto del processo tributario*, cit., 58. Nello stesso senso, D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 20-21, la quale cita, nella dottrina amministrativistica, l’autorevole posizione di A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984, 625.

le esigenze di legalità e di partecipazione sottese al generale fenomeno della procedimentalizzazione dell'attività amministrativa paiono rimanere, anche in siffatte evenienze, del tutto impregiudicate⁴⁹.

Non sembrano, pertanto, esistere ragioni decisive tali da escludere che l'agire dell'Amministrazione finanziaria possa essere inquadrato entro schemi propriamente procedimentali, pur con tutte le note difficoltà che si incontrano allorché si cerchi di individuare con precisione e puntualità le singole "sequenze procedimentali" in cui si articolano le multiformi attività dell'Amministrazione finanziaria, e ferma restando la possibilità (come pocanzi accennato, e come meglio si dirà nel prosieguo, del tutto *fisiologica*) che il prelievo si attui mediante atti del solo contribuente⁵⁰.

2. - *Le attività conoscitive e di controllo e l'attività di accertamento come sfere di attività dotate di reciproca (ancorché relativa) autonomia funzionale e procedimentale.*

Se è pur vero che la nozione di "procedimento" riveste notevole utilità anche in materia tributaria, resta comunque problematica (come già accennato) la concreta individuazione e delimitazione delle singole "sequenze procedimentali" in cui si articolano le multiformi e variegate attività dell'Amministrazione finanziaria.

Ai nostri fini, occorre soprattutto indagare il rapporto intercorrente, nell'ordinamento vigente, tra gli atti in cui si sviluppa l'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione e l'attività di accertamento strettamente intesa – intesa, cioè, come determinazione autoritativa del debito tributario gravante sul contribuente –, onde verificare, in particolare, se le predette attività possano essere ricomprese entro un unico ed unitario procedimento d'imposizione o se piuttosto esse diano luogo a serie procedimentali (relativamente) autonome.

Nelle tradizionali "teorie procedimentali", gli atti in cui si estrinseca l'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria vengono sovente rappresentati come strumentali e serventi all'adozione del provvedimento impositivo. Secondo tali prospettazioni, gli atti d'indagine costituirebbero, cioè, la "fase istruttoria" di un unitario procedimento preordinato all'adozione dell'atto impositivo, ed *ivi* rileverebbero come meri atti endoprocedimentali, ossia come atti aventi funzione meramente preparatoria e privi, in quanto tali, di qualsivoglia autonomia rispetto al provvedimento impositivo "finale"⁵¹. In tale prospettiva, si è talvolta giunti a

⁴⁹ Non dissimilmente, se si è ben inteso, si esprime C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, cit., 18, ove l'Autore sostiene che, "sul punto (...) tale dibattito appaia improduttivo: dire che il procedimento è normalmente volto all'emanazione di un atto non vuol certo dire che quando manca l'atto non c'è il procedimento".

⁵⁰ È il caso in cui il contribuente adempia spontaneamente e regolarmente a tutti i propri obblighi strumentali e altrettanto regolarmente assolva il tributo. Sul punto, però, si veda in senso contrario L. DEL FEDERICO, *Procedimento e codificazione dei vizi nell'identificazione dell'oggetto del processo tributario*, cit., 57, il quale sembra negare la possibilità che il prelievo si esaurisca in atti del solo contribuente, ritenendo all'uopo sempre necessario un apporto, più o meno significativo, degli apparati pubblici.

⁵¹ Oltre alla dottrina più risalente citata nelle precedenti note, aderisce alla ricostruzione del procedimento tributario in chiave tendenzialmente unitaria, pur con varietà di impostazioni e di argomenti, anche buona parte della dottrina che di

rappresentare il “procedimento tributario” come “l’intera sequenza di atti che dal verificarsi del c.d. presupposto di fatto del tributo e tramite la dichiarazione del contribuente ed i successivi controlli dell’ufficio, può eventualmente sfociare in atti la cui unica funzione è quella di assicurare la piena attuazione del disposto delle norme sostanziali”⁵².

Senonché, già da tempo si è acutamente osservato che la “ancora diffusa tendenza a ricondurre la complessiva attività amministrativa tributaria ad una unitaria funzione pubblica – avente il suo fondamentale momento espressivo, appunto, nell’avviso di accertamento del tributo – sia un retaggio delle forme impositive paracatastali del passato”, fondate, com’erano, “sull’istituzionale mediazione amministrativa nella concreta determinazione delle imposte da ciascuno dovute”, e rispetto alle quali (forme impositive) “l’Amministrazione finiva con l’essere sostanzialmente investita del compito di provvedere (con criteri solo molto genericamente individuati dalla legge) all’equa ripartizione tra i consociati del fabbisogno finanziario pubblico”⁵³.

In quel risalente contesto ordinamentale era, forse, più semplice ravvisare la preordinazione della pluralità di atti in cui si articola(va) l’attuazione del prelievo all’adozione dell’atto impositivo; ciò, proprio in ragione del *necessario* e *fisiologico* intervento dell’Amministrazione nell’applicazione dei tributi e della correlata indefettibilità dell’accertamento, che, dunque, poteva essere considerato come lo *scopo unitario* cui erano finalisticamente rivolti, in funzione meramente preparatoria ed in posizione “inautonomo”, tutti gli atti compiuti “a monte”⁵⁴.

recente ha ricondotto l’agire dell’Amministrazione finanziaria entro schemi *lato sensu* procedimentali. Senza pretesa di esaustività, si segnalano L. DEL FEDERICO, *Procedimento e codificazione dei vizi nell’identificazione dell’oggetto del processo tributario*, cit., 35 e ss., ma, già in precedenza, ID., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 69 e ss.; C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, 7 e ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit.; P. SELICATO, *L’attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit.. Nel senso del carattere tendenzialmente inautonomo dell’attività conoscitiva dell’Amministrazione finanziaria - che, dunque, vestirebbe un ruolo servente rispetto all’accertamento - parrebbe porsi anche R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell’amministrazione finanziaria*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, XI, Torino, 1995, 193 e ss., spec. 196, ove l’Autore sostiene che “[l]a qualificazione di poteri <<istruttori>> sembra (...) giustificata dall’inerenza di essi ad un’attività conoscitiva idonea, in linea di massima, a servire all’esercizio della funzione accertativa”.

⁵² Così, in termini critici, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell’accertamento tributario*, cit., 618. L’illustre Autore ritiene, invece, che l’evoluzione dell’ordinamento tributario abbia determinato la necessità di passare da una siffatta visione unitaria ad un’opposta “visione pluralistica dei poteri e procedimenti tributari”, e ciò “in ragione della non lieve ed ontologica diversità degli interessi pubblici specifici correlati alle singole aree di attività amministrativa”. Così, ID., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 640. Di recente, sembrano tuttavia aderire ad una ricostruzione molto vicina a quella criticata dall’Autore da ultimo citato, L. FERLAZZO NATOLI – S. ROMEO, *La rilevanza del processo verbale di constatazione nel procedimento di accertamento tributario e nell’erogazione delle sanzioni*, Messina, 2001, 15.

⁵³ Così, testualmente, S. LA ROSA, *procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 644. L’illustre Autore aveva già adottato la medesima impostazione in molteplici scritti anche molto antecedenti, come, ad esempio, ID., *Caratteri e funzioni dell’accertamento tributario*, cit., 617 e ss., ove, su tali basi, era già giunto a ritenere che i poteri di controllo corrispondano, nel sistema attualmente vigente – e a differenza di quanto avveniva in passato -, a “momenti di autorità aventi una loro autonoma rilevanza giuridica” rispetto all’attività di accertamento in senso stretto (pag. 620). Sull’evoluzione del ruolo della pubblica Amministrazione nell’attuazione del prelievo, si vedano anche, per tutti, ID., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 7 e 31 e ss.; E. NUZZO, *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987, 109 e ss.

⁵⁴ Tuttavia, si veda, anche per ampi riferimenti di dottrina, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 38 e ss., ma spec. 48 e ss., la quale mette in evidenza le difficoltà che, già sotto la vigenza del

Tuttavia, rispetto a tali forme di imposizione, il ruolo dell'accertamento nella dinamica del prelievo è, oggi, profondamente mutato⁵⁵, in ragione del progressivo affermarsi di moduli di attuazione del prelievo caratterizzati, da un lato, dall'essere lo stesso contribuente investito del compito di procedere alla determinazione ed al versamento del tributo dovuto, e, da altro lato, dall'essere attribuiti all'Amministrazione compiti attinenti, per lo più, al controllo dell'operato dei contribuenti ed alla repressione dei comportamenti antigiuridici.

Invero, il vigente sistema tributario è in larga parte imperniato – per lo meno per quanto attiene ai principali tributi (su tutti, imposte dirette ed IVA) – sul sistema dell'“autoimposizione”⁵⁶, di talché l'attuazione *fisiologica* del tributo si realizza, oggi, mediante un insieme di atti che la legge pone direttamente ed esclusivamente a carico del contribuente (quali, in via meramente esemplificativa, la tenuta della contabilità, l'autoliquidazione del tributo, la presentazione della dichiarazione, il versamento del tributo autoliquidato etc.), “senza interventi dell'Amministrazione finanziaria”⁵⁷. Nell'attuale sistema tributario, l'atto di accertamento non trova, dunque, posto nel “modello *standard*”⁵⁸ di attuazione del prelievo, ma rappresenta, anzi, un momento del tutto *eventuale ed accidentale*, ormai esclusivamente relegato “agli aspetti patologici del fenomeno impositivo, in quanto destinato a porre rimedio all'eventuale comportamento omissivo del contribuente o all'eventuale incompletezza o infedeltà della dichiarazione”⁵⁹.

In tale rinnovato contesto ordinamentale, il ruolo centrale assegnato al contribuente nella dinamica dell'imposizione ha comportato una radicale trasformazione dei poteri attribuiti all'Amministrazione finanziaria, non più finalizzati – com'era invece nel risalente passato - all'infedeltà, necessaria e fisiologica determinazione “autoritativa” del tributo, bensì baricentrati sul controllo dell'esatto adempimento dei variegati obblighi sostanziali e strumentali dei contribuenti⁶⁰. Più in generale, l'evoluzione del sistema tributario ha sancito l'oggettivo ridimensionamento della rilevanza dell'accertamento (che “coglie una parte

T.U.I.DD. del 1958, potevano riscontrarsi nel tentativo di ricondurre l'attuazione del prelievo ad un unitario schema procedimentale.

⁵⁵ A tale proposito, restano fondamentali i contributi di S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1981, I, 558 e ss.; L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1982, I, 79 e ss.; A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1984, I, 216 e ss.

⁵⁶ Espressione impiegata già da L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, cit., 106.

⁵⁷ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Milanofiori Assago, 2016, 143.

⁵⁸ L'espressione è sempre di F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Milanofiori Assago, 2016, 143.

⁵⁹ Così, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993, 3, il quale prosegue osservando che “[s]e il contribuente operasse secondo legge, l'accertamento non avrebbe ragion d'essere”.

⁶⁰ In questo senso, si vedano già, per tutti, G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, cit., 155, ove l'Autore lucidamente considera “l'apparato fiscale come interventore sempre meno attivo, più propenso ad organizzarsi per il controllo e la verifica (...) di prelievi già effettuati, che per una ricerca autonoma della materia imponibile”, e L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, cit., 105 e ss.

storicamente sempre più circoscritta della complessiva attività amministrativa tributaria⁶¹), ed il progressivo accrescersi dell'importanza di altri tipi di attività amministrativa (come, per l'appunto, l'attività conoscitiva e di controllo, ma anche l'attività di indirizzo e l'attività di riscossione).

Il che a propria volta ha indotto parte della dottrina a ritenere ormai superata l'idea che i molteplici e diversificati poteri attribuiti all'Amministrazione finanziaria possano ancora essere ricondotti ad un'unica ed unitaria funzione impositiva e ad un unico "procedimento d'imposizione". Siffatta evoluzione ha, cioè, posto in risalto la necessità di passare "ad una visione pluralistica dei poteri e procedimenti amministrativi tributari"⁶², e ciò in ragione dell'"oggettiva diversità degli interessi pubblici e privati che nei singoli campi vengono in questione"⁶³. In effetti, la diversità degli interessi pubblici che giustificano i molteplici poteri oggi attribuiti dalla legge all'Amministrazione finanziaria, nonché il fatto che non sempre detti poteri risultano finalizzati in modo diretto ed immediato all'imposizione di prestazioni tributarie, "inducono a riconoscere una più o meno ampia autonomia funzionale delle diverse attività demandate alle cure dell'amministrazione finanziaria, pur con tutte le connessioni e i collegamenti che indubbiamente sussistono"⁶⁴.

In quest'ordine di idee, alcuni Autori⁶⁵ hanno allora proposto di suddividere la complessiva attività amministrativa tributaria (o, com'è stata acutamente definita, la "complessa" "potestà di applicazione della norma tributaria"⁶⁶) in distinte "aree tipologiche", caratterizzate, come accennato, da una reciproca (ancorché relativa) autonomia funzionale: l'*attività di indirizzo*, che si esplica attraverso atti che spiegano i loro diretti effetti giuridici all'interno della pubblica amministrazione (si pensi, ad esempio, alle note, alle circolari e alle risoluzioni), allo scopo di assicurare l'imparzialità e l'uniformità dell'azione amministrativa; l'*attività conoscitiva*, diretta all'acquisizione ed utilizzazione di conoscenze fiscalmente rilevanti; l'*attività di accertamento strettamente intesa*, che comprende le regole disciplinatrici del potere degli Uffici di procedere, ricorrendone i presupposti, alla determinazione autoritativa di imponibili ed imposte; l'*attività di riscossione*, diretta all'acquisizione, anche coattiva, delle somme dovute dai contribuenti; l'*attività sanzionatoria*, che si esprime nell'irrogazione di sanzioni di carattere non penale.

⁶¹ Così, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 271; in senso analogo, osserva G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010, 330, che ormai "[i] termini <<accertamento>> e <<imposizione>> designano solo uno spicchio, un segmento della complessiva attività di attuazione del prelievo demandata all'Amministrazione finanziaria".

⁶² S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 640.

⁶³ S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, cit., 667.

⁶⁴ Così, molto chiaramente, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, 6; ma già S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., 39-40.

⁶⁵ In tal senso, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, cit.; ID., *Principi di diritto tributario*, cit., 271 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 329 e ss.; più di recente, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit. 22 e ss.

⁶⁶ In questi termini, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 330.

Volendo circoscrivere la nostra indagine alla relazione intercorrente tra l'“attività conoscitiva” e l'“attività di accertamento”, parrebbe, in effetti, doversi riconoscere (come, in effetti, fa una parte sempre più significativa della dottrina⁶⁷) a ciascuna delle due sfere di attività una (pur relativa) autonomia funzionale e procedimentale. In specie, pare lecito ritenere che gli atti ed i comportamenti in cui si esplica l'attività conoscitiva, pur presentando indubbiamente dei collegamenti con la successiva ed eventuale attività di accertamento, non siano a questa legati da un nesso di immediata e necessaria strumentalità; collegamento, questo, che invece dovrebbe sussistere se davvero i predetti atti facessero complessivamente parte di un unico procedimento di accertamento.

In proposito, è stato osservato⁶⁸ che in un sistema fiscale di massa (com'è quello attuale, imperniato, come si è detto, sull'autoimposizione di milioni di contribuenti), la precipua funzione dei controlli non è quella di procurare entrate tributarie, dato che la grandissima parte dei tributi acquisiti alle casse erariali deriva, per l'appunto, dall'adempimento spontaneo dei contribuenti⁶⁹. La funzione oggi svolta dai controlli sembra, piuttosto, quella di *prevenire* (più che reprimere) comportamenti *contra legem* dei contribuenti. Più precisamente ancora, nell'attuale sistema impositivo i controlli parrebbero svolgere un'essenziale funzione di “deterrenza”, avendo essi l'obiettivo di dissuadere rispetto all'evasione, “facendola apparire poco conveniente, viste le possibilità di essere scoperti”⁷⁰, così da sospingere i contribuenti al corretto adempimento “spontaneo” degli obblighi di auto-tassazione su di essi gravanti. Affinché il sistema dell'“autotassazione” funzioni – si è rilevato –, è, cioè, “importante (...) che i contribuenti abbiano presente la concreta possibilità di un controllo”, non essendo, però, necessario “che il controllo ci sia sempre e comunque: basta determinare nel contribuente la convinzione che il controllo possa effettivamente esserci”⁷¹.

Può dirsi, quindi, che l'attività di controllo, da “fase” necessariamente preordinata all'accertamento (e, dunque, al recupero di imposte), abbia progressivamente assunto le

⁶⁷ In questo senso, S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, cit.; ID., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, cit., 617 e ss. e, più di recente, ID., *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, cit.; ID., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 635 e ss.; ID., *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 697 e ss., già in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, II, 292 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 329 e ss.; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit.; ID., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 25 e ss.; nello stesso ordine di idee, si veda anche P. RUSSO, *Intervento*, in A. DI PIETRO (a cura di), *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009, 77 e ss.; F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020, 246-247; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit.; M. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2013, 115 e ss.; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, Napoli, 2000, 34 e ss.; S. ZAGÀ, *L'invalidità degli atti impositivi*, cit., 169 e ss.; P. SELICATO, *L'azione impositiva e il procedimento*, in M. BASILAVECCHIA – L. DEL FEDERICO (a cura di), *Bollettino della dottrina tributaria italiana*, Torino, 2019, 60 e ss., spec. 61.

⁶⁸ R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000, 160

⁶⁹ Cfr., sempre R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 160, il quale mette in evidenza l'esiguità degli “incassi dovuti ai controlli” rispetto a quelli derivanti dall'adempimento spontaneo dei contribuenti. Osserva significativamente L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 73 nota 191, che “[m]ediamente il gettito derivante dai controlli si aggira sul due-tre per cento rispetto al gettito derivante dall'autoliquidazione”.

⁷⁰ In questi termini, sempre R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 160.

⁷¹ Così, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 32.

caratteristiche di uno strumento di *prevenzione e contrasto* di illeciti in campo fiscale, “fungendo (...) da deterrente alla violazione degli obblighi tributari”. I controlli paiono, cioè, rispondere ad un’esigenza (tipica dei sistemi fiscali di massa) di *vigilanza* e di *controllo* dell’operato dei contribuenti, che viene avvertita come interesse pubblico a sé stante, autonomo e distinto rispetto a quello alle cui cure è preposta l’attività di accertamento in senso stretto⁷².

In tale contesto, pare allora doversi escludere che gli atti ed i comportamenti in cui si estrinseca l’attività conoscitiva dell’Amministrazione finanziaria siano avvinti al (successivo ed eventuale) atto di accertamento da un nesso autenticamente procedimentale.

Infatti, se è vero che “[c]aratteristica del procedimento è lo <<*scopo unitario*>>”, ossia “la produzione di un provvedimento amministrativo, volto alla cura degli interessi indicati dalla legge”⁷³, non sembra che l’adozione dell’atto di accertamento costituisca lo “*scopo*” diretto ed immediato degli atti di controllo. In effetti, al di là dei nessi, per lo più indiretti e mediati, che indubbiamente intercorrono tra i controlli e l’accertamento, va ribadito che “l’attività conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione finanziaria trova in sé” (e non nell’accertamento) “la propria giustificazione”, “consistente (...) nell’esigenza di curare un sempre più rilevante interesse pubblico alla vigilanza e al controllo delle attività economiche svolte dai contribuenti e, più in generale, all’acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti”⁷⁴.

Nell’ordinamento attuale risalta, pertanto, l’autonoma rilevanza che, rispetto (ed accanto) all’attività di accertamento, assume l’attività amministrativa di controllo. D’altra parte, argomentare diversamente – sostenere, cioè, che l’attività conoscitiva costituisca solo la “fase istruttoria” di un più ampio procedimento, unico ed unitario, preordinato all’adozione dell’atto autoritativo di accertamento –, significherebbe sostenere che i controlli devono avere il solo ed unico fine di preparare gli accertamenti e “debbono, di conseguenza, fondarsi sulla presunzione, inaccettabile, che il controllato sia un evasore, ancorché manchi a suo carico un qualunque specifico indizio di evasione”⁷⁵. Il che, a ben vedere, determinerebbe una non lieve alterazione dei connotati strutturali dell’attuale sistema impositivo, imperniato, come si è visto, sull’“responsabilizzazione” del contribuente e, dunque, in definitiva, sulla “fiducia”⁷⁶ che in

⁷² Lo osserva ancora G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’amministrazione finanziaria*, cit., 32 e ss., il quale giunge a riconoscere all’attività conoscitiva dell’Amministrazione finanziaria funzioni di “*polizia amministrativa*” (p. 33). Nello stesso senso, meno di recente, S. LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, I, Torino, 1987, 5-6. In senso sostanzialmente analogo, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 330, che discorre espressamente di “*polizia tributaria*”. Sul punto, si vedano anche, tra gli altri, B. SANTAMARIA, voce *Polizia tributaria*, in *Enc. Dir.*, XXXIV, Milano, 1985, 189 e ss.; G. NANULA, voce *Polizia tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIII, Roma, 1990, secondo il quale “(...) la verifica fiscale nasce come attività di polizia a carattere amministrativo, in esplicazione di un potere di controllo e di vigilanza dell’attività economica spettante istituzionalmente alla pubblica amministrazione”.

⁷³ Così, G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 1191.

⁷⁴ G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’amministrazione finanziaria*, cit., 39.

⁷⁵ F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 28.

⁷⁶ I concetti di “fiducia” e “responsabilità” vengono espressamente evocati da L. PERRONE, *Evoluzione e prospettive dell’accertamento*, cit., 106, ove l’Autore osserva che l’attuale sistema impositivo “tende ad alleviare i gravosi compiti degli uffici preposti al controllo, spostandone alcuni sul contribuente in modo da attribuire ad esso maggiore responsabilità e fiducia così

esso l'ordinamento ripone. Per converso, svincolare l'attività conoscitiva da quella di accertamento (in senso stretto), riconoscendo alla prima una propria autonomia funzionale e procedimentale rispetto alla seconda, "serve a (...) valorizzare l'imparzialità dell'attività amministrativa di controllo", e, in definitiva, ad evidenziare una circostanza che pare indiscutibile, e cioè che "l'ufficio si relaziona al contribuente non al fine esclusivo di recuperare un'imposta evasa, ma per sottoporlo più semplicemente ad un controllo, il cui esito può indifferentemente essere il riscontro sia di violazioni che dell'esatto adempimento dei vari obblighi strumentali posti a suo carico"⁷⁷.

Ma la ricostruzione dell'attività di controllo come mera "fase istruttoria" di un più ampio procedimento di accertamento sembra trovare ostacoli anche in alcuni dati sistematici ulteriori, che mal si attagliano ad una ricostruzione del rapporto tra l'attività conoscitiva e quella di accertamento in termini propriamente procedimentali, ossia di diretta, necessaria ed indefettibile strumentalità delle attività conoscitive all'emissione dell'atto impositivo.

In proposito, va anzitutto rilevato che l'accertamento non esaurisce lo spettro delle attività amministrative (funzionalmente autonome) con le quali l'attività conoscitiva presenta interrelazioni più o meno significative. Si pensi, ad esempio, ai casi in cui l'esercizio dei poteri conoscitivi sia indirizzato non già al controllo di singoli contribuenti o alla verifica immediata della correttezza fiscale di determinati comportamenti, bensì all'acquisizione di dati ed elementi necessari per l'elaborazione di atti amministrativi a contenuto generale (come ad esempio i "vecchi" studi di settore) o di indirizzo (ad esempio gli atti di indirizzo contenenti le direttive sull'attività di controllo e di accertamento)⁷⁸. Ipotesi, queste, nelle quali l'attività conoscitiva "non è chiaramente diretta all'eventuale accertamento nei confronti del soggetto al quale la richiesta di dati è formulata, ma è appunto finalizzata all'adozione di atti amministrativi a contenuto generale"⁷⁹.

Vi è, poi, un ulteriore elemento che, a nostro avviso, osta decisamente alla ricostruzione degli atti di controllo alla stregua di atti meramente preparatori dell'accertamento.

È, infatti, noto, in prospettiva generale, che le "istruttorie" amministrative vere e proprie, in quanto fasi meramente interne ai singoli procedimenti, sono sempre costituite, per

da consentire agli uffici un più proficuo esercizio dell'attività accertatrice che, però (...) sembra assumere un nuovo profilo in quanto protesa non tanto o non soltanto ad imporre il tributo ma soprattutto a reprimere l'evasione".

⁷⁷ Così, ancora F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 28.

⁷⁸ Sul punto, si veda G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 24-25, 33-34, 38-41. Ma si veda anche R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012, 615 e ss., spec. 617, la quale ha parlato, a tal proposito, di attività *lato sensu* "conoscitive", che andrebbero distinte dalle tradizionali attività "investigative", in quanto *ab origine* rivolte non al controllo di singoli contribuenti o alla verifica immediata della correttezza fiscale di determinati comportamenti, quanto, piuttosto, all'"acquisizione di conoscenze generali", destinate, per l'appunto, ad essere impiegate in attività (*i.e.* l'elaborazione di atti amministrativi generali o di atti di indirizzo) funzionalmente distinte dall'accertamento in senso stretto.

⁷⁹ Così G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 25.

definizione, da atti ed adempimenti privi di carattere autoritativo⁸⁰. Gli atti c.d. “preparatori” del provvedimento “finale” vengono, cioè, comunemente rappresentati, proprio in ragione del ruolo meramente preparatorio dagli stessi svolto, come atti privi di ogni autonomia funzionale⁸¹ e di qualsivoglia autonoma attitudine lesiva di interessi di terzi⁸². Tanto è vero che di tali atti viene normalmente esclusa l'autonoma impugnabilità, potendo il sindacato giurisdizionale su di essi svolgersi soltanto in sede di impugnazione del provvedimento finale, che rappresenta il primo ed unico atto della sequenza procedimentale idoneo a ledere autonomamente le posizioni soggettive dei terzi⁸³.

Se questi sono i connotati tipici che, nell'ambito di una qualsiasi sequenza procedimentale, contraddistinguono e identificano gli atti c.d. “preparatori”, distinguendoli dal provvedimento “finale”, è piuttosto evidente che gli atti in cui si esplicano le attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria presentino caratteri strutturali tutt'affatto diversi.

Infatti, si vedrà meglio nel prosieguo che l'Amministrazione, avvalendosi dei poteri conoscitivi che la legge le attribuisce, pone in essere non già mere operazioni materiali, bensì atti giuridici dotati di spiccata rilevanza esterna. Le attività conoscitive e di controllo si estrinsecano, cioè, attraverso l'adozione di atti amministrativi a contenuto provvedimentoale, suscettibili di incidere sulla sfera di libertà e riservatezza del privato, e dunque su posizioni soggettive del tutto diverse – come del pari si dirà meglio oltre – dall'interesse patrimoniale col quale interferisce l'attività di accertamento. Connotati, questi, che mal si attagliano al difetto di autonomia funzionale e di autonoma lesività che normalmente caratterizza gli atti preparatori rispetto al provvedimento “finale”⁸⁴.

Va, pertanto, ribadito che le molteplici e varieguate attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria non possono essere considerate come semplici (ed “inautonome”) attività interne ad un più ampio procedimento d'imposizione, complessivamente preordinato all'adozione dell'atto di accertamento, dovendosi, piuttosto, ritenere che i poteri di controllo costituiscano momenti di autorità “preliminari ed esterni all'accertamento, e (...) aventi una loro autonoma rilevanza giuridica”⁸⁵, oltretutto considerato che l'interesse pubblico alla vigilanza e prevenzione ad essi sotteso “tanto maggiormente risulta soddisfatto quanto minori addebiti possano muoversi al cittadino”⁸⁶, e dunque quanto minori siano le volte in cui l'attività conoscitiva sfocia nell'adozione di un atto di accertamento.

⁸⁰ In questi termini, S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, cit., 664, il quale osserva anche che le istruttorie amministrative “possono, anzi, talora costituire oggetto di veri e propri obblighi od oneri posti dalla legge a carico della pubblica amministrazione”.

⁸¹ Si veda A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 55-59.

⁸² Ancora A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 371.

⁸³ Sul punto, sempre A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 373.

⁸⁴ Per spunti in tal senso, se si è bene inteso, T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 48-49.

⁸⁵ In questi termini, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, cit., 620.

⁸⁶ Così, ancora S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, cit., 620; in senso identico, anche ID., voce *Accertamento tributario*, cit., 6.

Più precisamente, sembra doversi condividere la tesi di coloro⁸⁷ che ravvisano nei controlli un'attività "autonoma" ed "a struttura complessa", ossia un'attività articolata essa stessa in tanti procedimenti quanti sono i singoli poteri conoscitivi e di controllo previsti dalla legge. Procedimenti, questi, che – come si dirà meglio nel prosieguo - constano, ciascuno, di atti logicamente e funzionalmente collegati tra loro, e che culminano con l'adozione di un provvedimento (ad esempio, l'ordine di accesso ispettivo, l'ordine di esibire un certo documento, ecc.)⁸⁸.

Se è vero che le attività conoscitive e di controllo sono dotate di autonomia funzionale e procedimentale, va in ogni caso ribadito che tale autonomia non deve certamente essere assunta in termini assoluti, posto che tra l'attività di controllo e quella di accertamento indubbiamente intercorrono dei nessi, ancorché non necessari ed immediati.

Una volta escluso che l'attività conoscitiva costituisca, nel suo complesso, una mera fase "preparatoria" di un più ampio procedimento di accertamento, e tenuto presente che, tuttavia, le due sfere di attività presentano evidenti interrelazioni, sembra allora lecito ricondurre l'attività di controllo, da una parte, e l'attività di accertamento, dall'altra, alla distinta e "residuale" figura dei c.d. "procedimenti collegati"⁸⁹, che ricorre in tutti quei casi in cui "l'uno interferisce sull'altro, per quanto non facciano parte della stessa sequenza procedimentale"⁹⁰. La figura dei procedimenti collegati ricomprende, cioè, tutte quelle ipotesi di procedimenti che, pur presentando delle interrelazioni, sono comunque reciprocamente autonomi, in quanto non geneticamente preordinati all'adozione dello stesso atto finale⁹¹.

In quest'ordine di idee, il "collegamento" tra i procedimenti conoscitivi ed il (successivo ed eventuale) procedimento di accertamento sta in ciò, che dall'esercizio dei poteri conoscitivi (che pur non sono geneticamente pregiudicati da una finalità accertativa) possono derivare acquisizioni che legittimano l'Amministrazione ad esercitare il (diverso) potere di accertamento⁹². In tale evenienza (non necessaria, bensì eventuale), i risultati delle attività di

⁸⁷ Così, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30, secondo il quale le "attività conoscitive (...) si articolano esse stesse in più procedimenti, tanti quanti sono i poteri attribuiti dalla legge agli organi ispettivi e di vigilanza". Nello stesso senso, T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., *passim*; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 61.

⁸⁸ R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, II, 797; ma anche ID., *L'attività istruttoria tributaria*, cit., 623. In questo senso, anche S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit. 207-208, e, se si è ben inteso, S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 649.

⁸⁹ In questo senso, T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 61; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 33; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 60-61.

⁹⁰ Così, G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 1237.

⁹¹ In questo senso, sempre G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 1237, il quale coerentemente osserva, per distinguere la figura dei procedimenti collegati da quella del procedimento articolato in subprocedimenti, che "[s]olo se v'è una connessione funzionale alla produzione dello stesso atto, si ha un procedimento articolato in subprocedimento".

⁹² Sul punto, si veda S. LA ROSA, voce *Accertamento tributario*, cit., 5 e ss., il quale rileva che, "in definitiva, i cosiddetti poteri inquisitori non attengono alla fase istruttoria del procedimento impositivo, ma semmai soltanto ai modi di venire in essere dei relativi presupposti, nel senso che dal loro esercizio (non necessario, e comunque da condurre nelle forme normativamente prescritte) possono derivare acquisizioni che legittimano l'amministrazione ad esercitare quel (diverso) potere; o nel senso che al loro esercizio talora rimane normativamente subordinata la rilevanza procedimentale di conoscenze altrimenti acquisite".

controllo possono certamente essere recepiti dal procedimento di accertamento, ove le conoscenze acquisite mediante l'esercizio dei poteri d'indagine rilevano non tanto come atti di impulso procedimentale⁹³, bensì “come elementi o risultati di una attività esterna”, e, più in particolare, “come elementi di prova”, peraltro “suscettibili di una ulteriore valutazione e di successiva elaborazione ai fini del riconoscimento dell'*an debeat* e della quantificazione della prestazione imposta”⁹⁴.

Il procedimento di accertamento consta, cioè, di una propria fase istruttoria⁹⁵, nel cui ambito gli elementi conoscitivi acquisiti *ab externo* nell'esercizio dei poteri di indagine devono sempre essere sottoposti “ad un incisivo vaglio critico” da parte dell'organo preposto all'accertamento⁹⁶. Anzi, proprio in considerazione della distinzione tra funzione ispettiva e funzione d'accertamento, è dato ritenere che gli organi o Uffici preposti all'accertamento abbiano il *dovere* di vagliare criticamente, selezionare e qualificare giuridicamente gli elementi conoscitivi frutto dell'attività ispettiva e decidere, solo a seguito di tale vaglio critico (e mai, invece, appiattendosi acriticamente sul risultato delle indagini), se emettere o meno l'atto di accertamento⁹⁷.

In tale contesto, non sembra, peraltro, che il (lento) affermarsi di un generale dovere dell'Amministrazione finanziaria di provocare un contraddittorio “preaccertativo”⁹⁸ con il contribuente presupponga necessariamente il riconoscimento di un vincolo di carattere

⁹³ Si vedano, per tutti, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 327 e ss.; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 52-53.

⁹⁴ In questi termini, T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 52-53.

⁹⁵ In questo senso, S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, cit., 664-665.

⁹⁶ Così, D. STEVANATO, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, 459 e ss., spec. 473. Ma in senso analogo, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1935-1936; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit., 475; M. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, cit., 144; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 52-53.

⁹⁷ In tal senso, M. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, cit., 144. Ritiene F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit., 475 che non vi sia alcun obbligo, in capo all'Ufficio accertatore, di motivare l'atto di accertamento in perfetto accordo e sintonia con le risultanze istruttorie acquisite nella fase di controllo, giacché “[l]a distinzione tra quest'ultima fase e quella di accertamento porta (...) a ritenere che, anche nei casi in cui la prima <<sbocca>> nella seconda, il responsabile del procedimento di accertamento può sempre discostarsi dalle originarie indagini svolte dal soggetto controllante ove <<ragioni di valore>> e di opportunità lo impongano”. Sul punto, si veda anche D. STEVANATO, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, cit., 473-474, il quale, rilevato che il p.v.c. riveste, per ampia parte, “natura di dichiarazione di giudizio”, ritiene “doversi riconoscere anche la necessità, da parte degli uffici, di un autonomo riscontro critico di quanto affermato dai verbalizzanti”, tanto che il mancato assolvimento di tale dovere, e dunque l'acritico appiattimento dell'ufficio accertatore sulle risultanze del verbale, appaleserebbe l'“evidente illegittimità dell'avviso di accertamento per incompetenza e delega del potere accertativo a soggetto non legittimato”. Nello stesso senso, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1935-1936. Si veda anche P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, 1077 e ss., spec. par. 4, il quale osserva che “Non è vero (...) che l'organo accertatore sia vincolato al recepimento del verbale di constatazione: esso (organo), infatti, può modificarne sia le motivazioni sia gli esiti e può addirittura non tradurlo neppure in un atto di accertamento. D'altronde, se così non fosse, non ci sarebbe spazio per un istituto quale l'accertamento con adesione prima della notifica dell'avviso di accertamento così come è legislativamente contemplato; e, soprattutto e per quel che ci riguarda specificamente, non troverebbe alcuna giustificazione l'imposizione da parte dell'art. 12, ultimo comma del termine dilatorio di sessanta giorni se esso non servisse proprio per consentire al contribuente di approntare una difesa nei confronti del verbale di constatazione al fine di evitare che l'organo competente emetta un avviso di accertamento infondato sulla base delle non condivisibili risultanze del verbale medesimo”.

⁹⁸ Così lo definisce C. GLENDI, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, cit.

propriamente procedimentale tra le attività conoscitive e di controllo, da un lato, e l'attività di accertamento strettamente intesa, dall'altro.

Infatti, anche nella prospettiva della generalizzazione del contraddittorio, le indagini e l'accertamento continuano a rappresentare attività autonome sia sotto il profilo funzionale che sotto il profilo procedimentale, posto che il contraddittorio pare trovare la sua naturale collocazione nell'ambito del vero e proprio procedimento di accertamento, e non invece nell'alveo dei precedenti ed eventuali procedimenti conoscitivi e di controllo⁹⁹.

In effetti, il "contraddittorio" si esplica in un momento logicamente successivo alle indagini: la c.d. "partecipazione difensiva"¹⁰⁰ non attiene, cioè, al reperimento *autoritativo* di elementi conoscitivi, bensì interviene in un momento in cui detti elementi sono già stati raccolti, ed è, anzi, strutturata in modo da assicurare che il contribuente, prima di ricevere un atto di accertamento, abbia la possibilità di *replicare* rispetto alle risultanze probatorie già acquisite dall'Amministrazione, ed alle conclusioni da quest'ultima provvisoriamente raggiunte, così da addivenire ad una migliore ricostruzione della fattispecie. In altri termini, quelle che disciplinano il contraddittorio sono "norme (...) che andrebbero correttamente collocate nella *fase istruttoria del procedimento di accertamento* e non già nell'ambito delle attività conoscitive e di controllo"¹⁰¹.

La conclusione appena rassegnata sembra, del resto, trovare più di un riscontro normativo.

Si consideri, a mero titolo di esempio, l'art. 12, comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, che innesta il contraddittorio *dopo* la chiusura delle indagini e prevede, quale interlocutore del contribuente, non già i *verificatori*, bensì l'Ufficio o organo *accertatore*¹⁰². Analoghe considerazioni sembrano valere, *a fortiori* (e sempre a titolo esemplificativo), per l'"invito a comparire" previsto dal nuovo art. 5-ter del D.Lgs. n. 218/1997, posto che, in tali casi, l'instaurazione del contraddittorio si colloca in un momento ancora successivo, in cui l'Amministrazione ha addirittura già formato il proprio convincimento¹⁰³, com'è dimostrato

⁹⁹ Sul punto, si vedano S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, cit., 664; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 66 e ss.; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit. 225 e ss., nonché 297 e ss.

¹⁰⁰ Sulla distinzione tra partecipazione "collaborativa" e "difensiva" si possono vedere L. SALVINI, *La <<nuova>> partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, 13 e ss.; ID., voce *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, cit., 4537 e ss.; ID., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3570 e ss.; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, 137 e ss.; R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 673 e ss., spec. 684 e ss.

¹⁰¹ Così, S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 228, ma anche, più ampiamente, 297 e ss., e spec. 306. Peraltro, anche quelle ricostruzioni che riuniscono i controlli e l'accertamento entro un unico "procedimento d'imposizione", nell'ambito del quale i controlli rappresenterebbero la "fase istruttoria", nondimeno collocano il contraddittorio "nella fase procedimentale della decisione", e non invece nella "fase istruttoria". Si veda, sul punto, L. SALVINI, voce *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, cit., 4537.

¹⁰² In tal senso, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 66.

¹⁰³ Osserva, in generale, L. SALVINI, *La <<nuova>> partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, cit., par. 1, che il contraddittorio attiene, infatti, ad un momento in cui l'Amministrazione ha già "formato il proprio convincimento" e si trova a decidere "in ordine all'emissione ed al contenuto dell'atto di accertamento".

dal fatto che, in base al relativo comma 1, l'Ufficio è chiamato a notificare al contribuente "l'invito a comparire di cui all'art. 5" del medesimo D.Lgs. n. 218/1997, ossia un atto che reca il contenuto sostanziale (*ivi* compresa la motivazione) dell'atto di accertamento¹⁰⁴.

Se, dunque, è pur vero che il contraddittorio (laddove previsto) costituisce un antecedente procedimentale dell'accertamento, la cui omissione è suscettibile di invalidare l'atto impositivo¹⁰⁵, ciò non sembra decisivo nel senso di "legare" l'attività di controllo e quella di accertamento strettamente intesa entro un unico ed unitario procedimento, dal momento che il contraddittorio, più che rappresentare l'adempimento terminale dell'attività conoscitiva, parrebbe dover essere più utilmente collocato entro il (successivo) procedimento di accertamento, rappresentando un passaggio indefettibile della fase istruttoria del procedimento accertativo.

3. - *Le posizioni soggettive implicate dalle attività d'indagine tributaria. I poteri conoscitivi e di controllo ed il principio di legalità.*

Una volta chiariti i rapporti che, nell'attuale sistema fiscale, intercorrono tra l'attività conoscitiva e l'attività di accertamento, l'ulteriore passo da compiere è quello di individuare le regole fondamentali dell'agire dell'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dell'azione di controllo, avendo riguardo ai suoi aspetti funzionali e agli interessi che ne sono coinvolti.

Già in tempi risalenti, un'illustre dottrina rilavava, in prospettiva generale, che i poteri conoscitivi della pubblica Amministrazione¹⁰⁶ "si esplicano imponendo al soggetto passivo un *facere* (presentarsi ad un ufficio, rispondere ad un'interrogazione), un *dare* (consegnare un

¹⁰⁴ Sul punto, F. PISTOLESI, *Il contraddittorio "generalizzato"*, cit., 150.

¹⁰⁵ Su tali aspetti, si vedano, per tutti, anche F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1137 e ss.; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 116 e ss.

¹⁰⁶ È d'uopo precisare che la nostra ricerca si concentrerà esclusivamente sulle attività conoscitive *autoritative* dell'Amministrazione finanziaria, ossia su quelle attività di acquisizione di conoscenze che si esplicano "attraverso l'esercizio di poteri (di ispezione, invio di questionari, convocazioni del contribuente, ecc.)" (si veda S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 291, il quale definisce come "autoritative" quelle "conoscenze" che "derivino (...) dall'esercizio di poteri specificamente rivolti alla loro acquisizione"); attività, queste, che si distinguono nettamente dalle attività conoscitive c.d. "*non autoritative*", non implicanti, a differenza delle prime, alcuna azione esternamente rilevante da parte dell'Amministrazione. Più precisamente, nel novero delle conoscenze "*non autoritative*" rientrano tutte quelle conoscenze che pervengono all'Amministrazione senza che quest'ultima assuma alcuna iniziativa. Si tratta, in particolare di tutti quei "dati e notizie fornite dagli stessi cittadini (anche se in obbedienza ad obblighi legali) all'amministrazione finanziaria attraverso, ad esempio, la presentazione di dichiarazioni, la registrazione di atti, ecc." (S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 291). In questi casi – si è osservato –, "i momenti di attività amministrativa, che pure sono rinvenibili, rimangono circoscritti in una sfera puramente interna all'amministrazione ed attengono a profili meramente organizzatori, non traducendosi nell'esercizio di un potere amministrativo, cioè nell'esercizio di attività autoritativa destinata ad incidere in modo diretto ed immediato su posizioni giuridiche dei privati" (G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 41-42). Sebbene non costituiscano oggetto del nostro studio, non si può sottacere come anche l'acquisizione, la conservazione e l'impiego dei dati e delle notizie raccolti dall'Amministrazione in via *non autoritativa* presentino rilevanti profili problematici attinenti, in particolare, alla tutela della riservatezza dei soggetti cui i suddetti dati si riferiscono, ed al difficile contemperamento tra tali esigenze di *privacy* e le (altrettanto ineludibili) esigenze conoscitive della pubblica Amministrazione. Su tali profili, si rinvia, per tutti, a M. BASILAVECCHIA, *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3577 e ss.; ID., *Riservatezza e indagini fiscali: dalle norme alla prassi*, in *Corr. Trib.*, 2010, 49 e ss.

documento ed inviare una relazione) o un *patis* (subire un'ispezione)"¹⁰⁷. Al cospetto di tali poteri – proseguiva tale dottrina –, “viene immediato di osservare che essi interferiscono sempre, inevitabilmente, con un interesse facente parte del generico concetto di libertà di fatto, che l'ordinamento, nel suo complesso, non lascia inqualificato e privo di tutela”¹⁰⁸. Anzi – rilevava il chiaro Autore –, “alcuni aspetti di tale interesse hanno (...) un maggior risalto e sono oggetto di una considerazione giuridica autonoma”, se si considera, ad esempio, che “la Costituzione riconosce, all'art. 13, I e II comma, (...) l'interesse a non venire assoggettato ad ispezione personale; all'art. 15, l'interesse a salvaguardare la propria corrispondenza dalla conoscenza altrui; all'art. 14, l'interesse a non vedere taluno, in specie i funzionari pubblici, penetrare nel proprio domicilio...”¹⁰⁹.

Tale tradizionale sistemazione ben si attaglia anche ai poteri d'indagine che la legge attribuisce all'Amministrazione finanziaria¹¹⁰ in materia di imposte sui redditi e di IVA.

I poteri in questione – previsti e disciplinati, per quanto attiene all'IVA, dagli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972, nonché, per quanto concerne le imposte sui redditi, dagli artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973¹¹¹ – consistono, infatti, *a)* nel potere di richiedere, sia al contribuente che ai terzi, anche mediante l'utilizzo di appositi “questionari”, la trasmissione di dati e notizie¹¹²; *b)* nel potere di richiedere, al contribuente ed ai terzi, l'esibizione e la trasmissione di determinati atti e documenti¹¹³; *c)* nel potere di “invitare” il (solo) contribuente

¹⁰⁷ Così, già F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, Torino, 1967, 95.

¹⁰⁸ In questi termini, ancora F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, cit., 95.

¹⁰⁹ Così, sempre F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica amministrazione*, cit., 95.

¹¹⁰ I poteri conoscitivi che verranno subito oltre sommariamente descritti nel testo spettano non soltanto agli Uffici impositori, bensì - com'è previsto dall'art. 33, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 e dall'art. 63, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 - anche alla Guardia di Finanza, che, a differenza dei predetti Uffici, non dispone però del potere di accertamento dei tributi né del potere d'irrogare sanzioni, essendo essa titolare esclusivamente di un potere d'indagine. Sul punto, ma anche sulle regole di coordinamento tra Uffici impositori e Guardia di Finanza, nonché sulle funzioni svolte da quest'ultima in veste di polizia giudiziaria, *cfr.*, da ultimo, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., 619 e ss.. Si tenga poi presente che alcuni dei detti poteri sono stati attribuiti dalla legge anche agli Uffici della riscossione, i quali possono esercitarli solo in presenza di determinati presupposti e solo nel perseguimento di specifiche finalità. Ci si riferisce, in particolare, all'art. 35, comma 25-*bis*, del D.L. 4 luglio 2006 n. 223 (convertito, con modificazioni, nella legge 4 agosto 2006 n. 248), che ha previsto, per il caso di “morosità” nel pagamento di importi messi in riscossione, che tali Uffici, “previa autorizzazione del direttore generale ed al fine di acquisire copia di tutta la documentazione utile all'individuazione dell'importo dei crediti di cui i debitori morosi sono titolari nei confronti di soggetti terzi”, possano esercitare i poteri di accesso, ispezione e verifica previsti dagli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, sia presso il contribuente “moroso” che presso terzi. Sul punto, *cfr.*, M. BASILAVECCHIA, *Soggetti passivi e riscossione coattiva*, in *Corr. Trib.*, 2006, 3393 e ss.; F. MONTANARI, *L'utilizzabilità dei poteri istruttori ai fini della riscossione*, in *Dialoghi Tributarî*, 2009, 61 e ss.; A. COMELLI, *L'ampliamento dei poteri di indagine attribuiti agli agenti della riscossione: profili sistematici*, in C. GLENDI - A. COMELLI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 107 e ss.

¹¹¹ Le disposizioni appena menzionate hanno, peraltro, assunto nel tempo un'attitudine fortemente espansiva. Com'è stato rilevato in dottrina, tale disciplina ha infatti assunto “la valenza di *base comune*” per la disciplina dei poteri d'indagine anche in materia di tributi diversi dalle imposte sui redditi e dall'IVA. Sul punto, *cfr.*, per tutti, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., 622, nota 14, la quale osserva che “[p]er i tributi differenti dalle imposte dirette e dall'IVA, (...) la disciplina della fase istruttoria è costruita attraverso un generale rinvio alle suddette norme, integrato talvolta dalla previsione di poteri specifici, messi a punto sulla base delle peculiarità dei singoli tributi”.

¹¹² *Cfr.*, art. 32, comma 1, nn. 4, 5, 6-*bis*, 7, 7-*bis*, 8, 8-*bis* e 8-*ter*, del D.P.R. n. 600/1973; nonché art. 51, comma 2, nn. 3, 4, 5, 6-*bis*, 7, 7-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972.

¹¹³ *Cfr.*, art. 32, comma 1, nn. 3, 6, 7, 7-*bis*, 8, 8-*bis*, 8-*ter*, del D.P.R. n. 600/1973; nonché art. 51, comma 2, nn. 4, 6, 7, 7-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972.

(ma non i terzi) a comparire, di persona o a mezzo di un rappresentante, per fornire informazioni o chiarimenti¹¹⁴; d) nel potere di procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, sia presso il contribuente che presso i terzi¹¹⁵ 116. Poteri, questi, che, risolvendosi nell'imposizione di obblighi (di *facere*, di *dare* o di *pati*) al soggetto passivo, determinano inevitabilmente – esattamente come riteneva la tradizionale dottrina testé richiamata – un'interferenza con la sfera giuridica del privato, ed in particolare con le sue libertà individuali.

Il che val quanto dire – per quel che più specificamente rileva ai fini del nostro studio – che le attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, “a prescindere dalle eventuali e indirette conseguenze che le stesse possono avere nella sfera patrimoniale del contribuente (nel caso di successivi atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni), hanno ancor prima una diretta e immediata incidenza su posizioni giuridiche diverse”¹¹⁷, ossia con “interessi e valori che non possono essere confusi o accomunati con quell'interesse all'integrità patrimoniale sul quale incide l'accertamento del tributo”¹¹⁸. Prima ancora che sulla posizione fiscale del contribuente, e sugli interessi che costui oppone alla funzione impositiva, le attività di controllo incidono, cioè, su posizioni soggettive tutt'affatto diverse, di natura “extra-tributaria”, e nondimeno riconosciute e variamente tutelate dall'ordinamento, sia interno che internazionale.

Ci si riferisce, in primo luogo, alla libertà personale, alla libertà domiciliare, nonché alla libertà di comunicazione, espressamente riconosciute e dichiarate *inviolabili* dagli artt. 13, 14 e 15 Cost.¹¹⁹

Con specifico riguardo alla libertà domiciliare, può osservarsi che la nozione costituzionale di domicilio ricomprende – secondo un'autorevole opinione – “ogni luogo di cui il soggetto abbia legittimamente la disponibilità a titolo privato per lo svolgimento di attività connesse alla vita privata e dal quale egli intende escludere i terzi”¹²⁰. Così intesa, la garanzia

¹¹⁴ Cfr., art. 32, comma 1, n. 2; nonché art. 51, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972.

¹¹⁵ Cfr., art. 32, comma 1, n. 1, e art. 33, del D.P.R. n. 600/1973; nonché art. 51, comma 2, n. 1 e art. 52, del D.P.R. n. 633/1972.

¹¹⁶ Si tratta dell'efficace sistemazione di I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 222.

¹¹⁷ G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 44.

¹¹⁸ Così, S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 645. La circostanza che i poteri conoscitivi incidano direttamente su situazioni giuridiche soggettive diverse da quelle – aventi carattere patrimoniale – sulle quali interferisce l'attività di accertamento in senso stretto è evidenziata, tra gli altri, anche da A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 31 e ss., spec. 42 e ss.; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit., 197; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 334 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 498 e ss. e 562; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 31-32; R. LUPI, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 180 e ss.; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 229 e ss.; cfr., da ultimo, anche F. PADOVANI, voce *Controlli fiscali. Accessi, ispezioni e verifiche*, in *Diritto Online Treccani*, 2018, par. 2.

¹¹⁹ Per uno studio approfondito di tali diritti di libertà nel quadro delle attività conoscitive dell'Amministrazione finanziaria, cfr., ampiamente, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 47 e ss., ove anche amplissimi riferimenti bibliografici e giurisprudenziali; nonché, in modo più sintetico, ID., *Commento agli artt. 13, 14 e 15 Cost.*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 80 e ss.

¹²⁰ Così, da ultimo, P. CARETTI – G. TARLI BARBIERI, *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, Torino, 2017, 339.

costituzionale dell'art. 14 Cost. viene, dunque, ad estendersi, oltre che “all’abitazione vera e propria”, anche “agli studi professionali, agli stabilimenti industriali, ai luoghi di lavoro, ai circoli associativi e così via”¹²¹, cosicché – ponendo mente ai poteri d’indagine tributaria previsti dal legislatore – è evidente come detta libertà subisca una limitazione ogniqualvolta l’Amministrazione finanziaria esegua accessi, ispezioni e verifiche presso i predetti luoghi¹²².

Per parte sua, la libertà personale, riconosciuta e tutelata dall’art. 13 Cost., è intesa – per quel che rileva ai nostri fini – “in rapporto alla coercizione fisica della persona”¹²³, dal che consegue, avendo riguardo ai poteri d’indagine tributaria, che detta libertà viene incisa in tutti i casi in cui l’Amministrazione proceda, nel corso di un accesso ispettivo, a perquisizioni personali¹²⁴.

Per quel che attiene, in ultimo, al diritto alla libertà e segretezza delle comunicazioni, si è osservato che la *ratio* ispiratrice dell’art. 15 Cost. è quella di tutelare la segretezza delle comunicazioni “*dal momento* in cui l’autore della comunicazione (...) attui l’intenzione di far pervenire il messaggio ad un altro soggetto (assumendo così la qualifica di mittente), *fino al momento* nel quale il destinatario, ricevuto il messaggio, ne abbia preso conoscenza”¹²⁵, cosicché si può dire che tale diritto subisca una compressione tutte le volte in cui l’Amministrazione

¹²¹ Cfr., tra gli altri, P. CARETTI, voce *Domicilio (libertà di)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, V, Torino, 1990, 322; G. BALLADORE PALLIERI, *Diritto costituzionale*, Milano, 1972, 409; da ultimo, P. CARETTI – G. TARLI BARBIERI, *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, cit., 339. Peraltro, secondo tale linea di pensiero, la nozione di domicilio non ne presuppone la stabilità nello spazio, con la conseguenza che detta nozione ricomprende, tra le altre cose, anche le vetture e i mezzi di trasporto in genere. Sul punto, cfr. C. COST., n. 88/1987, ove la Corte ha, per l’appunto, ricompreso nella nozione di domicilio anche le autovetture, dichiarando l’illegittimità costituzionale di una legge della provincia di Trento disciplinante la raccolta di funghi, che prevedeva il potere delle guardie ecologiche di intimare, per i necessari controlli, l’apertura dei mezzi di trasporto.

¹²² Osserva, da ultimo, P. MARONGIU, *L’amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, Torino, 2016, 111, che, “[c]on riguardo alla nozione di domicilio (...) inizialmente si era propensi ad accoglierne la nozione penalistica quale <<privata dimora>>, mentre, adottando un’interpretazione più ampia, si è preferito estendere la tutela ad ogni luogo destinato dall’individuo al libero dispiegarsi della propria personalità, alla conduzione della propria vita affettiva e alla cura dei propri interessi”, sicché – prosegue l’Autrice –, “avendo in considerazione i poteri di indagine fiscale, sembra corretto (...) correlare tale diritto con le potestà di accesso, ispezione e verifica di cui all’art. 52 del D.P.R. n. 633, in quanto attività ispettive che si svolgono, necessariamente, in luoghi destinati allo svolgimento di attività <<lavorative>>, lato sensu intese, nonché in abitazioni o in locali diversi, ma tutti, di regola, dotati delle caratteristiche per essere sussunti nella definizione costituzionale di domicilio”.

¹²³ Cfr., C. COST., n. 30/1962. Invero – afferma la Corte Costituzionale –, la libertà personale “non deve essere intesa soltanto in rapporto alla coercizione fisica della persona, ma anche alla menomazione della libertà morale, quando tale menomazione implichi un assoggettamento totale della persona all’altrui potere”. Sulla nozione costituzionale di “libertà personale”, si rinvia, per più ampi riferimenti, a C. MAINARDIS, *Commento all’art. 13 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 102.

¹²⁴ Si veda sempre P. MARONGIU, *L’amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, cit., 110-111. Osserva A. VIOTTO, *Commento agli artt. 13, 14 e 15 Cost.*, cit., 82, che “gli altri poteri” (diversi, cioè, da quello di procedere a perquisizioni personali), “cui corrisponde un obbligo di fare in capo al destinatario, sembrano in linea di massima rientrare nell’ambito di applicazione dell’art. 23, anche quando finiscono per addossare sul contribuente un obbligo di recarsi di persona presso l’ufficio finanziario, obbligo che, pur vincolando in senso fisico la libertà della persona, se mantenuto entro limiti di normale ragionevolezza, non dovrebbe superare la soglia critica che segna l’ingresso nell’ambito di applicazione del ben più garantistico art. 13 Cost.”. Nello stesso senso, si veda anche C. MAINARDIS, *Commento all’art. 13 Cost.*, cit., 102, il quale osserva (sempre p. 102) che la libertà personale dev’essere tenuta distinta dalla libertà *individuale*, “che consiste invece nella libertà del singolo di autodeterminarsi nei limiti degli obblighi e dei divieti di carattere personale e patrimoniale imposti dalle pubbliche autorità in base alla legge (e nel rispetto di altre e diverse norme costituzionali, ad es., gli artt. 16, 23 e 32 ...)”.

¹²⁵ Lo afferma A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Lezioni. Parte speciale*, Padova, 1992, 46.

finanziaria eserciti il potere di apertura coattiva di “pieghi sigillati e simili”, nei quali è normale che il privato custodisca la propria corrispondenza¹²⁶.

Va, peraltro, precisato che la previsione legislativa di poteri amministrativi capaci di determinare una compressione delle suddette libertà fondamentali non si pone, di per sé, in contrasto col dettato costituzionale, giacché il carattere inviolabile dei diritti di libertà qui in discussione non vale certamente ad escludere che tali diritti possano essere oggetto di limitazioni¹²⁷. In altri termini, “inviolabilità” non è sinonimo di assoluta “impenetrabilità” di tali diritti da parte dei pubblici poteri. La riconosciuta inviolabilità delle predette libertà implica, però, che ogni limitazione possa dirsi legittima solo se funzionale al perseguimento di altri interessi pubblici costituzionalmente rilevanti¹²⁸, e comporta altresì che ogni restrizione delle libertà in esame debba rispondere al criterio della *proporzionalità*, di talché – riprendendo le parole della Corte costituzionale – “il legislatore, nel suo discrezionale bilanciamento dei valori costituzionali, [può] restringere il contenuto di un diritto inviolabile dell'uomo soltanto nei limiti strettamente necessari alla protezione dell'interesse pubblico sottostante al dovere costituzionale contrapposto”¹²⁹.

In tale contesto, in dottrina si è ritenuto, ancorché si tratti di conclusione non pacifica, che i poteri conoscitivi dell'Amministrazione finanziaria possano trovare la loro giustificazione costituzionale nell'art. 53 Cost., che, nel sancire la doverosità del concorso alle spese pubbliche in ragione dell'attitudine alla contribuzione da ciascuno manifestata, parrebbe postulare anche la necessità di attribuire all'Amministrazione idonei poteri di controllo, così da “evitare che si creino aree di impenetrabilità al fisco, in cui possono proliferare comportamenti evasivi tali da compromettere l'interesse generale al reperimento delle entrate pubbliche”¹³⁰. D'altronde, la disciplina sostanziale dei tributi, alla quale (sola) viene tradizionalmente riferito il precetto costituzionale dell'art. 53 Cost.¹³¹, risulterebbe in gran parte depotenziata se, in un sistema

¹²⁶ In questo senso, A. VIOTTO, *Commento agli artt. 13, 14 e 15 Cost.*, cit., 84.

¹²⁷ *Cfr.*, ad esempio, C. COST., n. 366/1991.

¹²⁸ *Cfr.* sempre C. COST., n. 366/1991.

¹²⁹ Così, C. COST., n. 467/1991.

¹³⁰ In questi termini, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, 11 e ss., spec. 17, il quale tuttavia, discostandosi dalla tesi cui invece abbiamo aderito in questo studio, pare inquadrare l'attività di controllo come strettamente strumentale all'accertamento (pp. 1 e ss.). Si vedano anche R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 195; F. MOSCHETTI, *Capacità contributiva (profili generali)*, in ID. (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 10 e ss.; sul punto, si veda anche T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 11 e ss., il quale individua, tra i referenti costituzionali delle attività investigative e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, anche l'art. 53 Cost., pur ritenendo che trattasi di attività funzionalmente autonoma (ancorché collegata) rispetto all'accertamento. Molto diversa è, invece, la posizione di S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 290, il quale nega che “la disciplina dell'attività conoscitiva abbia i suoi diretti referenti costituzionali negli artt. 23 e 53 della Costituzione, poiché essa riguarda anche soggetti diversi dai contribuenti, ed investe aree problematiche che hanno i loro fondamenti costituzionali in altri principi e regole (dal principio di solidarietà di cui all'art. 2, all'art. 97 Cost., al diritto di difesa di cui agli artt. 24 e 113 Cost., ecc.)”, sicché – chiosa l'illustre Autore – “l'esigenza di natura conoscitiva deve ritenersi dalla legge tutelata come interesse pubblico formalmente autonomo, e di per sé sufficiente a giustificare limitazioni e compressioni sia dei diritti di libertà che dell'interesse alla riservatezza”.

¹³¹ Sul punto, si veda, per tutti, F. TESAURO, *Le presunzioni nel processo tributario*, in A.E. GRANELLI, (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987, 46.

come quello attuale (imperniato, com'è, sull'“auto-responsabilizzazione” dei consociati), non fosse accompagnata dalla previsione di strumenti idonei a consentire all'Amministrazione di *vigilare* sull'operato dei contribuenti, nonché di *prevenire* e (eventualmente) *reprimere* la violazione degli obblighi tributari posti direttamente a loro carico dalla legge¹³².

Considerazioni diverse da quelle testé rassegnate debbono, invece, valere in tutte quelle ipotesi in cui i poteri conoscitivi vengano esercitati per finalità diverse da quelle legate al controllo del regolare adempimento degli obblighi tributari (sostanziali e strumentali) imposti dalla legge al contribuente. È il caso, ad esempio, delle disposizioni che orientano l'esercizio dei poteri alla raccolta di dati e informazioni da utilizzare a fini statistici, per la programmazione dei controlli o per l'elaborazione di atti amministrativi a contenuto generale¹³³. In simili circostanze parrebbe, in effetti, allentarsi, se non addirittura venire meno, il collegamento tra la previsione dei poteri di controllo e il fine di realizzare il concorso dei consociati alle spese pubbliche, talché il referente costituzionale dei poteri non sembra poter essere rintracciato, in questi casi, nell'art. 53 Cost., bensì dovrebbe più correttamente individuarsi – si è sostenuto – “nel generale dovere di collaborazione del cittadino all'attuazione della funzione della P.A.”, che, del resto, “a livello costituzionale, si inserisce tra i doveri di solidarietà indicati dall'art. 2 Cost.”¹³⁴.

È, peraltro, noto che i predetti diritti di libertà, oltre ad essere tutelati dalla Costituzione alla stregua di libertà inviolabili, trovano altresì riconoscimento e tutela tanto nell'ordinamento internazionale quanto nel diritto dell'Unione europea¹³⁵. Ci si riferisce, in particolare, all'art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali¹³⁶, che riconosce ad “ogni persona” il “diritto al rispetto della (...) vita privata e

¹³² In tale prospettiva, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 15-16.

¹³³ Sul punto, si vedano G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 24-25, 33-34, 38-41; nonché R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, 617, la quale ha parlato, a tal proposito, di attività *lato sensu* “conoscitive”, che andrebbero distinte dalle tradizionali attività “investigative”, in quanto *ab origine* rivolte non al controllo di singoli contribuenti o alla verifica immediata della correttezza fiscale di determinati comportamenti, quanto, piuttosto, all'“acquisizione di conoscenze generali”, destinate, per l'appunto, ad essere impiegate in attività (*i.e.* l'elaborazione di atti amministrativi generali o di atti di indirizzo) funzionalmente distinte dall'accertamento in senso stretto. Si veda anche A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 18 nota 20.

¹³⁴ Così, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 251, la quale, in realtà, giustifica in questo modo i poteri di controllo esercitabili nei confronti di soggetti terzi (diversi dal contribuente), anche se le conclusioni cui giunge l'Autrice paiono estendibili anche alle altre ipotesi di cui al testo, com'è del resto confermato da A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 18 testo e nota 21.

¹³⁵ Sull'impatto dei diritti fondamentali europei in materia di indagini tributarie, si possono vedere, tra gli altri, S. MARCHESE, *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, I, 494 e ss.; A. VIOTTO, *Il “diritto al rispetto della vita privata e familiare” nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2019, 154 e ss.; ID., *Il diritto ad una buona amministrazione: istruttoria e diritti fondamentali del contribuente*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 213 e ss.; L. SABBI, *La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi, ispezioni e verifiche per incompatibilità con i principi della CEDU e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2018, 1165 e ss.

¹³⁶ La Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (nel prosieguo, *breviter*, “CEDU”) è stata firmata a Roma il 4 novembre 1950, ed è stata ratificata dall'Italia con la Legge 4 agosto 1955, n.

familiare, del (...) domicilio e della (...) corrispondenza”. Sul versante del diritto comunitario (o “eurounitario”¹³⁷), rileva, poi, l’art. 7 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea¹³⁸, che, con formulazione sostanzialmente identica all’art. 8 CEDU, assicura ad “[o]gni persona” il “diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni”.

Proseguendo nella nostra indagine, va rilevato che la ricostruzione fino ad ora prospettata fornisce, a ben vedere, una rappresentazione soltanto parziale e incompleta della complessa trama di situazioni giuridiche soggettive con le quali i poteri conoscitivi spettanti all’Amministrazione finanziaria possono interferire.

Infatti, a parte le libertà inviolabili testé menzionate, vi sono anche altre posizioni soggettive individuali che possono essere interessate dall’attività conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione finanziaria, come il generale diritto alla libertà dalle prestazioni personali tutelato dall’art. 23 Cost.¹³⁹, il diritto alla riservatezza (riconducibile, secondo molti, all’art. 2 Cost.¹⁴⁰), il diritto al segreto professionale¹⁴¹ ed il segreto bancario¹⁴². Diritti la cui copertura

848. Sui rapporti tra la CEDU e la materia tributaria, *cf.* L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 28 e ss.; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell’uomo*, in *Rass. Trib.*, 2007, 675 e ss.; nonché i contributi contenuti nell’opera collettanea F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell’uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014.

¹³⁷ Termine, questo, coniato da A. RUGGERI, *Dimensione europea della tutela dei diritti fondamentali e tecniche interpretative*, in *Dir. Un. Eur.*, 1/2010, 125 ss.

¹³⁸ La Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea (di seguito, *breviter*, “CDFUE”), originariamente proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000, è stata poi sostituita dalla “Carta di Strasburgo”, proclamata il 12 dicembre 2007. L’art. 6 del Trattato sull’Unione europea riconosce alla Carta “lo stesso valore giuridico dei Trattati”. Per quanto attiene al rapporto tra la CDFUE e la materia tributaria, *cf.*, per tutti, S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, 241 e ss.; P. LAROMA JEZZI, *Il riconoscimento in materia fiscale dei diritti fondamentali tutelati dalla CEDU e della Carta dei diritti UE*, in *Corr. Trib.*, 2015, 679 e ss., nonché, con precipuo (ancorché non esclusivo) riferimento all’art. 41 CDFUE, i contributi recentemente pubblicati in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019.

¹³⁹ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit. 339.

¹⁴⁰ Il diritto alla riservatezza viene, in effetti, da molti ricondotto all’art. 2 Cost, inteso come disposizione “aperta”, suscettibile di ricomprendere anche diritti non specificamente previsti da altre disposizioni costituzionali, e non invece come disposizione semplicemente “riassuntiva” dei diritti già espressamente riconosciuti da altre previsioni costituzionali. *Cfr.*, M. ATELLI, voce *Riservatezza (diritto alla)*, III, *Diritto costituzionale*, postilla di aggiornamento, in *Enc. Giur. Treccani*, 2001. In giurisprudenza, *cf.* CASS., n. 5658/1998; ID., n. 26795/2006. *Cfr.* anche G. DI COSIMO, *Commento all’art. 2 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 10 e ss., spec. 13, ove ulteriori riferimenti.

¹⁴¹ Sul quale, prima delle modifiche introdotte dalla Legge n. 413/1991, *cf.*, per tutti, G. FALSITTA, *Accessi, ispezioni e verifiche dell’amministrazione finanziaria negli studi professionali*, in *Giur. Comm.*, 1976, I, 329 e ss.; A.E. GRANELLI, *Ispezioni tributarie e segreto professionale*, in *Fisco*, 1980, 3233 e ss. Per l’assetto normativo delineato dalla Legge n. 413/1991 (e tuttora vigente), *cf.*, per tutti, L. SALVINI, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 28 e ss.; E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell’accertamento tributario*, in *Rass. Trib.*, 2011, 280 e ss.; da ultimo, G. FRANSONI, *Poteri d’indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, in *Rass. Trib.*, 2019, 484 e ss..

¹⁴² Sul segreto bancario, dopo il forte depotenziamento subito dall’istituto per effetto della Legge n. 413/1991, *cf.*, per tutti, R. SCHIAVOLIN, *Appunti sulla nuova disciplina delle indagini bancarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 36 e ss.; sulla sentenza della Corte costituzionale n. 51/1992 – che ha sostanzialmente escluso il segreto bancario dal novero dei diritti fondamentali della persona, capaci di costituire un limite all’azione ispettiva dell’Amministrazione finanziaria – G. FALSITTA, *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, II, 566; F.V. ALBERTINI, *L’eliminazione postuma del segreto bancario in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, II, 55 e ss.; in merito al *dictum* della Corte, si vedano anche le più recenti osservazioni di G. FRANSONI, <<Indagini finanziarie>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3587 e ss. Per una ricostruzione aggiornata ed approfondita dell’istituto del segreto bancario e della sua incidenza sulle attività conoscitive dell’Amministrazione finanziaria, *cf.*, da ultimo, M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, Torino, 2011, 5 e ss.; D. CARTA, *L’istruttoria tributaria sui dati finanziari*, Napoli, 2019, 71 e ss.

costituzionale – al di là di quanto specificamente previsto da particolari disposizioni (come appunto l'art. 23 Cost.) – può essere anche controversa, ma che certo non possono dirsi estranei al nostro ordinamento.

Dalle considerazioni precedentemente svolte pare, anzitutto, uscire confermata l'ontologica differenza intercorrente tra le situazioni giuridiche soggettive che il privato oppone all'Amministrazione in sede di accertamento rispetto a quelle incise dalle attività conoscitive. Dovrebbe essere più chiaro, adesso, che mentre nel primo caso (*i.e.* in sede di accertamento) l'azione amministrativa incide sulla sfera patrimoniale del privato, il quale ha diritto “al pagamento della (sola) imposta dovuta (...), alle condizioni e con i presupposti sostanziali e procedurali previsti dalla legge”¹⁴³, diversamente, nel secondo caso (*i.e.* in sede di indagine), l'attività conoscitiva autoritativa dell'Amministrazione è suscettibile di incidere *direttamente* ed *immediatamente* su posizioni giuridiche tutt'affatto diverse, per lo più riconducibili alla sfera delle libertà individuali, e pertinenti non solo al contribuente, bensì ad ogni soggetto (anche terzo rispetto al soggetto “controllato”) nei cui confronti l'Amministrazione eserciti i propri poteri conoscitivi autoritativi.

Ma i principi fin qui illustrati consentono, ancor prima, di mettere in evidenza un dato di fondo che pare inconfutabile, e cioè che – com'è stato efficacemente osservato – “[i]n tutti i casi in cui l'interesse dell'amministrazione ad acquisire conoscenze fiscalmente rilevanti entri in conflitto con un interesse individuale (...) (di rango costituzionale o meno che sia), non vi è dubbio che debba rigorosamente operare il principio di legalità, nel senso che l'autorità fiscale (...) può interferire su tali interessi solo se, e nei limiti in cui, l'ordinamento lo consenta espressamente”¹⁴⁴. Non sembra, infatti, esservi dubbio che le attività conoscitive autoritative, concretandosi nell'esercizio di veri e propri poteri amministrativi, soggiacciono pienamente al suddetto principio, con la conseguenza che l'esercizio dei poteri d'indagine deve ritenersi “doppiamente limitato dalla legge”, “sia nel senso che in essa deve trovare fondamento, sia nel senso che in essa trova i suoi limiti”¹⁴⁵; limiti, questi, superati i quali gli atti ed i comportamenti dell'Amministrazione si pongono inevitabilmente *contra legem*.

Quanto appena osservato assume, evidentemente, particolare pregnanza con riguardo ai poteri d'indagine suscettibili di incidere sui diritti di libertà dichiarati inviolabili dalla Costituzione, vale a dire la libertà personale, la libertà domiciliare ed il diritto alla libertà ed alla

¹⁴³ Così, ancora L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 335.

¹⁴⁴ Così, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 48-49, ma sul punto si registrano larghi consensi in dottrina. *Cfr.*, R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit., 195, ove l'Autore afferma in modo ancor più esteso la necessità del rispetto del principio di legalità, “giacché la compressione degli interessi contrastanti con le esigenze delle indagini, anche se questi non siano oggetto di autonoma considerazione normativa, deve comunque superare la resistenza opposta dalla generale <<libertà di fatto>>”. *Cfr.* anche F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributarie e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 42 e ss.; A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, cit., 42 e ss.

¹⁴⁵ In questi termini, molto chiaramente, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributarie e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 257.

segretezza delle comunicazioni. Rispetto a tali libertà fondamentali, il principio di legalità riceve, infatti, un decisivo “rafforzamento”, posto che ogni interferenza dell’Amministrazione finanziaria con le anzidette posizioni soggettive soggiace alle riserve di legge¹⁴⁶ assolute previste rispettivamente dagli artt. 13, 14 e 15 Cost., i quali peraltro, proprio al fine di garantire che ogni misura restrittiva sia adottata nel rispetto delle previsioni di legge, sanciscono altresì – almeno per quanto attiene alla libertà personale (art. 13 Cost.) ed alla libertà e segretezza della corrispondenza (art. 15 Cost.) –, che ogni compressione di dette libertà sia vieppiù sottoposta a riserva di giurisdizione¹⁴⁷, dovendo, pertanto, ogni limitazione di tali diritti superare il vaglio (preventivo o, eccezionalmente, successivo) dell’Autorità giudiziaria.

L’istituto della riserva di giurisdizione assume, invece, contorni meno nitidi rispetto alla libertà domiciliare, e ciò per via del problematico rapporto tra i commi secondo e terzo dell’art. 14 Cost. In specie, il comma 2 stabilisce che nel domicilio “non (...) si possono eseguire ispezioni o perquisizioni o sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale”, tra le quali garanzie rileva, oltre alla riserva di legge assoluta, anche (per l’appunto) la riserva di giurisdizione. Diversamente, al successivo comma 3, il Costituente ha testualmente previsto che “[g]li accertamenti e le ispezioni (...) a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali”, il che val quanto dire che tali particolari forme di intrusione (*accertamenti e ispezioni*), qualora siano poste in essere a “fini (...) fiscali”, sono coperte soltanto da una riserva di legge speciale, senza tuttavia che sia imposta *in apicibus* alcuna riserva di giurisdizione¹⁴⁸.

Senza poter qui dar conto di tutte le variegate opinioni espresse in merito al (problematico) rapporto tra i commi 2 e 3 dell’art. 14 Cost.¹⁴⁹, sembra comunque potersi

¹⁴⁶ Osservano P. CARETTI – U. DE SIERVO, *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 2008, 441, che in un ordinamento – com’è quello italiano attuale – a costituzione rigida, l’istituto della riserva di legge assume un significato diverso rispetto a quello che le è proprio in sistemi a costituzione flessibile. In specie, “da strumento di esaltazione dell’autorità, ma anche dell’arbitrio, della legge (del Parlamento e, più in particolare, delle maggioranze politiche che al suo interno di volta in volta si formano), essa [riserva di legge, *n.d.a.*] diventa strumento di applicazione fedele (pena l’intervento del giudice di costituzionalità delle leggi) di una disciplina costituzionale già così articolata e dettagliata da ridurre entro binari predeterminati l’opera del legislatore”.

¹⁴⁷ Si vedano sempre P. CARETTI – U. DE SIERVO, *Istituzioni di diritto pubblico*, cit., 441, i quali considerano la riserva di giurisdizione come “garanzia (...) della sottrazione alla discrezionalità dell’autorità amministrativa del potere di limitare l’esercizio dei diritti di libertà”. Saggiunge A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 99-100 che “l’intervento del giudice rappresenta (...) una forma di tutela delle libertà in ragione dell’autonomia e dell’indipendenza da ogni altro potere riconosciute alla magistratura dall’art. 104 Cost., le quali dovrebbero assicurare la corretta applicazione della legge nel momento dell’adozione delle misure restrittive, che si realizza allorché vi sia corrispondenza tra la situazione di fatto verificatasi e le fattispecie e le modalità normativamente previste, evitando interventi arbitrari da parte degli organi dell’esecutivo”.

¹⁴⁸ Osservano P. CARETTI – G. TARLI BARBIERI, *Diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, cit., 342 che, “di tutte le disposizioni costituzionali relative alla disciplina dei diritti di libertà, quella contenuta nel comma 3 dell’art. 14 è apparsa tra le meno <<liberali>>”, e ciò perché trattasi di una “previsione (...) che, sia pure ancorata alla presenza di motivi di sanità ed incolumità pubblica o di fini economici e fiscali, apre una breccia non indifferente in quella *riserva di giurisdizione* che rappresenta l’istituto cardine dell’intera disciplina costituzionale in esame”.

¹⁴⁹ Sul tema, si vedano, ad esempio, A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Lezioni. Parte speciale*, cit., 225 e ss.; E. ROSINI, *Inviolabilità del domicilio e perquisizioni domiciliari per ragioni fiscali*, in *Giur. Mer.*, 1973, II, 185; P. BARILE, *Diritti dell’uomo e libertà fondamentali*, Rimini, 1984; da ultimo, anche P. CARETTI – G. TARLI BARBIERI, *Diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*,

osservare che il Costituente abbia escluso dalla riserva di giurisdizione solo i provvedimenti contemplati dal comma 3 (*accertamenti e ispezioni*), e soltanto nelle ipotesi in cui tali misure siano adottate per le specifiche finalità *ivi* indicate (compresi i “fini (...) fiscali”), mentre i diversi provvedimenti indicati dal precedente comma 2 (*perquisizioni e sequestri*) sono sempre sottoposti a riserva di giurisdizione, a prescindere dalla finalità per la quale siano adottati.

Se tutto ciò è vero, se ne dovrebbe allora inferire che, agli occhi del Costituente, gli *accertamenti* e le *ispezioni* di natura fiscale possano, in effetti, essere eseguiti senza l'intervento preventivo dell'Autorità giudiziaria, fermo restando, però, che le più penetranti misure delle *perquisizioni* e dei *sequestri* restano sempre assoggettate alla disciplina più garantistica del comma 2, e debbono giocoforza essere autorizzate dal magistrato anche nell'ambito dell'attività di controllo fiscale¹⁵⁰. D'altronde, si vedrà meglio oltre che la ricostruzione appena delineata trova significativi riscontri nella disciplina normativa dei poteri conoscitivi dell'Amministrazione finanziaria; disciplina che, anzi, per certi versi accorda al privato garanzie maggiori rispetto a quelle richieste *in apicibus* dalla Carta fondamentale¹⁵¹.

Tornando al tema della *legalità* dell'agire dell'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dell'azione conoscitiva e di controllo ad essa demandata, giova osservare che l'esigenza di una base legale sussiste certamente anche allorché l'attività di acquisizione autoritativa di

cit., 342 e ss., ove anche un'ampia sintesi delle diverse tesi nel tempo sviluppatesi in merito al rapporto tra i commi secondo e terzo dell'art. 14 Cost. Secondo la ricostruzione che appare preferibile, la differenza tra i due commi dell'art. 14 Cost. si giustificerebbe in ragione della natura (coercitiva o meno) dei provvedimenti limitativi della libertà domiciliare rispettivamente contemplati dai suddetti commi (in questo senso, per tutti, A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Lezioni. Parte speciale*, cit., 227; tra i tributaristi, si vedano A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 79). Così, i provvedimenti elencati dal comma 2 (*perquisizioni e sequestri*), configurando misure di carattere coercitivo, imporrebbero sempre l'intervento dell'autorità giudiziaria, quand'anche detti provvedimenti siano adottati “a fini (...) fiscali”; diversamente, il terzo comma, nel disciplinare le interferenze pubbliche con la libertà domiciliare dettate, tra gli altri, da “fini (...) fiscali”, ammetterebbe la premissione dell'intervento dell'autorità giudiziaria solo ed esclusivamente con riferimento a strumenti di mero accertamento conoscitivo (*accertamenti ed ispezioni*), a misure, cioè, a carattere non già coercitivo, bensì *obbligatorio*, non adottabili contro la volontà del privato, ma, al più, prescindendo dal suo consenso, vale a dire “operazioni la cui attuazione richiede il concorso della volontà dell'inquisito, il quale, a suo rischio e pericolo – rischiando cioè di subire eventuali sanzioni di natura penale, civile o amministrativa – può anche rifiutarsi di adempiere all'ordine o all'invito” (così, A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Lezioni. Parte speciale*, cit., 227). Tale lettura del rapporto tra i commi secondo e terzo dell'art. 14 Cost. pare essere stata avallata - ma solo in alcune occasioni - dalla stessa Corte Costituzionale, la quale ha avuto modo di affermare che la Costituzione, “mentre riserva alla giurisdizione la più ampia interferenza pubblica nella sfera domiciliare (ispezioni, perquisizioni e sequestri), limita la competenza amministrativa alle immissioni che abbiano semplice natura ricognitiva, come <<accertamenti>> ed <<ispezioni>>” (così, C. COST., n. 88/1987). Tuttavia, in altre occasioni, la stessa Corte sembra aver adottato un'impostazione meno garantista, come ad esempio in C. COST., n. 56/1973 e ID., n. 173/1974, ove il Giudice delle leggi pare aver letto i commi 2 e 3 dell'art. 14 Cost. come se entrambi legittimassero misure a carattere coercitivo. Per ulteriori riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, cfr. R. D'ALESSIO, *Commento all'art. 14 Cost.*, in V. CRISAFULLI – L. PALADIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 1990, 88 e ss., spec. 91, ove l'Autrice evidenziava, per l'appunto, una certa ambiguità nella giurisprudenza della Corte Costituzionale. Analogamente, più di recente, C. MAINARDIS, *Commento all'art. 14 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 114 e ss., spec. 119-120. Per una ricostruzione del rapporto tra i commi secondo e terzo dell'art. 14 Cost. parzialmente diversa da quella sopra illustrata, si veda G. AMATO, *Commento all'art. 14 Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1977, 60 e ss., spec. 76.

¹⁵⁰ In questo senso, se si è bene inteso, anche G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove <<incostituzionali>>*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, I, 15 e ss., spec. 36 e ss.

¹⁵¹ Cfr., A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 266.

conoscenze fiscalmente rilevanti incida su situazioni soggettive diverse dalla libertà personale, dalla libertà domiciliare e dalla libertà e segretezza della corrispondenza.

In tali ulteriori casi, può venire, anzitutto, in rilievo l'art. 23 Cost., nella parte in cui stabilisce che “nessuna prestazione personale (...) può essere imposta se non *in base alla legge*”.

La dottrina che si è occupata *ex professo* dell'art. 23 Cost. ha osservato che le “prestazioni personali” cui fa riferimento il citato art. 23 Cost. sono quelle che implicano un “comportamento positivo” (dunque un *facere*¹⁵²), “tale da richiedere l'esplicazione di energie fisiche ed intellettuali e da incidere sulla libera disponibilità della persona e delle attività del privato”¹⁵³. Deve, peraltro, ritenersi acquisito che l'art. 23 “receda” – e che al contempo prendano vigore le più intense garanzie (*i.e.* la riserva di legge *assoluta* e la riserva di giurisdizione) previste dall'art. 13 Cost. – allorquando la “prestazione imposta” raggiunga un livello di incisività sulla libertà di autodeterminazione del singolo tale da “sovvertire l'ordinaria attività economica e di relazione del privato”¹⁵⁴, trasmodando in una vera e propria limitazione della libertà personale.

Ad avviso di illustre dottrina, la riserva di legge relativa sancita dall'art. 23 Cost. non sarebbe, tuttavia, tale da coprire tutti gli obblighi di *facere* astrattamente suscettibili di essere imposti al privato. Rimarrebbero, in particolare, esclusi dal perimetro applicativo dell'art. 23 Cost. quegli obblighi tali da comportare, per il soggetto passivo, il “mero compimento di atti giuridici in quanto tali”¹⁵⁵ (quali, ad esempio, denunce e dichiarazioni), trattandosi, in questi casi, di “semplici adempimenti puntuali o comunque scarsamente impegnativi”¹⁵⁶, tali, cioè, da “arrecare una limitazione poco significativa (...) alla libertà dell'individuo di decidere come destinare le proprie energie fisiche ed intellettuali”¹⁵⁷.

Senonché, è stato recentemente rilevato come tali obblighi non presentino, invero, specificità tali da giustificare un differente trattamento, poiché anche queste fattispecie comportano “una limitazione della libera esplicazione delle attività del privato e l'impiego di

¹⁵² Fermo restando che anche l'ordine di fornire documenti può agevolmente essere ricompreso nella nozione di “prestazione personale imposta”, se si considera che trattasi di obblighi il cui adempimento richiede in ogni caso una certa attività preparatoria implicante il dispendio di energie fisiche e materiali. Si veda, sul punto, R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit., 195, il quale osserva che “la riserva può coprire non solo l'obbligo di presentarsi ad un ufficio fiscale, ma anche quello di fornire notizie o documenti allo stesso, quando ciò non richieda il <<mero compimento di atti giuridici in quanto tali>>, ma anche un'attività preparatoria abbastanza impegnativa da incidere sulla libertà del destinatario

¹⁵³ Così, A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1978, 46; nello stesso senso, più di recente, *cf.* E. MARELLO, *Commento all'art. 23 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 197, anche per ampi riferimenti alla giurisprudenza costituzionale.

¹⁵⁴ E. MARELLO, *Commento all'art. 23 Cost.*, cit., 198. Sul punto, si veda anche A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 84, il quale, nell'individuare il discrimine tra art. 13 ed art. 23 Cost., osserva che “le prestazioni imposte si caratterizzano rispetto alle restrizioni della libertà personale di cui si occupa l'art. 13, per il fatto di consistere in obblighi di fare, di intensità e durata più contenute, che limitano la libertà della persona in uno o più sensi determinati”.

¹⁵⁵ Così, sempre A. FEDELE, *Commento all'art. 23 Cost.*, cit., 44.

¹⁵⁶ In questi termini, ancora A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, cit., 42.

¹⁵⁷ VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 84-85.

energie che sarebbero destinate altrimenti”¹⁵⁸, di talché anche tali obblighi dovrebbero, in definitiva, ritenersi coperti dalla riserva di legge *relativa* sancita dall’art. 23 Cost.

In quest’ordine di idee, se si volessero declinare i principi testé ricostruiti nel contesto delle attività conoscitive dell’Amministrazione finanziaria, si potrebbe ipotizzare che, ferma l’operatività delle più preganti riserve di legge assolute previste dagli artt. 13, 14 e 15 Cost. (allorquando vengano in rilievo le libertà inviolabili *ivi* sancite), tutti i poteri conoscitivi dell’Amministrazione finanziaria che incidano sulla sfera giuridica del privato debbano in ogni caso quanto meno trovare la propria *base* nella legge¹⁵⁹. La legge dovrebbe, dunque, sempre dettare “una compiuta disciplina del contenuto e delle modalità”¹⁶⁰, nonché individuare i soggetti passivi¹⁶¹, potendosi invece ammettere, coerentemente con il carattere *relativo* della riserva stabilita dall’art. 23 Cost., che la definizione legislativa dei fatti al verificarsi dei quali le predette prestazioni devono essere effettuate possa essere integrata da fonti subordinate¹⁶².

Ma anche a voler ammettere che, nell’ambito delle indagini tributarie, possano esistere obblighi tali da sfuggire, per la loro scarsa significatività, alla riserva relativa sancita dall’art. 23 Cost.¹⁶³, dovrebbe comunque ritenersi operante, nel nostro ordinamento, il *generale* principio di legalità, del quale la suddetta riserva costituisce un rafforzamento in particolari fattispecie ritenute degne di particolare considerazione. Talché, anche al di fuori dell’ambito di operatività dell’istituto della riserva di legge, dovrebbe in ogni caso valere il principio in base al quale “all’Amministrazione finanziaria si possono (...) riconoscere soltanto i poteri attribuiti dalla legge, nei limiti da questa previsti, giacché la compressione degli interessi contrastanti con le

¹⁵⁸ In questi termini, E. MARELLO, *Commento all’art. 23 Cost.*, cit., 198.

¹⁵⁹ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributarie e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 42, il quale individua nell’art. 23 Cost. “una fonte generale per la riserva di legge in materia di istruttoria”.

¹⁶⁰ A. FEDELE, *Commento all’art. 23 Cost.*, cit., 137.

¹⁶¹ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 113.

¹⁶² A. FEDELE, *Commento all’art. 23 Cost.*, cit., 137; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 113.

¹⁶³ Come si è già osservato, parte della dottrina ritiene di escludere che gli obblighi comportanti il “mero compimento di atti giuridici in quanto tali” (ad esempio dichiarazioni o denunce) non rientrino nel perimetro applicativo dell’art. 23 Cost. (A. FEDELE, *Commento all’art. 23 Cost.*, cit., 44), talché – si è osservato – si dovrebbero escludere “indiscriminate estensioni della nozione di <<prestazione personale>>, che dovrebbe essere limitata ad ipotesi di effettiva compressione delle facoltà di libera disposizione delle proprie energie fisiche e materiali, quindi all’imposizione di comportamenti idonei ad assorbire in modo rilevante ed esclusivo tali energie, non di semplici adempimenti puntuali o comunque scarsamente impegnativi (come ad es., mere comunicazioni, denunce di fatti puntuali o risposte non particolarmente complesse a questionari o richieste di informazioni)” (A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, cit., 42). Così, gli obblighi “di entità più ridotta, possono rimanere al di fuori della garanzia costituzionale perché in grado di arrecare una limitazione poco significativa (...) alla libertà dell’individuo di decidere come destinare le proprie energie fisiche ed intellettuali” (A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 84-85). Sul punto, si vedano anche R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell’amministrazione finanziaria*, cit., 195; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 339, nota 47; nonché, più di recente, R. MICELI, *L’attività istruttoria tributaria*, cit., 626-627.

esigenze delle indagini (...) deve comunque superare la resistenza opposta dalla generale libertà di fatto”¹⁶⁴.

A tal proposito, sembra in particolare doversi condividere la tesi secondo cui *ogni interferenza autoritativa* con la sfera dei singoli necessita di un fondamento legale¹⁶⁵, il che non soltanto presuppone la presenza di una specifica norma attributiva del potere, ma richiede altresì che il potere stesso venga esercitato in vista degli scopi e nel rispetto dei criteri necessariamente indicati dalle leggi¹⁶⁶. Il principio di legalità impone, cioè, al legislatore la “predeterminazione (...) della forma e del contenuto degli atti, degli obiettivi da perseguire e degli interessi da soddisfare”¹⁶⁷, essendo, dunque, sempre necessario che la legge detti (quanto meno) la disciplina essenziale dei poteri che attribuiti all’Amministrazione, così da circoscriverne la discrezionalità.

Sebbene il principio di legalità non trovi una espressa codificazione in alcuno specifico articolo della Costituzione, è nondimeno opinione diffusa che esso possa comunque essere desunto dal complesso di alcune disposizioni costituzionali, suscettibili, se lette congiuntamente, di disvelare l’immanenza del principio al nostro ordinamento costituzionale¹⁶⁸.

Ci si riferisce, in particolare, agli artt. 101, comma 1¹⁶⁹ e 113, comma 1¹⁷⁰ Cost. Infatti, se è vero che contro gli atti amministrativi è sempre ammessa la tutela giurisdizionale (art. 113, comma 1 Cost.), e che il Giudice, nell’espletamento della propria funzione, è soggetto soltanto

¹⁶⁴ A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, cit., 42; nei medesimi termini R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell’amministrazione finanziaria*, cit., 195.

¹⁶⁵ Sul principio di legalità, *cf.*, per tutti, e pur con varietà di impostazioni, L. CARLASSARE, voce *Legalità (principio di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVIII, Roma, 1990; R. GUASTINI, voce *Legalità (principio di)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, IX, Torino, 1996, 84 e ss.; M. D’AMICO, voce *Legalità (dir. cost.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano, 2006, 3365 e ss.; da ultimo, *cf.* G. CORSO, *Il principio di legalità*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell’azione amministrativa*, Milano, 2017, 15 e ss. Per un’efficace sintesi, *cf.*, nella manualistica, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit. 60 e ss.

¹⁶⁶ Così, G. CORSO, *Il principio di legalità*, cit., 23. Nel presente studio, il principio di legalità verrà inteso nella sua accezione “sostanziale”, ossia come vincolo all’esercizio dei soli poteri specificamente previsti dalla legge e secondo le modalità ed i limiti da questa stabiliti. Invero, e come noto, esistono altre diverse accezioni in cui il principio di legalità può essere considerato. Così, esso può essere inteso come semplice “non contrarietà alla legge”. Secondo tale accezione, l’Amministrazione sarebbe dunque libera di agire anche in assenza di una legge, purché la sua azione non contrasti con norme esistenti. In secondo luogo, il principio può essere inteso nella sua accezione “formale”, di talché ogni atto dell’Amministrazione dovrebbe essere “autorizzato” dalla legge, risultando altrimenti invalido. Nella sua accezione “sostanziale”, invece, il principio assume più pregnante significato, giacché impone non soltanto che il potere sia dalla legge attribuito all’Amministrazione, ma anche che di tale potere la legge stabilisca le modalità di esercizio. Così inteso, il principio di legalità assume una connotazione garantista ben maggiore, poiché, a ben vedere, rappresenta un vincolo non solo per l’Amministrazione, ma anche per il legislatore, al quale è imposto di determinare in modo compiuto non soltanto i poteri dell’Amministrazione, ma anche (e soprattutto) di stabilirne le modalità e i limiti d’esercizio. *Cfr.*, per un’efficace sintesi, M. D’AMICO, voce *Legalità (dir. cost.)*, cit., 3366-3367. La Corte Costituzionale è solita intendere il principio di legalità nella sua accezione sostanziale. In questo senso, molto chiaramente, *cf.*, per tutte, C. COST., n. 115/2011.

¹⁶⁷ In questi termini, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 116.

¹⁶⁸ Sul punto, per una efficace sintesi, *cf.* G. CORSO, *Il principio di legalità*, cit., 23 e ss., nonché, tra i tributaristi, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 118 e ss.

¹⁶⁹ *Cfr.*, R. GUASTINI, voce *Legalità (principio di)*, cit., 93.

¹⁷⁰ *Cfr.* L. CARLASSARE, *Regolamenti dell’esecutivo e principio di legalità*, Padova, 1966, 153-154.

alla legge (art. 101 Cost.), se ne dovrebbe inferire che, nel disegno del Costituente, la legge costituisca il parametro oggettivo rispetto al quale il Giudice è chiamato a sindacare la legittimità dell'operato dell'Amministrazione; ed in questa prospettiva, la tutela giurisdizionale che la Costituzione garantisce al singolo può, dunque, dirsi effettiva solo nella misura in cui la legge effettivamente disciplini, almeno nei suoi aspetti contenutistici essenziali, i poteri attribuiti all'Amministrazione pubblica, giacché, diversamente – se, cioè, una siffatta legge mancasse o si limitasse ad attribuire un potere all'Amministrazione senza, però, disciplinarne in alcun modo il contenuto –, verrebbe di fatto a mancare il parametro per giudicare, in sede giurisdizionale, la legittimità degli atti amministrativi, con la conseguenza che detti atti diverrebbero sostanzialmente insindacabili dal Giudice, in contrasto con quanto stabilito dall'art. 113 Cost.¹⁷¹.

A questo punto, il discorso va, tuttavia, ulteriormente precisato, dal momento che, per come lo si è descritto fino adesso, il principio di legalità rischia di apparire come un “doppione” della riserva di legge relativa prevista dall'art. 23 Cost. Tuttavia, se così fosse, l'art. 23 Cost. risulterebbe svuotato di ogni significato e di ogni utilità: se davvero, cioè, il principio di legalità fosse di per sé idoneo a configurare una sorta di riserva di legge “generale”, del tutto analoga, per contenuti, a quella prevista dall'art. 23 Cost., ma al contempo dotata, rispetto a quest'ultima, di una maggiore latitudine applicativa, l'art. 23 risulterebbe, in effetti, una disposizione del tutto ridondante¹⁷².

Invero – com'è stato rilevato in dottrina –, tra il principio di legalità e l'istituto della riserva di legge parrebbero esistere differenze tali da assicurare a ciascuno di essi un ambito di operatività autonomo. In specie, dette differenze paiono attenerne al “profilo quantitativo”, ossia “al grado di dettaglio della disciplina della materia che deve essere garantito dalla legge e, specularmente, agli spazi che possono essere concessi all'intervento dell'amministrazione”¹⁷³. In quest'ordine di idee, la riserva di legge prevista dall'art. 23 Cost. dovrebbe, dunque, essere considerata un rafforzamento del principio di legalità¹⁷⁴, laddove essa impone al legislatore di

¹⁷¹ Sul punto, non può che richiamarsi la lucida ricostruzione di L. CARLASSARE, *Regolamenti dell'esecutivo e principio di legalità*, cit., 153-154, secondo la quale è “necessario, visto il significato dell'art. 113 della Costituzione, che le leggi non si limitino ad attribuire, *sic et simpliciter*, poteri all'esecutivo senza disciplinarne il contenuto, poiché ciò equivarrebbe a sottrarli al controllo. 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. (...) Ma ciò significa rendere praticamente insindacabili determinati atti, e quindi sfornire di tutela alcune situazioni individuali, in aperta violazione dell'art. 113 della Costituzione”.

¹⁷² Sul punto, *cf.*, in termini generali, R. GUASTINI, voce *Legalità (principio di)*, cit., 96.

¹⁷³ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 117. Sul punto, *cf.* anche, per tutti, L. CARLASSARE, voce *Legalità (principio di)*, cit., 7; ID., voce *Regolamento (dir. cost.)*, in *Enc. Dir.*, XXXIX, Milano, 1988, par. 14 dell'estratto; V. BACHELET, *Legge, attività amministrativa e programmazione economica*, in *Giur. cost.*, 1961, 909 ss.

¹⁷⁴ In tal senso, L. CARLASSARE, voce *Legalità (principio di)*, cit., 7.

disciplinare con un maggior grado di dettaglio i poteri attribuiti all'Amministrazione, lasciando così al contempo minori spazi all'intervento di fonti secondarie¹⁷⁵.

Volendo, dunque, sintetizzare i risultati fin qui raggiunti, può osservarsi che, in virtù del generale principio di legalità, nonché, a maggior ragione, delle riserve di legge (assolute e relativa) previste rispettivamente dagli artt. 13, 14 e 15 Cost. e dall'art. 23 Cost., l'Amministrazione non può compiere, in assenza di un'espressa previsione legislativa, attività d'indagine che incidano autoritativamente sulla sfera giuridica del privato. Essa può infatti esercitare solo i poteri che la legge specificamente le attribuisce, e solo entro i limiti e secondo le modalità da quest'ultima stabiliti. Ed è essenziale rimarcare che tali conclusioni valgono “a prescindere dal livello ordinamentale di tutela riconosciuto a tali libertà”¹⁷⁶, ossia indipendentemente dalla circostanza che la situazione soggettiva oggetto di limitazione trovi riconoscimento nella Carta costituzionale o in norme di rango inferiore, giacché, come si è detto, il principio di legalità ha portata assolutamente generale.

Dai principi fin qui ricostruiti si ricava, inoltre, che i poteri di controllo fiscale debbono essere necessariamente circoscritti per tener conto delle contrapposte esigenze di garanzia delle libertà e dei diritti sui quali detti poteri inevitabilmente incidono. Tale delicata opera di contemperamento tra contrapposti interessi (l'interesse conoscitivo del Fisco, da un lato, e l'interesse dei privati a conservare integra la propria sfera di libertà e riservatezza) dev'essere compiuta, come si è detto, in sede legislativa, giacché è solo con legge che può essere legittimata l'interferenza della pubblica Amministrazione con la sfera dei privati, in virtù delle riserve (assolute e relativa) espressamente sancite dalla Carta costituzionale, nonché del generale principio di legalità, che in ogni caso vincola il legislatore ad intervenire per regolare l'azione dei pubblici uffici, quantomeno individuando i poteri che questi sono legittimati ad utilizzare e dettandone la disciplina essenziale.

D'altra parte, la circostanza che eventuali compressioni della sfera giuridica dei singoli possano essere introdotte soltanto con legge è coerente con la *ratio* sottesa alle predette riserve e, più generale, al principio di legalità, “vale a dire la necessità che il bilanciamento di posizioni contrapposte avvenga nella sede che la Costituzione considera la più idonea – il Parlamento, per l'appunto – in quanto massima espressione della sovranità popolare, in quanto organo rappresentativo anche delle minoranze e in quanto soggetto terzo rispetto all'amministrazione”¹⁷⁷. Peraltro, la scelta di dove “collocare” il punto di equilibrio tra i predetti

¹⁷⁵ Si assiste, cioè, ad una sorta di graduazione, tale per cui “[d]alla garanzia massima costituita dalla riserva assoluta, in cui tutto deve essere nella legge, attraverso la figura intermedia della riserva relativa (limitata anch'essa alle materie indicate in Costituzione), si passa alle situazioni residue in cui vige il generale principio di legalità, che esige una predeterminazione (...) sufficiente a delimitare la discrezionalità degli organi che interverranno successivamente, discrezionalità che il principio non esclude – come invece la riserva – ma anzi presuppone”. Lo osserva sempre L. CARLASSARE, voce *Legalità (principio di)*, cit., 7.

¹⁷⁶ S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 200.

¹⁷⁷ Così, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 31. Sul punto, osserva L. CARLASSARE, voce *Legalità (principio di)*, cit., che “[i]n un sistema democratico dove

interessi contrapposti è eminentemente politica, influenzata, com'è, dalle istanze ideologiche presenti in un dato momento storico, che non possono che riflettersi nelle determinazioni dell'organo elettivo per eccellenza, nonché dalla situazione economico-finanziaria contingente.

In ogni caso, ciò che interessa rilevare è che, in materia di indagini tributarie, spetta al legislatore di individuare concretamente i limiti entro i quali l'interesse pubblico all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti può legittimamente interferire, comprimendola, con la sfera di libertà dei privati. Quei limiti, cioè, entro i quali l'ordinamento è disposto a tollerare una siffatta interferenza, e superati i quali l'acquisizione autoritativa di conoscenze fiscalmente rilevanti deve, invece, considerarsi vietata¹⁷⁸.

È proprio in tale prospettiva che paiono dover essere lette le regole disciplinanti le attività conoscitive autoritative del Fisco¹⁷⁹; disciplina, questa, che per l'appunto esprime "articolate e complesse mediazioni normative tra l'interesse pubblico alla conoscenza di circostanze relative all'attività economica (...) dei cittadini e l'interesse privato alla riservatezza, tutelato, a livello costituzionale, dalle norme sulla libertà personale, sull'inviolabilità del domicilio, sulla segretezza della corrispondenza, nonché, ed a livello di legislazione ordinaria, da quelle regolatrici, ad esempio, del segreto professionale e bancario"¹⁸⁰.

Ed infatti tale disciplina, nel dotare l'Amministrazione di poteri sempre più efficaci e penetranti, si preoccupa altresì di prevedere una serie di presidi garantistici a tutela delle situazioni soggettive del privato, istituti, questi, che fungono, dunque, da "contrappesi"¹⁸¹ al potere, in modo da contemperare l'interesse del Fisco con l'interesse dei privati a conservare integra la propria sfera di libertà e riservatezza. Così, nel novero di tali "contrappesi garantistici" spicca, ad esempio e come si dirà meglio oltre, il sistema di "autorizzazioni" preventive cui il legislatore subordina – talora addirittura accordando garanzie maggiori di quelle richieste dalla Carta costituzionale¹⁸² – l'esperimento dei mezzi d'indagine più intrusivi, suscettibili, come sono, di incidere più intensamente su quegli interessi privati ritenuti dal legislatore (e spesso, ancor prima, dal Costituente) meritevoli di particolare protezione. Così

le scelte non possono che competere agli organi rappresentativi, la legalità (sostanziale) va valutata anche come strumento fondamentale per rendere democratica l'amministrazione, affidata ad una burocrazia priva di una legittimazione popolare propria. La predeterminazione in via legislativa degli interessi da soddisfare consente infatti di indirizzare l'attività amministrativa verso le scelte più conformi agli orientamenti espressi dal corpo elettorale".

¹⁷⁸ Sul punto, *cf.* A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributarie e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 111-112.

¹⁷⁹ Gran parte delle quali sono contenute negli artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972, 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973, nonché 12 della Legge n. 212/2000 (il c.d. "Statuto dei diritti del contribuente).

¹⁸⁰ Così, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, cit., 620. Più di recente, *cf.* anche l'impostazione di R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., 626.

¹⁸¹ Parla di "contrappesi" F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1915, il quale, pur aderendo ad una ricostruzione in termini procedurali del rapporto tra attività conoscitiva e attività di accertamento, afferma significativamente (p. 1918) che "il principio di legalità sovrintende non solo al provvedimento [*i.e.* al provvedimento di accertamento, *n.d.r.*], ma anche alla fase istruttoria, per cui l'acquisizione di <<mezzi di prova>>, al di fuori delle attribuzioni di legge e delle previste autorizzazioni, equivale ad azione senza potere, nulla e inefficace".

¹⁸² *Cfr.*, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 266.

come rilevano – lo si vedrà più ampiamente nel prosieguo della ricerca – alcune regole e principi generali dell'azione amministrativa, idonei in quanto tali a guidare anche l'attività conoscitiva del Fisco, primo fra tutti il principio di proporzionalità, che peraltro, oltre a trovare sicuro riconoscimento nel diritto europeo ed internazionale, ha trovato, proprio nella nostra materia, espressa codificazione nell'art. 12 dello Statuto dei diritti contribuente (Legge 27 luglio 2000, n. 212).

4. - *Le fonti di disciplina delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, tra singole leggi d'imposta, Statuto dei diritti del contribuente, e Legge n. 241/1990.*

Nelle pagine precedenti, si è dapprima sostenuto che l'agire dell'Amministrazione finanziaria possa essere generalmente inquadrato entro schemi propriamente procedimentali, non essendo dato rinvenire elementi determinati in grado di ostare ad un tale inquadramento. Si era detto, in particolare, che le tesi tradizionalmente contrarie all'impiego dell'istituto del procedimento in materia tributaria sembrano sopravvalutare alcuni connotati dell'agire dell'Amministrazione finanziaria (*i.e.* l'assenza di discrezionalità amministrativa nell'accertamento dei tributi; la non indefettibilità dell'atto impositivo; la varietà dei “moduli procedimentali” di applicazione dei tributi) che non sono, in realtà, peculiari del solo diritto tributario, ma che, al contrario, sono comuni anche al diritto amministrativo generale e che, in quel contesto, non hanno impedito di riferirsi al concetto di procedimento¹⁸³.

Si è tuttavia anche osservato che, ferma la possibilità di invocare utilmente, anche in materia tributaria, il concetto di procedimento amministrativo propriamente inteso, sembra invece ben più arduo inquadrare le attività conoscitive dell'Amministrazione finanziaria, da un lato, e l'accertamento in senso stretto, dall'altro, entro un'unitaria sequenza procedimentale, nell'ambito della quale, secondo una certa impostazione diffusa in dottrina, le prime (*i.e.* le attività conoscitive) assumerebbero carattere meramente strumentale, servente e preparatorio rispetto al secondo (*i.e.* l'accertamento). Nell'attuale contesto ordinamentale, pare, infatti, più proficuo valorizzare la multiformità delle attività dell'Amministrazione finanziaria e degli interessi pubblici da essa perseguiti, e dunque riconoscere alle attività conoscitive una (pur relativa) autonomia funzionale e procedimentale rispetto all'attività di accertamento strettamente intesa¹⁸⁴.

In tale prospettiva, si è così sostenuto che le attività conoscitive e l'attività di accertamento realizzano procedimenti tra loro autonomi ancorché collegati, e che, anzi, le attività conoscitive danno luogo a tanti procedimenti quanti sono i poteri istruttori che la legge

¹⁸³ Per un'efficace confutazione degli argomenti asseritamente ostativi all'impiego dell'istituto del procedimento in materia tributaria, si veda, di recente, L. DEL FEDERICO, *Procedimento e codificazione dei vizi nell'identificazione dell'oggetto del processo tributario*, cit., 35 e ss.

¹⁸⁴ *Cfr.*, per tutti, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, cit., 617 e ss.; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 25 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 22 e ss.

attribuisce all'Amministrazione finanziaria¹⁸⁵, ciascuno dei quali consta di una sequenza di “atti logicamente e funzionalmente collegati”¹⁸⁶, com'è, per l'appunto, caratteristica tipica del procedimento amministrativo “tecnicamente” inteso.

A questo punto della trattazione, è utile svolgere un'indagine più puntuale intorno alle fonti di disciplina dei poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria. Tale disciplina pare infatti dover essere rintracciata nella trama di regole e principi desumibili non soltanto dai testi normativi specificamente disciplinanti i singoli poteri conoscitivi (artt. 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973 e artt. 51 e 52 del D.P.R. n. 633/1972) e dallo Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212/2000), ma anche – considerata la connotazione “procedimentale” e “provvedimentale” delle attività conoscitive del Fisco –, dalla legge n. 241/1990 (*i.e.* la legge generale sul procedimento amministrativo)¹⁸⁷.

Più precisamente, sembra condivisibile la tesi che ammette la generale applicabilità alla materia tributaria – e, dunque, anche all'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria – delle norme e dei principi stabiliti dalla Legge n. 241/1990, nei limiti in cui gli istituti da quest'ultima disciplinati siano compatibili con la fisionomia strutturale delle attività conoscitive¹⁸⁸, e fatte sempre salve le specifiche esclusioni *in vi* previste in materia di istituti partecipativi. Conclusione, questa, che pare peraltro significativamente confortata dal tenore letterale della Legge n. 241/1990, che, nell'indicare le specifiche aree della disciplina non estendibili alla materia tributaria (segnatamente, quelle relative alla partecipazione al procedimento e al diritto di accesso agli atti¹⁸⁹), induce *a contrario* a ritenere che le altre regole e

¹⁸⁵ Per tutti, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 29-30.

¹⁸⁶ Lo afferma, pur seguendo un'impostazione diversa da quella da noi sostenuta, R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 796-797.

¹⁸⁷ Sostengono l'applicabilità della Legge n. 241/1990 alla materia tributaria, tra gli altri e pur con varietà di argomenti, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Milanofiori Assago, 2016, 61; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sul reddito e nell'IVA)*, 28 e ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., 374 e ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul <<procedimento tributario>> dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., 87 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit. 88 e ss. e 220 e ss.; ID., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 729 e ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 19 e ss. *Contra*, le autorevoli voci di L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, cit., 563 e ss., spec. 576, ove l'illustre Autore sostiene che “lo Statuto del contribuente ha contribuito a dotare il procedimento tributario di importanti principi generali, nella considerazione di fondo che questi non erano desumibili o direttamente applicabili in base alla disciplina amministrativa contenuta nella L. n. 241/1990”; ID., *Riflessioni sul procedimento tributario*, cit., 43 e ss.; A. COMELLI, *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo*, cit., II, 739 e ss.; ID., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, cit., 58 e ss. Con specifico riferimento alle attività conoscitive dell'Amministrazione finanziaria, sostengono l'applicabilità della Legge n. 241/1990 ai procedimenti conoscitivi G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 72 e ss.; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., 629. In giurisprudenza, per la diretta applicabilità della Legge n. 241/1990 in materia tributaria, *cfr.*, CASS., n. 18448/2015; ID., n. 1236/2006; ID., n. 21209/2004; ID., n. 16161/2003.

¹⁸⁸ Si consideri, ad esempio, l'evidente estraneità, rispetto alla materia tributaria, dell'istituto della conferenza di servizi, come osserva D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 21 nota 40.

¹⁸⁹ Com'è noto, l'art. 13, comma 2, della Legge n. 241/1990 esclude dall'ambito di applicazione delle norme in materia di partecipazione al procedimento proprio i “procedimenti tributari, per i quali restano (...) ferme le particolari norme che li regolano”, norma, questa, che da molti viene considerata come il principale ostacolo all'applicazione “generalizzata” del principio del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria. Sul punto, per tutti, si veda G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 276. Rileva, poi, l'art. 24, comma 1, lett. b) della stessa legge, che esclude il

principi *in vi* sanciti siano invece generalmente applicabili anche ai procedimenti tributari, purché – come si è detto - compatibili con la fisionomia strutturale di tali procedimenti¹⁹⁰.

Ciò posto, nel valutare la concreta applicabilità della Legge n. 241/1990 alla materia tributaria, non può comunque trascurarsi che le disposizioni di tale legge generale sono destinate a “recedere” di fronte ad eventuali norme “antinomiche” specificamente previste per i procedimenti tributari, e ciò in virtù del generale principio di *specialità*¹⁹¹, in forza del quale, “laddove in ambito tributario il legislatore abbia deciso di dettare una specifica (*rectius*, speciale) disciplina normativa, quest’ultima è destinata a prevalere sulla corrispondente (anche successiva) disciplina generale della l. n. 241 del 1990, che risulti essere incompatibile”¹⁹².

diritto di accesso ai documenti amministrativi “nei procedimenti tributari”, anche qui facendo salve “le particolari norme che li regolano”. Con riferimento al diritto d’accesso, la disposizione da ultimo richiamata, in uno con la circostanza che, allo stato, le “particolari norme” regolanti il diritto d’accesso agli atti dei procedimenti tributari non esistono, potrebbe indurre a ritenere che tale diritto sia radicalmente escluso nella nostra materia. La disposizione, che parrebbe ispirata dalle esigenze di “segretezza” proprie dei procedimenti tributari, non ha tuttavia impedito alla giurisprudenza amministrativa di propendere per una “lettura costituzionalmente orientata” della disciplina in materia di accesso, e di giungere, così, a ritenere che “la prevista inaccessibilità agli atti del procedimento tributario non è assoluta (...), ma è temporalmente limitata alla fase di pendenza dello stesso, non sussistendo esigenze di segretezza nella fase successiva [all’]adozione dell’atto di accertamento” [così, CONS. STATO, SEZ. IV, n. 4209/2014, citata, insieme ad altre, da M. LOGOZZO, *Il diritto ad una buona amministrazione e l’accesso agli atti del procedimento tributario*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 171 e ss., spec. 180 nota 26, al quale si rinvia per ulteriori riferimenti nonché per la convincente impostazione evolutiva proposta dall’Autore, fondata, tra le altre cose, sulla lettura della più recente giurisprudenza europea]. Posto, allora, che la giurisprudenza non esclude l’accesso agli atti dei procedimenti tributari, ma semplicemente ne posticipa l’ammissibilità al termine del procedimento di accertamento, dovrebbe allora rilevare anche l’ultimo comma dell’art. 24 della Legge n. 241/1990, a tenore del quale “[d]eve comunque essere garantito ai richiedenti l’accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici”. In virtù di tale disposizione, l’accesso dovrebbe dunque essere consentito anche *prima* della chiusura del procedimento, allorché le esigenze di tutela e difesa del privato lo richiedano (*cf.*, in termini generali, L. SALVINI, voce *Accesso agli atti del procedimento tributario*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, I, Milano, 2006, 66 e ss., spec. 69-70). Il che potrebbe assumere notevolissima rilevanza nella materia oggetto del nostro studio, in particolare in tutti i casi in cui le attività conoscitive dell’Amministrazione arrechino un pregiudizio *immediato* alle prerogative di libertà del privato (contribuente o terzo che sia). In tali casi, il bisogno di tutela immediatamente correlato alla lesione di tali situazioni giuridiche soggettive, dovrebbe legittimare il privato ad accedere immediatamente – senza, cioè, attendere la chiusura del successivo (ed eventuale) procedimento di accertamento - ai documenti del procedimento conoscitivo, in vista dell’esperimento di iniziative processuali direttamente rivolte avverso gli atti di controllo che esso assuma lesivi. In questo senso, se si è bene inteso, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 158 e ss., spec. 169. Sul tema dell’accesso agli atti dei procedimenti di controllo, si veda anche, per tutti, S. LA ROSA, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in ID., *Scritti scelti*, Torino, 2011, 683 e ss. (ma già in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, II, 1119 e ss.).

¹⁹⁰ In tal senso, per tutti, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, I, 356 e ss., spec. par. 1; D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 22.

¹⁹¹ Sul punto, si veda S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, I, 465 e ss., spec. par. 1, ove l’Autrice osserva che, “costituendo la legge n. 241 legge generale sull’azione amministrativa (...) e non potendosi negare che l’agire della pubblica amministrazione in materia tributaria debba rispondere agli stessi modelli dell’agire della pubblica amministrazione negli altri settori del diritto pubblico, salva la specialità (cioè a dire, qualora manchi un’espressa disciplina positiva ovvero il legislatore non ne abbia disposto l’esplicita esclusione), anche le nuove norme della novellata legge n. 241 devono ritenersi aventi portata generale”.

¹⁹² Così, S. ZAGA, *L’invalidità degli atti impositivi*, cit., 94. In base al principio di specialità, il conflitto tra due norme in rapporto di *genere a specie* “si risolve consentendo che la norma speciale anteriore *deroghi* a quella successiva generale (<<*lex posterior generalis non derogat priori specialis*>>)”, come osserva G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 104.

In proposito, illustre dottrina¹⁹³ ha tuttavia ritenuto di escludere l'applicabilità generalizzata della Legge n. 241/1990 nell'ordinamento tributario, sostenendo che nella nostra materia esisterebbe già una legge *generale* di principi, vale a dire lo Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000), che dunque rappresenterebbe “il fondamentale punto di riferimento per la regolamentazione dei procedimenti tributari”¹⁹⁴.

Senonché, altra dottrina¹⁹⁵ ha giustamente obiettato che “[i]n realtà, a ben vedere, le aree coperte dalle due discipline non sono sovrapponibili, se non in modo parziale ed episodico”, giacché – soggiunge la dottrina appena richiamata –, se è pur vero che “lo Statuto dei diritti del contribuente (...) pone una serie di indicazioni di principio destinate a condizionare i rapporti tra contribuenti e fisco”, resta nondimeno “certamente (...) estranea a tale normativa l'idea di una disciplina compiuta ed organica sui procedimenti tributari”.

Sembra, dunque, lecito ritenere che, in materia tributaria, la Legge n. 241/1990 e lo Statuto dei diritti del contribuente possano pacificamente coabitare, “alla stregua di un singolare rapporto di specialità tra normative entrambe di carattere generale, delle quali una” – *i.e.* lo Statuto dei diritti del contribuente – “ha però indubbiamente una valenza (con i relativi limiti, ma anche con la connessa capacità di resistenza) di regolamentazione settoriale”¹⁹⁶, di talché, in definitiva, laddove lo Statuto non contenga alcuna specifica disciplina, al “procedimento tributario” potrà trovare applicazione, nei limiti in cui sia con esso compatibile, il corrispondente principio recato dalla legge generale sul procedimento amministrativo¹⁹⁷.

Ai fini della nostra ricerca, la riconosciuta applicabilità della Legge n. 241/1990 anche ai “procedimenti tributari” può assumere notevoli implicazioni, e ciò sotto almeno due profili, ai quali dedicheremo qualche specifico approfondimento nel prosieguo della trattazione.

¹⁹³ In questo senso, se si è bene inteso, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, cit., 563 e ss., spec. 576, ove l'illustre Autore sostiene che “lo Statuto del contribuente ha contribuito a dotare il procedimento tributario di importanti principi generali, nella considerazione di fondo che questi non erano desumibili o direttamente applicabili in base alla disciplina amministrativa contenuta nella L. n. 241/1990”, per poi soggiungere – coerentemente con le premesse – che “lo Statuto oggi rappresenta ormai, grazie anche agli importanti contributi della dottrina e della giurisprudenza (compresa quella costituzionale), il fondamentale punto di riferimento per la regolamentazione dei procedimenti tributari e per l'eventuale ma difficile raccordo con la disciplina della L. n. 241/1990 (disciplina quest'ultima che, a mio avviso, nella materia tributaria appare sostanzialmente superata)”.

¹⁹⁴ Così, sempre L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, cit., 576.

¹⁹⁵ Per tutti, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, cit., par. 1.

¹⁹⁶ Così, ancora M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, cit., par. 1.

¹⁹⁷ In questi termini, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 22. In definitiva, la disciplina dei procedimenti tributari non è contenuta in un unico *corpus* di regole, bensì in una pluralità di testi normativi, come osserva lucidamente F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Milano/Fiori Assago, 2016, 164, secondo il quale “[l]a disciplina dei procedimenti tributari si trae, innanzitutto, dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, in tema di procedimenti amministrativi e, inoltre, dallo Statuto dei diritti del contribuente, approvato con L. 27 luglio 2000, n. 212”, venendo poi in rilievo altre specifiche discipline normative, come, ad esempio, “il D.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, in tema di accertamento delle imposte sui redditi; il D.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, in tema di accertamento dell'Iva; il D.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, in tema di riscossione; il D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di sanzioni”.

Un primo aspetto di sicuro interesse attiene all’impatto del principio di proporzionalità sull’esercizio dei poteri d’indagine tributaria. Principio, questo, la cui generale e trasversale applicabilità trova, oggi, un solido riconoscimento normativo proprio nell’art. 1 della Legge n. 241/1990, in particolare laddove tale disposizione annovera, fra i principi da cui è retta l’attività amministrativa, i “principi dell’ordinamento comunitario”.

In secondo luogo, allorché tratteremo dei risvolti “patologici” delle indagini tributarie – ossia di quelle ipotesi in cui l’attività di controllo concretamente posta in essere dall’Amministrazione risulti difforme dal suo paradigma legale –, occorrerà indagare le ricadute, *in subiecta materia*, della disciplina dei vizi del provvedimento amministrativo, oggi contenuta negli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della medesima legge; disposizioni, quelle appena richiamate, che – come si dirà meglio nel terzo capitolo di questo studio – hanno codificato “un vero e proprio sistema di invalidità, poggiato sulla diade nullità (...)–annullabilità”¹⁹⁸.

5. - *L’agire discrezionale della pubblica Amministrazione in genere ed il principio di proporzionalità. Cenni.*

L’aver inquadrato le attività conoscitive dell’Amministrazione finanziaria come sfera di attività amministrativa funzionalmente autonoma rispetto all’attività di accertamento in senso stretto, in uno con la circostanza – del pari messa in rilievo nelle pagine precedenti – che i poteri di controllo del Fisco interferiscono con posizioni soggettive tutt’affatto diverse e distinguibili dall’interesse *patrimoniale* del contribuente correlato al prelievo, ci consente ora di svolgere qualche considerazione sulla *natura* delle suddette attività conoscitive.

V’è da chiedersi, in particolare, se l’attività di controllo del Fisco presenti carattere *vincolato* ovvero *discrezionale*¹⁹⁹.

¹⁹⁸ Così, A. BARTOLINI, voce *Illegittimità del provvedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano, 2006, 2863 e ss., spec. 2865.

¹⁹⁹ Sul tema, le posizioni della dottrina sono varieguate. Nella dottrina più recente, nega che nell’ambito delle attività conoscitive esistano spazi di discrezionalità amministrativa L. PERRONE, voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, cit., 2009. Riconoscono, invece, limitati ambiti di discrezionalità, sostanzialmente circoscritti alle scelte amministrative concernenti l’”intensità” dell’esercizio dei singoli poteri conoscitivi, F. GALLO, *Discrezionalità dell’accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell’ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, 655 e ss.; ID., voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, cit., (ma si veda anche ID., *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30 e ss., ove l’illustre Autore, superando le posizioni espresse nei suoi precedenti scritti, afferma, anche (e soprattutto) in virtù della riconosciuta autonomia funzionale dell’attività conoscitiva rispetto all’accertamento, la natura ampiamente discrezionale degli atti compiuti dall’Amministrazione nell’esercizio dei poteri di controllo); R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 197; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 113 e ss., le cui tesi sono state riprese da G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell’ambito dell’attività istruttoria tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, 1111 e ss. e, da ultimo, da M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 86 e ss. Attribuiscono, invece, un più marcato carattere discrezionale alle attività conoscitive dell’Amministrazione finanziaria, come si è detto, F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30 e ss., nonché già A. FANTOZZI, *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell’accertamento tributario*, cit., 237-238; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 484 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 197 e ss.; ID., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, I, 1912 e ss., spec. 1913 (ora anche in F.V. ALBERTINI – G. RAGUCCI, (a cura di), *Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, Milano, 2018, 329 e ss.).

Anticipando le conclusioni cui verremmo, può osservarsi come non manchino validi argomenti per riconoscere, nell'ambito delle attività conoscitive dell'Amministrazione finanziaria, scelte caratterizzate da vera e propria discrezionalità amministrativa e, dunque, in una parola, l'esercizio di poteri amministrativi discrezionali.

Può iniziarsi col dire, in via generalissima, che “discrezionalità” è sinonimo di “scelta”. Di discrezionalità amministrativa può, cioè, correttamente discorrersi in quelle ipotesi – invero frequentissime – in cui “l'apparato titolare del potere abbia la possibilità di scegliere la soluzione migliore nel caso concreto”²⁰⁰: il potere è discrezionale allorché la norma rimetta all'Amministrazione un margine di scelta onde consentirle di individuare, tra quelle *consentite*, la soluzione migliore per curare nel caso concreto l'interesse pubblico rimesso alle sue cure²⁰¹; quando, invece, l'attività amministrativa è interamente regolata dalle norme, con esclusione di ogni margine di scelta per l'Amministrazione, il potere si dice vincolato.

In concreto, le ipotesi di attività interamente vincolata sono assai rare²⁰², giacché, se è pur vero che la massima realizzazione dello Stato di diritto e del principio di legalità richiederebbe idealmente la totale vincolatezza dei poteri amministrativi, è altresì vero che tale ideale è sostanzialmente irraggiungibile, stante la concreta impossibilità, per il legislatore, di disciplinare *ex ante* tutte le possibili fattispecie suscettibili di verificarsi in concreto, nonché di *predeterminare*, per ciascuna di esse, l'assetto degli interessi di volta in volta in rilievo. Il legislatore è, cioè, quasi sempre “costretto a delegare ad apparati pubblici (...) ambiti più o meno ampi di valutazione di fatti e di interessi e di composizione dei conflitti tra questi ultimi”²⁰³. In estrema sintesi, può dunque dirsi che mentre la *discrezionalità* è la regola, la vincolatezza dell'attività amministrativa costituisce l'*eccezione*.

I margini di scelta che la norma attributiva del potere può astrattamente riconoscere all'Amministrazione possono essere più o meno ampi a seconda dei casi. Secondo una sistematica comunemente accettata dalla dottrina amministrativistica, tali margini di scelta possono riguardare diversi aspetti: se adottare un certo provvedimento (discrezionalità nell'*an*), quando emanarlo (discrezionalità nel *quando*), con quale contenuto (discrezionalità nel *quid*), quali modalità procedurali seguire per adottarlo (discrezionalità nel *quomodo*)²⁰⁴. Chiaramente, non è detto che tali profili di valutazione sussistano tutti contemporaneamente, essendo anzi molto più probabile che la norma attributiva del potere lasci residuare in capo

²⁰⁰ Così, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 114.

²⁰¹ Cfr. M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 479-480.

²⁰² Tanto che autorevole dottrina ha addirittura sostenuto che la totale vincolatezza configuri una situazione meramente astratta, mai pienamente riscontrabile nella realtà. Sul punto, cfr. S. CASSESE, *Le basi del diritto amministrativo*, Milano, 2000, 443 e ss., richiamato da B.G. MATTARELLA, voce *Discrezionalità amministrativa*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, 1993 e ss., spec. 1997 e ss.

²⁰³ Così, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 112. In senso analogo, tra gli altri, B.G. MATTARELLA, voce *Discrezionalità amministrativa*, cit., 1997 e ss.

²⁰⁴ Sul punto, cfr., per tutti, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 479; B.G. MATTARELLA, voce *Discrezionalità amministrativa*, cit., 1994; M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 117-118.

all'Amministrazione solo alcuni profili di scelta e non invece altri. In altri termini, l'ampiezza delle scelte lasciate alla discrezionalità dell'Amministrazione dipende dalla norma attributiva del potere, che, a seconda del grado di dettaglio della sua formulazione, può quindi *vincolare* l'Amministrazione sotto certi aspetti ed al contempo attribuirle margini di manovra più o meno ampi sotto altri profili²⁰⁵.

Si è detto, dunque, che il potere ha natura discrezionale quando la norma lascia all'Amministrazione un margine di scelta (nell'*an*, nel *quando*, nel *quid*, e/o nel *quomodo*), ma resta da capire come l'Amministrazione effettui tale scelta. Ebbene, seguendo l'insegnamento di M.S. Giannini – al quale si deve la più compiuta, e ancora attuale, elaborazione della nozione di discrezionalità amministrativa²⁰⁶ –, tale scelta “consta di una *ponderazione comparativa di più interessi secondari in ordine ad un interesse primario*”²⁰⁷. Consiste, cioè, nella valutazione comparativa degli interessi pubblici e privati rilevanti nel caso concreto: tra essi, va anzitutto annoverato il c.d. “interesse primario”, ossia l'interesse pubblico che la norma attributiva del potere ha rimesso alle cure dell'Amministrazione. Siccome, tuttavia, l'interesse pubblico primario “non esiste mai solitario”²⁰⁸, lo stesso deve essere ponderato con gli altri interessi – pubblici, privati, e financo, secondo l'illustre Autore, di mero fatto²⁰⁹ – suscettibili di essere incisi dal provvedimento, e che pertanto l'Amministrazione deve necessariamente considerare e valutare nell'adozione della decisione²¹⁰.

Ciò che è importante tenere a mente – e che risulterà utile nel prosieguo della trattazione – è che la pubblica Amministrazione è tenuta a svolgere tale valutazione comparativa non soltanto allorché la norma attributiva del potere le imponga *espressamente* di considerare, insieme all'interesse pubblico primario, anche interessi diversi. Più correttamente, ed in ossequio – pare doversi ritenere – al fondamentale principio di imparzialità dell'azione amministrativa, si è infatti osservato che l'Amministrazione deve procedere a tale ponderazione “[s]e le norme non dispongono diversamente”²¹¹. Cosicché, delle due l'una: o esistono norme in grado di vincolare l'Amministrazione, nel qual caso essa non è chiamata a

²⁰⁵ Anche queste sono considerazioni largamente condivise dalla dottrina. Per tutti, si vedano gli Autori citati nella nota precedente.

²⁰⁶ *Cfr.*, tra i molti studi dell'illustre Autore, M.S. GIANNINI, *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione: concetto e problemi*, Milano, 1939, nonché ID., *Diritto amministrativo*, I, cit., 475 e ss. Sul punto, *cfr.* anche F.G. SCOCA, *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2000, 1045 e ss.

²⁰⁷ M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 481 (corsivo dell'Autore).

²⁰⁸ Così, sempre M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 480.

²⁰⁹ Ancora, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 481, il quale osservava che gli interessi secondari da ponderare con l'interesse pubblico primario “non devono essere necessariamente tutelati dall'ordinamento”, giacché “basta che esistano di fatto”.

²¹⁰ Osserva M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit. 19 che detti interessi si definiscono “secondari” non perché siano meno rilevanti, ma solo in quanto diversi dall'interesse primario affidato alle cure dell'Amministrazione, tanto è vero che, a seguito della ponderazione comparativa dell'interesse pubblico primario con gli interessi secondari, la “P.A. sarà chiamata ad operare la sua scelta finale, che potrà deporre nel senso della prevalenza dell'interesse primario ovvero di un interesse secondario” (pag. 20).

²¹¹ B.G. MATTARELLA, voce *Discrezionalità amministrativa*, cit., 1996.

svolgere alcuna valutazione comparativa di interessi, poiché tale ponderazione è già stata integralmente effettuata “a monte” dal legislatore; o siffatte norme non esistono, ed allora l’Amministrazione è tenuta ad acquisire e valutare tutti gli interessi con i quali il provvedimento può interferire. Può, dunque, osservarsi – insieme ad un’illustre dottrina – che l’Amministrazione, nell’esercizio dei propri poteri discrezionali, deve sempre “contemperare l’esigenza di massimizzare l’interesse pubblico primario con quella di causare il minor sacrificio possibile degli interessi secondari incisi dal provvedimento”²¹².

Giova, peraltro, focalizzare l’attenzione su un dato essenziale.

Se è vero, infatti, che la norma attributiva del potere può lasciare – come, in effetti, normalmente lascia – all’Amministrazione più o meno ampi margini di *scelta*, ciò non significa (né può significare) che gli apparati amministrativi siano *liberi* nell’esercizio dei loro poteri. Del resto, si parla comunemente di decisione “discrezionale” e non di decisione “libera”, proprio perché la “discrezionalità” dà luogo ad un fenomeno ben diverso dall’esercizio “libero” del potere.

Un primo limite che l’Amministrazione incontra nell’esercizio del potere discrezionale è, anzitutto, rappresentato dal dovere di perseguire il fine pubblico stabilito dalla legge e da quest’ultima rimesso alle sue cure. L’attività amministrativa è, cioè, sempre vincolata nel fine, tanto è vero che l’esercizio del potere per un fine diverso da quello stabilito per legge è suscettibile di dare luogo al c.d. “sviamento di potere”, ossia ad un vizio di legittimità – forse il più grave – del provvedimento²¹³.

Inoltre, l’Amministrazione titolare di un potere discrezionale ha un ambito di libertà ulteriormente circoscritto, in quanto la scelta tra una pluralità di soluzioni deve avvenire non soltanto, come appena riferito, nel rispetto del fine pubblico stabilito dalla legge, bensì anche con l’osservanza di tutta una serie di altre regole e principi giuridici specificamente volti a “perimetrare” gli spazi di discrezionalità amministrativa di cui dispone l’apparato investito del potere. Così, rilevano, in primo luogo, le regole di legittimità specificamente previste dalla stessa norma attributiva del potere, che, come si è già avuto modo di osservare, può – ed, anzi, dovrebbe, in ossequio al principio di legalità²¹⁴ – introdurre limiti, condizioni, presupposti in grado di arginare gli spazi di discrezionalità rimessi all’Amministrazione. Così come rilevano le regole generali previste dalla legge n. 241/1990, anch’esse pienamente idonee ad imporre

²¹² M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 117.

²¹³ Sul punto, *cf.* P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L’atto amministrativo*, Padova, 2012, 143 e ss., spec. 149 e ss.

²¹⁴ Osserva M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 108, che, “[i]n attuazione del principio di legalità, che, (...) costituisce cardine nella teoria dell’atto e del procedimento amministrativo, la norma attributiva del potere individua, in termini astratti, gli elementi caratterizzanti il particolare potere (potere in astratto) attribuito all’apparato pubblico: il soggetto competente; il fine pubblico; i presupposti e i requisiti; le modalità di esercizio del potere e i requisiti di forma; gli effetti giuridici”.

all'Amministrazione regole di condotta suscettibili di circoscriverne i “margin di manovra”²¹⁵. È appena il caso di osservare come la violazione di tali regole e principi espressi dia luogo ad una vera e propria “violazione di legge”, ossia ad un vizio pienamente idoneo a determinare l'invalidità del provvedimento amministrativo.

Ma le regole di legittimità dell'agire discrezionale dell'Amministrazione non sono soltanto quelle, di cui si è appena dato conto, stabilite *espressamente* dalla legge. L'Amministrazione è, infatti, anche vincolata al rispetto di un'ampia serie *principi*²¹⁶, via via enucleati dalla dottrina e dalla giurisprudenza, anch'essi suscettibili di ridurre la discrezionalità dell'Amministrazione, e la cui violazione è parimenti idonea a determinare l'invalidità del provvedimento, ma non già sotto forma di “violazione di legge” bensì, come a breve si dirà, di “eccesso di potere”.

La ricostruzione testé illustrata consente di osservare come l'agire discrezionale dell'Amministrazione possa essere idealmente scomposto in due “comparti”: quello della “legittimità” e quello del “merito”.

La sfera della “legittimità” comprende tutte quelle regole e principi *giuridici* cui l'Amministrazione deve conformarsi nell'esercizio del potere.

Il merito ha, invece, una dimensione essenzialmente negativa e residuale. In specie, una volta che tutte le regole e i principi *giuridici* siano stati rispettati, all'Amministrazione rimane – o, meglio, può rimanere²¹⁷ – un margine di scelta tra soluzioni alternative, tutte *legittime*. Questo margine di scelta è, per l'appunto, il merito amministrativo, nell'ambito del quale l'Amministrazione sceglie questa o quella soluzione facendo applicazione non già di regole *giuridiche*, capaci in quanto tali di incidere sulla *legittimità* della decisione, bensì di regole *non giuridiche di opportunità e convenienza*. In altri termini – è stato autorevolmente osservato – il merito “si riferisce all'eventuale ambito di scelta spettante all'amministrazione che si pone al di là dei limiti coperti dall'area della legalità (cioè dei vincoli giuridici posti dalle norme e dai principi dell'azione amministrativa)”²¹⁸. Si tratta, cioè, della parte effettivamente “libera” della

²¹⁵ Sul punto, si veda D.U. GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Milano, 2003, 222-223, la quale rileva, molto chiaramente, come “[a] far data dalla legge n. 241/90 i requisiti di validità del provvedimento amministrativo sono infatti dettati (tralasciando le discipline di settore) anche dalle norme che disciplinano il procedimento amministrativo”.

²¹⁶ Per una sintesi di tali principi, si veda M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 148 e ss., il quale annovera, tra i principi dell'agire amministrativo discrezionale, quelli di imparzialità, di ragionevolezza, di tutela del legittimo affidamento e quello di precauzione. Per un'analisi approfondita di ciascun principio, si possono vedere gli ampi commenti all'art. 1 della Legge 7 agosto 1990, n. 241 contenuti in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., 16 e ss.

²¹⁷ È, infatti, nota la distinzione tra discrezionalità “in astratto” e discrezionalità “in concreto”. In particolare, “[a]ll'esito dell'attività istruttoria operata dall'amministrazione per accertare i fatti e acquisire gli interessi e gli altri elementi di giudizio rilevanti e all'esito della ponderazione di interessi, può darsi che residui, secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità, un'unica scelta legittima tra quelle consentite in astratto dalla legge”, sicché “[n]el corso del procedimento la discrezionalità può (...) ridursi via via fino ad annullarsi del tutto”. Così, per tutti, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 118.

²¹⁸ Così, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 119.

discrezionalità, che può essere apprezzata solo in termini di opportunità o inopportunità e che, pertanto, è di norma *insindacabile* dal Giudice²¹⁹.

Orbene, il confine tra la sfera della “legittimità” e quella del “merito” si è, nel tempo, gradualmente spostato, facendosi sempre più labile e sottile. In particolare, grazie alle sempre più sofisticate tecniche di giudizio sviluppate nel tempo dal Giudice amministrativo, il sindacato giurisdizionale sulla legittimità dell’esercizio potere discrezionale risulta oggi estremamente incisivo e penetrante.

Più precisamente, l’area della “legittimità” è andata via via espandendosi a scapito del “merito” grazie alle elaborazioni giurisprudenziali e dottrinali intorno alla figura del c.d. “eccesso di potere”. Tale figura è stata autorevolmente definita come il “risvolto patologico della discrezionalità”²²⁰, o, secondo altra fortunata definizione, come vizio della funzione, intesa, quest’ultima, come “concretizzazione” del potere in un singolo provvedimento amministrativo²²¹; può, cioè, darsi che nel “passaggio”, mediante il procedimento amministrativo, dal potere al provvedimento, emergano anomalie, incongruenze e disfunzioni, che danno, per l’appunto, luogo al vizio di eccesso di potere.

Più precisamente ancora, tale vizio ricorre, determinando l’illegittimità del provvedimento amministrativo, allorché risultino violati i “limiti interni non scritti della discrezionalità”²²².

Così, posto che nel novero dei “limiti interni (...) della discrezionalità” spicca il dovere dell’Amministrazione di perseguire il fine pubblico stabilito dalla norma attributiva del potere²²³, il provvedimento risulterà viziato per eccesso (o, meglio, per sviamento) di potere allorché risulti emanato in vista di un fine diverso da quello stabilito dalla legge. Potrebbe, in particolare, trattarsi di un fine di per sé non illecito, ed eventualmente anche di un fine di interesse pubblico, ma diverso da quello stabilito dalla norma attributiva del potere²²⁴. Così come potrebbe trattarsi di una finalità privata, com’è, ad esempio, nel caso in cui il

²¹⁹ Si tratta di considerazioni largamente condivise in dottrina. Cfr., per tutti, B.G. MATTARELLA, voce *Discrezionalità amministrativa*, cit., 1995; M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 119. Si tenga tuttavia presente che, nell’ambito della giurisdizione amministrativa, esistono alcuni casi tassativi (puntualmente previsti dall’art. 134 c.p.a.) in cui al Giudice amministrativo è devoluto un sindacato “con cognizione estesa al merito” (art. 7, comma 6, c.p.a.). In queste limitate ipotesi, il Giudice può quindi sostituire la propria valutazione di opportunità a quella compiuta dall’Amministrazione. Proprio in quanto derogatorie del principio di separazione dei poteri, le ipotesi di giurisdizione con cognizione estesa al merito sono, come detto, tassative. Resta invece fermo che, nell’ambito della giurisdizione generale di legittimità, il merito è insindacabile dal Giudice. Su tali profili, si rinvia ad A. POLICE, *Commento all’art. 7, commi 2 e 3, del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, in G. MORBIDELLI (a cura di), *Codice della giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 207 e ss., spec. 212 e ss., nonché a R. PROIETTI, *Commento all’art. 134 del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104, in*, 1338 e ss.; per un inquadramento generale del tema, cfr. P.M. VIPIANA, *Le attribuzioni dei giudici amministrativi*, in C. MIGNONE – P.M. VIPIANA, *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013, 57 e ss.

²²⁰ Così, E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2010, 559, richiamato anche da M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 39.

²²¹ È la nota tesi di F. BENVENUTI, *Eccesso di potere amministrativo per vizio della funzione*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1950, I, 29.

²²² Così, da ultimo, P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 144. Analoga definizione si trova, ad esempio, in P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, *Atti e ricorsi*, Milano, 2001, 124, nonché, meno di recente, ad esempio in P. GASPARRI, voce *Eccesso di potere (diritto amministrativo)*, in *Enc. Dir.*, XIV, Milano, 1965, 128.

²²³ Si veda, in termini, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 115.

²²⁴ Cfr., ad esempio, CONS. STATO, SEZ. VI, n. 35/1994.

provvedimento risulti adottato con finalità persecutorie del privato²²⁵, magari dettate da ragioni di inimicizia personale.

Nondimeno, è fuor di dubbio che nella pratica lo sviamento di potere risulti estremamente difficile da provare, in quanto il provvedimento si presenta spesso, all'apparenza, perfettamente conforme alle norme che regolano lo specifico potere di cui l'atto costituisce estrinsecazione. Tanto ha indotto nel tempo la giurisprudenza a rilevare il vizio in via indiretta, attraverso le c.d. "figure sintomatiche" dell'eccesso di potere, ossia attraverso elementi suscettibili di disvelare, ancorché (per l'appunto) indirettamente, il cattivo esercizio del potere discrezionale. In altri termini – si è efficacemente osservato in dottrina – "se l'eccesso di potere può essere visto come una malattia del provvedimento discrezionale, la diagnosi va operata essenzialmente attraverso i sintomi, cioè le manifestazioni caratteristiche dell'affezione rilevabili dall'osservatore"²²⁶.

Evidentemente, le menzionate figure sintomatiche dell'eccesso di potere non sono codificate in specifiche previsioni normative, ma derivano dalle elaborazioni della dottrina e della giurisprudenza, tanto è vero che, come si è già osservato, il vizio di eccesso di potere viene comunemente definito in termini di violazione dei "limiti interni *non scritti* della discrezionalità"²²⁷. E proprio in ragione della loro "matrice giurisprudenziale", dette figure non costituiscono un numero chiuso²²⁸, ma sono soggette a continue evoluzioni, "di modo che il sindacato sulla discrezionalità amministrativa risulta progressivamente ampliato"²²⁹.

Se è senz'altro vero che tali figure sono originariamente nate, nelle elaborazioni giurisprudenziali, come "sintomi" della deviazione, da parte dell'Amministrazione, dal fine pubblico che la norma attributiva del potere ha rimesso alle sue cure, la dottrina ha nondimeno rilevato come esse, col tempo, si siano per certi versi affrancate dalla figura dello "sviamento di potere", assumendo dignità di autonome figure di eccesso di potere. In specie, una tesi convincente²³⁰ – ed alla quale riteniamo di aderire – è quella secondo la quale le menzionate

²²⁵ Cfr., ad esempio, T.A.R. MOLISE, n. 142/1987, in *Foro Amm.*, 1988, 1128, citata anche da P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 150

²²⁶ Così, efficacemente, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 207 e ss., ove anche una trattazione generale delle principali figure sintomatiche dell'eccesso di potere. Per una trattazione più ampia, si veda P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 152 e ss.

²²⁷ P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 144.

²²⁸ Per tutti, si vedano L. ACQUARONE, *Attività amministrativa e provvedimenti amministrativi*, Genova, 1991, 220; P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 153; M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 207-208.

²²⁹ M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, 40.

²³⁰ P.M. VIPIANA, *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità ed irregolarità*, Padova, 2003, 161. La tesi sostenuta dall'Autrice sta – per così dire – a metà strada tra la tesi di coloro che attribuiscono alle "figure sintomatiche" natura di figure autonome di eccesso di potere e non semplicemente di "indici" di deviazione dal fine pubblico stabilito dalla legge (per tutti, F. BENVENUTI, *Eccesso di potere amministrativo per vizio della funzione*, cit. 35.; nella dottrina tributaria, pare aderire a tale impostazione M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 40), e la diversa tesi che invece continua a considerarle meri indizi di una tale deviazione (ad esempio, A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1980, 482 e ss.). I corollari delle due tesi sono molto significativi: se si aderisce alla prima (e – deve ritenersi – anche a quella cui abbiamo ritenuto di aderire nel presente lavoro, che comunque riconosce autonoma dignità alle "figure sintomatiche"), una volta dimostrata la ricorrenza di una delle predette "figure sintomatiche", l'atto dovrebbe essere inevitabilmente annullato dal Giudice; se si aderisce alla seconda tesi, siffatta dimostrazione non giustificherebbe, da sola, l'annullamento dell'atto,

figure sintomatiche, se possono senz'altro portare alla luce una divergenza tra la finalità istituzionale del provvedimento e lo scopo effettivamente perseguito dall'Amministrazione, hanno, al contempo, una loro autonoma dignità, in quanto disvelano la violazione di altri rilevanti principi cui l'azione amministrativa deve conformarsi, come il principio di imparzialità, quello di coerenza, quello di ragionevolezza e, sempre a titolo esemplificativo e non esaustivo, il principio di proporzionalità, tutti aventi contenuto immediatamente precettivo. Così, tra le figure più note sviluppate via via nel tempo dalla prassi giurisprudenziale possono annoverarsi, ad esempio, l'illogicità e contraddittorietà della motivazione²³¹, che rivela una violazione dei principi di ragionevolezza e di coerenza dell'agire dell'Amministrazione, come anche, per fare un altro esempio, la contraddittorietà tra più atti riguardanti il medesimo soggetto²³², che presuppone la violazione del principio di coerenza, etc.

La riconosciuta "autonomizzazione" di tali figure sembra avere ricadute di non poco momento, giacché, se si riconosce – come sembra, in effetti, doversi riconoscere – che le summenzionate figure corrispondono non già ad "indizi" di un cattivo esercizio del potere, bensì costituiscono esse stesse autonome fattispecie di eccesso di potere, pare allora doversene inferire che la dimostrazione, da parte del privato, della ricorrenza di una di tali figure, sia di per sé bastevole a giustificare l'annullamento del provvedimento, senza che l'Amministrazione sia ammessa a dimostrare che, al di là dell'apparenza, in concreto il potere sia stato correttamente esercitato, e quindi l'atto possa comunque ritenersi legittimo²³³, cosa che invece dovrebbe essere ammessa a fare se le "figure sintomatiche" costituissero meri "indizi" di un cattivo esercizio del potere, in quanto tali "sovertibili" dall'Amministrazione²³⁴.

giacché l'Amministrazione dovrebbe essere sempre ammessa a provare che, nonostante la ricorrenza di un indizio che potrebbe apparentemente lasciar trasparire un cattivo esercizio del potere, l'interesse pubblico sia stato, in realtà, perseguito in maniera corretta (si veda, però, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 214, il quale osserva che "una siffatta prova contraria non è compatibile con la struttura attuale del processo amministrativo che è ancora ispirato al principio del divieto di integrazione della motivazione del provvedimento in corso di giudizio". Per una sintesi del dibattito, si veda comunque P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 152 e ss.)

²³¹ Cfr., ad esempio, T.A.R. LAZIO, ROMA, n. 6136/2011.

²³² Cfr., T.A.R. SICILIA, PALERMO, n. 12/2008.

²³³ In questo senso, F. BENVENUTI, *Eccesso di potere amministrativo per vizio della funzione*, cit., 30 e 34.

²³⁴ Oltretutto, la tendenza a considerare le predette figure come autonomi "stati viziati" del provvedimento, è stata non di rado addirittura fatta propria anche dal legislatore. Infatti, molti principi, originariamente elaborati in via pretoria e dottrinale - e quindi non scritti -, sono stati, nel tempo, tradotti in disposizioni normative, "di guisa che talune violazioni dei precetti di logica e coerenza comportamentale, prima considerate figure sintomatiche dell'eccesso di potere, oggi rappresentano altrettante ipotesi di violazione di legge", e sono pertanto senz'altro idonee, di per sé stesse, ad invalidare il provvedimento che ne risulti inficiato (in questo senso, molto chiaramente, M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 41, la quale cita, sul punto, A. PUBUSA, *Note sulle tendenze dell'eccesso di potere alla luce della l. 7 agosto 1990, n. 241*, in AA.VV., *Studi in onore di Vittorio Ottaviano*, II, Milano, 1993, 1095, il quale in effetti osserva che "l'enucleazione dell'eccesso di potere è infatti espressione dell'aspirazione verso una disciplina della funzione in un quadro normativo in cui essa non è positivizzata, talché l'approvazione di nuove norme sul procedimento attraverso la L. 7 agosto 1990, n. 241 pone il problema di verificare se ed in quale misura essa trasformi il limite implicito in stato invalidante espresso"). Così, un caso paradigmatico è senz'altro quello della carenza di motivazione. In proposito, e come noto, tale anomalia, originariamente inquadrata tra le "figure sintomatiche" dell'eccesso di potere, deve, oggi, considerarsi alla stregua di vera e propria violazione di legge in forza del disposto dell'art. 3 della Legge n. 241/1990, che ha introdotto espressamente l'obbligo di motivazione per tutti i provvedimenti amministrativi. Lo rileva, tra gli altri, M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 42. Sul punto, si veda anche P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 154-156, ove l'Autrice osserva tuttavia

Tale processo di “autonomizzazione” è particolarmente evidente rispetto al principio di proporzionalità²³⁵.

Principio che, per effetto della Legge n. 15/2005, oggi trova addirittura un fondamento legislativo nell’art. 1 della Legge n. 241/1990, che annovera, fra i principi da cui è retta l’attività amministrativa, i “principi dell’ordinamento comunitario”²³⁶, tra i quali senz’altro spicca la proporzionalità, che costituisce, com’è noto, un *principio generale*²³⁷ del diritto europeo. In proposito, deve ritenersi che il codificato richiamo ai “principi dell’ordinamento comunitario” (e, dunque, anche al principio di proporzionalità) abbia comportato una rilettura della patologia dell’eccesso di potere, “la quale, trovando oggi il paradigma di riferimento nel diritto positivo, non può più essere vista come un vizio di devianza rispetto al fine (...), ma una figura che, anch’essa, va a saggiare la conformità dell’esercizio del potere rispetto ad una norma giuridica”, con la conseguenza che “l’eccesso di potere (...) non dovrebbe più essere il frutto di un giudizio *sintomatico*, ma *sintetico*”²³⁸.

come, nel diritto amministrativo, la carenza motivazionale possa ancora dare luogo ad un’ipotesi di eccesso di potere nei casi esclusi dall’ambito di applicazione del citato art. 3 della Legge n. 241/1990, com’è ad esempio nell’ipotesi in cui il vizio motivazionale riguardi meri atti, privi di natura provvedimentoale.

²³⁵ Sul principio di proporzionalità, si vedano, per tutti, nella dottrina amministrativistica, D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell’azione amministrativa*, Milano, 2017, cit., 149 e ss.; A. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4643 e ss. Il principio è stato molto studiato anche da parte della dottrina tributaria. Tra i contributi monografici, si segnalano G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017; G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell’azione di accertamento tributario*, Roma, 2015. Si veda altresì A. BODRITO, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 278 e ss. Con specifico riguardo alle attività conoscitive dell’Amministrazione finanziaria, cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 485-486; G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit.; ID., *Il diritto ad una buona amministrazione e la proporzionalità e ragionevolezza delle attività conoscitive e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 189 e ss.; M.V. SERRANÒ, *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2014, 871 e ss.; R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2018, I, 525 e ss.; A. VIOTTO, *Il “diritto al rispetto della vita privata e familiare” nell’ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo*, cit., 160 e ss.; S. MARCHESE, *Attività istruttorie dell’Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, cit., 531 e ss.

²³⁶ Osserva G. DELLA CANANEA, *Il rinvio ai principi dell’ordinamento comunitario*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell’azione amministrativa*, Milano, 2017, 133 e ss., spec. 143 che, trattandosi di un rinvio non già “fisso” bensì “mobile”, l’art. 1 della Legge n. 241/1990 obbliga l’Amministrazione a conformarsi non solo ai principi vigenti nell’ordinamento europeo al momento dell’entrata in vigore della legge n. 15/2005, ma anche a tutti quei nuovi principi che *ivi* dovessero affermarsi in futuro. Sul tema del rinvio, da parte dell’art. 1 della Legge n. 241/1990, ai principi dell’ordinamento comunitario, si veda anche A. MASSERA, *I principi generali dell’azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in *Dir. Amm.*, 2005, 707. Per effetto del rinvio ai principi dell’ordinamento comunitario, pare ormai assodato che l’Amministrazione sia tenuta ad uniformarsi al principio di proporzionalità anche in materie non ricomprese nell’ambito delle competenze europee (sul punto, si veda, nella dottrina tributaria, G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell’azione di accertamento tributario*, cit., 47 e ss., e la dottrina *ivi* citata). La cogenza di tali principi è peraltro espressamente riconosciuta anche dalla nostra giurisprudenza, che ha avuto modo di affermare che “la deviazione dai principi dell’ordine giuridico europeo impedisce di considerare l’attività svolta dall’amministrazione e gli atti da essa emanati come rispettosi delle condizioni in base alle quali essi possono essere considerati validi per il diritto” (CONS. STATO, SEZ. VI, n. 6831/2006).

²³⁷ Cfr., CGCE, 26 novembre 1985, causa C-182/84, *Miro*, punto 14. Più di recente, cfr., CGUE, 17 aprile 2018, causa C-414/16, *Egenberger*, punto 68; ID., 6 marzo 2014, causa C-206/13, *Cruciano Siragusa*, punto 34; ID., 7 dicembre 2010, causa C-285/09, *R.*, ove ulteriori riferimenti giurisprudenziali.

²³⁸ In questi termini, molto chiaramente, A. BARTOLINI, voce *Illegittimità del provvedimento amministrativo*, cit., 2869. Si veda anche M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 213, il quale ritiene che il principio di proporzionalità, la cui violazione continua a dare luogo ad eccesso di potere, abbia ormai trovato “un fondamento legislativo tramite il rinvio

Sul principio di proporzionalità è, peraltro, opportuno svolgere qualche considerazione ulteriore, stante la rilevanza che esso può concretamente assumere nell'ambito delle attività conoscitive autoritative dell'Amministrazione finanziaria.

Il principio di proporzionalità implica, nella sua accezione più ampia e generale, che “ogni misura adottata debba essere <<proporzionata>> e, cioè, in grado di perseguire il fine prefissato, recando il minor sacrificio possibile a coloro che ne subiscono gli effetti”²³⁹. Più precisamente, il sindacato di proporzionalità, nella sua formulazione più pura, risulta dalla combinazione di tre elementi (c.d. “teoria dei tre gradini”): l'*idoneità*, la *necessarietà* e la *proporzionalità in senso stretto*²⁴⁰ della misura amministrativa. Così, affinché una misura amministrativa possa dirsi rispettosa del principio di proporzionalità, occorre anzitutto che la stessa sia effettivamente *idonea* al raggiungimento dell'obiettivo perseguito dall'Amministrazione; in secondo luogo, la misura deve essere *necessaria* per il raggiungimento di detto obiettivo, e tale risulterà solo ove non sia disponibile nessun altro mezzo ugualmente efficace ma suscettibile di determinare un minor sacrificio per la sfera del privato; in ultimo, venendo così alla *proporzionalità in senso stretto*, la misura non deve mai essere tale da gravare in maniera eccessiva sull'interessato e da risultargli intollerabile.

Nelle applicazioni giurisprudenziali del principio, non sempre, in realtà, vengono valorizzati tutti e tre i predetti elementi²⁴¹. Infatti, accanto a non poche pronunce²⁴² in cui il Giudice amministrativo svolge effettivamente il descritto sindacato “trifasico”, prendendo in considerazione tutti e tre i profili dell'*idoneità*, della *necessarietà* e della *proporzionalità in senso stretto*, ne esistono tuttavia altre²⁴³ ove la proporzionalità della misura viene valutata sulla base di un più limitato sindacato “bifasico”, assiso, cioè, sulla valutazione dei soli profili dell'*idoneità* e della *necessarietà* della misura, senza che il provvedimento venga invece sindacato sotto l'aspetto della *proporzionalità in senso stretto*.

Come che sia, il sindacato di proporzionalità – anche nella sua variante “bifasica” – costituisce uno strumento essenziale per valutare se l'azione amministrativa discrezionale sia in grado di conseguire il fine stabilito dalla norma attributiva del potere col minor sacrificio possibile degli interessi compresenti ovvero per verificare quale sia, tra le alternative praticabili,

all'ordinamento comunitario contenuto nell'art. 1 l. n. 241/1990”, sicché la sua “vincolatività e rilevanza non [necessita] più di essere qualificat[a] come figur[a] sintomatic[a] autonom[a]”.

²³⁹ Così, A. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, cit., 4643.

²⁴⁰ Sul punto, si vedano i già citati contributi di A. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, cit., 4645 e ss. e D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, cit., 151 e ss.

²⁴¹ Lo rileva D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, cit., 169 e ss.

²⁴² In giurisprudenza, il sindacato “trifasico” di cui al testo risulta nitidamente descritto da CONS. STATO, SEZ. VI, n. 424/2008; ID., SEZ. VI, n. 5156/2002; ID., SEZ. VI, n. 1885/2000. Su tale ultima pronuncia, *cf.* D.U. GALETTA, *Una sentenza storica sul principio di proporzionalità con talune ombre in ordine al rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Comp.*, 2000, 459 e ss. *Cfr.* altresì CONS. STATO, SEZ. III, n. 3143/2016; ID., SEZ. VI, n. 4477/2015; ID., SEZ. VI, Ord. n. 3498/2014; ID., SEZ. VI, n. 19/2010; ID., SEZ. VI, n. 1420/2009; ID., SEZ. VI, n. 1746/2007; ID., SEZ. IV, n. 6410/2004.

²⁴³ *Cfr.*, *ex multis*, CONS. STATO, SEZ. V, n. 2087/2006; ID., SEZ. IV, n. 1195/2005; ID., SEZ. IV, n. 702/2005; ID., SEZ. 6490/2004.

quella che consenta di esplicitare la “giusta misura del potere”²⁴⁴. Ciò che val la pena ribadire è che si tratta di un principio *giuridico*, che appartiene alla sfera della *legittimità* dell’agire discrezionale dell’Amministrazione, e che quindi condiziona la validità degli atti amministrativi. Talché, nel caso in cui l’Amministrazione adottasse un atto lesivo del canone della proporzionalità, ciò non potrebbe che determinare l’illegittimità dell’atto: se si aderisce all’impostazione tradizionale – che pare peraltro ancora essere quella dominante –, si tratterà di illegittimità per “eccesso di potere”²⁴⁵; se invece si ritiene che la Legge n. 15/2005 abbia conferito al principio una vera e propria base legislativa, dovrà invece concludersi che la violazione del principio di proporzionalità dia luogo ad una “violazione di legge”. Ciò che è importante è che, in ogni caso, sempre di illegittimità si tratta, e che, dunque, il provvedimento discrezionale inficiato dalla mancata osservanza, da parte dell’Amministrazione, del principio di proporzionalità è suscettibile di annullamento.

6. - *Le attività conoscitive e di controllo come attività amministrative discrezionali. L’impatto del principio di proporzionalità sull’esercizio dei poteri d’indagine.*

Si tratta ora di verificare quale rilievo i principi testé illustrati possano assumere nel contesto delle attività conoscitive autoritative dell’Amministrazione finanziaria.

È sostanzialmente pacifico²⁴⁶ che l’Amministrazione non goda di alcuna discrezionalità nel momento in cui deve determinare, nell’*an* e nel *quantum*, il debito tributario gravante sul contribuente. Sotto questo profilo, l’attività di accertamento strettamente intesa deve, dunque, considerarsi vincolata, non essendo dato rinvenire, in capo all’Amministrazione, alcun margine di scelta idoneo a consentirle di prendere in considerazione interessi diversi da quello all’applicazione del tributo in misura corrispondente alla capacità contributiva espressa dal presupposto²⁴⁷.

Nondimeno, si è già avuto modo di osservare come, nel contesto ordinamentale attuale, le attività conoscitive godano di una (pur relativa) autonomia funzionale e procedimentale rispetto all’attività di accertamento in senso stretto, così come si è cercato di mettere in evidenza che i poteri conoscitivi di cui l’Amministrazione dispone interferiscono con situazioni

²⁴⁴ In questi termini, molto efficacemente, A. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, cit., 4644.

²⁴⁵ In questo senso, A. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, cit., 467 e ss.

²⁴⁶ L’assenza di discrezionalità nell’attività di determinazione, nell’*an* e nel *quantum*, del tributo viene tradizionalmente fatta discendere dalla riserva di legge *ex art. 23 Cost.*, dal principio di capacità contributiva e dal principio dell’indisponibilità della pretesa tributaria. *Cfr., ex multis*, L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell’imposizione tributaria*, cit., 67; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 90; G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell’ambito dell’attività istruttoria tributaria*, cit., 1112; M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 59 e ss. e 103 e ss.; A. GUIDARA, *Discrezionalità e vincolatezza nell’azione dell’amministrazione finanziaria*, cit., spec. par. 5; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit. 646-647, ove l’illustre Autore osserva lucidamente che nell’attività di accertamento in senso stretto “non sono configurabili gli estremi propri della discrezionalità amministrativa, essendo essa essenzialmente costituita da regole valutative (delle conoscenze) di fatti (invece che comparative di interessi), e mancando quindi gli stessi presupposti tipici della <<ponderazione>> di contrapposti interessi”.

²⁴⁷ In questi termini, da ultimo, M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 73-74.

giuridiche soggettive private ben diverse rispetto a quelle, di carattere eminentemente patrimoniale, sulle quali invece viene ad incidere l'attività di accertamento strettamente intesa. Si tratta, cioè, di poteri (quelli conoscitivi) che “molto poco (e comunque non necessariamente e solo indirettamente) hanno a che fare con quell'esigenza di consentire giuste determinazioni dell'imposta dovuta, o evasa, che anima la disciplina dell'accertamento”; di poteri, cioè, la cui disciplina normativa “esprime piuttosto sempre più articolate e complesse mediazioni normative tra l'interesse pubblico alla conoscenza di circostanze relative all'attività economica (...) dei cittadini e l'interesse privato alla riservatezza”²⁴⁸.

Talché, considerata l'autonomia funzionale e procedimentale dell'attività di controllo e l'incidenza di essa su situazioni giuridiche soggettive diverse da quelle coinvolte nell'attività di accertamento, sembra dunque che la natura (discrezionale o vincolata) delle attività conoscitive autoritative dell'Amministrazione finanziaria debba essere indagata in modo altrettanto autonomo, avendo riguardo esclusivo alla disciplina normativa dei poteri di controllo, e rifuggendo dall'aprioristica “traslazione” sulle attività conoscitive dei caratteri di vincolatezza propri dell'attività di accertamento²⁴⁹.

Così impostato il problema, si può anzitutto osservare come le disposizioni disciplinanti i poteri di controllo del Fisco attribuiscano agli Uffici margini di *scelta* piuttosto ampi.

Dalla lettura di tali norme si evince, infatti, con immediatezza che gli Uffici non sono obbligati ad esercitare tutti i poteri previsti dalla legge; nemmeno è prevista alcuna regola che stabilisca puntualmente il “numero minimo” di poteri che l'Amministrazione è tenuta ad esercitare nei confronti del soggetto controllato; né la legge – salvi casi particolari, come quello delle indagini finanziarie, alle quali faremo qualche cenno nel prosieguo di questo studio²⁵⁰ – predetermina l'ordine in cui detti poteri debbano essere esercitati; in ultimo, non esistono

²⁴⁸ Così, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, cit., 620.

²⁴⁹ Un'impostazione analoga sembra rinvenibile, se si è ben inteso, in F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30 e ss., il quale osserva che la problematica della natura discrezionale o vincolata dell'attività conoscitiva è stata da molti studiata “ragionando per lo più sul presupposto della non disgiungibilità della fase di controllo da quella di accertamento o, meglio, dell'assorbimento in quest'ultima di (quasi) tutte le altre attività di controllo e di vigilanza”, il che ha per lo più condotto la dottrina a ravvisare nelle attività conoscitive limitati margini di vera discrezionalità amministrativa, come se le attività di controllo partecipassero, almeno in qualche misura, della vincolatezza dell'attività di accertamento. Nondimeno – prosegue l'Autore – “la rilevata autonomizzazione dell'attività di controllo e la sua articolazione in diversi procedimenti consentono di porre con maggiore attenzione il problema della discrezionalità con riferimento a quegli atti di ispezione, verifica e controllo, che sono sganciati dall'attività di accertamento e sono, comunque, frutto dell'esercizio <<libero>> - e, perciò, non predeterminato e non predefinito dalla legge – di un potere di scelta delle soluzioni più opportune e più consone al caso concreto”.

²⁵⁰ Con riferimento all'ampio tema delle indagini finanziarie – la cui esaustiva trattazione, per ampiezza e complessità, richiederebbe spazi e approfondimenti che eccedono le finalità del nostro contributo -, si possono vedere, per tutti, M.V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003; ID., *Indagini finanziarie e accertamento bancario*, Torino, 2012; M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, cit.; D. CARTA, *L'istruttoria tributaria sui dati finanziari*, cit.

disposizioni che espressamente definiscano l'“intensità”²⁵¹ con cui l'Amministrazione, dopo aver *scelto* lo specifico potere conoscitivo da esperire, debba concretamente esercitarlo²⁵².

In definitiva, l'Amministrazione finanziaria gode di un certo margine di scelta, che investe diversi profili dell'esercizio dei poteri conoscitivi di cui è titolare. Essa – è stato autorevolmente osservato – può, in definitiva, “scegliere quali poteri (fra quelli previsti) esercitare, in quale ordine (se più d'uno) esercitarli e con quale approfondimento (quante domande porre nel questionario, quanti e quali documenti richiedere, per quanto tempo protrarre un accesso)”²⁵³.

Assodato che, nell'ambito delle attività conoscitive autoritative, l'Amministrazione finanziaria può effettuare delle scelte in ordine all'esercizio dei propri poteri, v'è, a questo punto, da chiedersi se la stessa, nell'adottare le proprie decisioni, sia tenuta a valutare, insieme all'interesse primario all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti, anche gli interessi del privato o se, all'opposto, l'attività conoscitiva sia del tutto “libera”, ossia esclusivamente preordinata alla “massimizzazione” dell'interesse primario, senza alcuno spazio per un suo temperamento con gli interessi (secondari) privati sui quali i poteri conoscitivi sono destinati ad incidere.

In proposito, tornano utili le considerazioni svolte nel paragrafo precedente, ove, sulla scorta delle elaborazioni della dottrina amministrativistica, si è cercato di mettere in luce come, allorché l'esercizio di un potere sia suscettibile di incidere su interessi diversi da quello rimesso alle cure dell'Amministrazione (com'è nel caso delle attività conoscitive tributarie), quest'ultima sia normalmente tenuta, in ossequio al fondamentale canone dell'imparzialità, a valutare comparativamente *tutti* gli interessi rilevanti nel caso concreto²⁵⁴. Se è così, bisogna allora ulteriormente domandarsi se, nell'ambito della disciplina dei poteri conoscitivi del Fisco,

²⁵¹ Di “intensità” parlano espressamente L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 125 e ss.; F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, cit., par. 6; G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, cit., 1129-1130.

²⁵² Può osservarsi, a mero titolo esemplificativo, che non esiste alcuna norma che predetermini il numero di quesiti che l'Amministrazione deve porre al privato attraverso l'invio di un questionario, così come non esiste, sempre a titolo d'esempio, alcuna norma che stabilisca quali documenti l'Amministrazione debba richiedere al contribuente allorché decida di esercitare il potere di “invito” all'esibizione di documenti.

²⁵³ Così, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 484. Che l'Amministrazione finanziaria possa effettuare delle scelte in ordine all'esercizio dei poteri di controllo è affermazione sulla quale vi è ampio consenso. Cfr., G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 197 e ss.; ID., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1914 e ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 113 e ss.; F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, cit.; G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, cit..

²⁵⁴ Cfr., B.G. MATTARELLA, voce *Discrezionalità amministrativa*, cit., 1996. Non dissimilmente, se si è ben inteso, anche G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1929-1930, il quale ritiene che il dovere, in capo all'Amministrazione finanziaria, di valutare comparativamente l'interesse pubblico primario con i rilevanti interessi del privato “vale indipendentemente dal fatto che le singole leggi attributive dei poteri dispongano espressamente, oppure no, che l'autorità sia tenuta a considerare, oltre all'interesse primario, anche gli interessi secondari che risultino concretamente coinvolti nell'azione amministrativa, pubblici o privati che siano”. Tale conclusione – prosegue l'Autore – costituisce “una conseguenza diretta e immediata (<<naturale>> potremmo dire) dell'essere, proprio della pubblica amministrazione, una <<parte imparziale>> (art. 97 Cost.). Senza necessità che la legge debba disporlo o ribadirlo di volta in volta”.

esistano norme suscettibili di precludere, direttamente o indirettamente, all'Amministrazione di tenere conto, nell'adozione delle proprie decisioni inerenti all'esercizio di siffatti poteri, delle situazioni giuridiche soggettive private sulle quali le attività conoscitive autoritative sono destinate ad incidere.

A nostro avviso, la risposta non può che essere negativa, giacché non sembra esistere alcuna norma idonea a vincolare l'Amministrazione alla massimizzazione "costi quel che costi" dell'interesse conoscitivo primario, a totale discapito e senza alcuna considerazione degli interessi privati sui quali i poteri di controllo sono destinati ad incidere. Sembra, invece, lecito ritenere – alla stregua dei principi che governano l'agire discrezionale della pubblica Amministrazione – che "l'amministrazione finanziaria sia tenuta, nel concreto esercizio della sua attività, ad una valutazione comparativa tra l'interesse primario ad acquisire delle conoscenze fiscalmente rilevanti e l'interesse secondario del privato a non veder limitate le proprie libertà"²⁵⁵.

Dire che le attività conoscitive autoritative costituiscono attività discrezionali non significa, come si è già avuto modo di osservare in termini più generali nel paragrafo precedente, che l'esercizio di tali poteri sia *libero*; non significa, cioè, che la valutazione comparativa dell'interesse primario con gli interessi secondari rilevanti sia assisa solo su criteri di opportunità e convenienza. Anzi. L'Amministrazione finanziaria, esattamente come tutte le altre Amministrazioni pubbliche investite di poteri discrezionali, è infatti tenuta a rispettare numerosi precetti giuridici, primo fra tutti il dovere di perseguire l'interesse pubblico stabilito dalla norma attributiva del potere, pena, altrimenti, l'illegittimità degli atti per "sviamento di potere". Sempre al pari di quanto accade per qualunque altra Amministrazione pubblica, anche la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe, poi, ritenersi ulteriormente limitata da una serie di regole giuridiche, espresse in specifiche disposizioni normative o ritraibili dai principi generali dell'attività amministrativa, la cui inosservanza determina l'illegittimità delle attività conoscitive autoritative, vuoi sotto il profilo della "violazione di legge", vuoi sotto quello dell'"eccesso di potere".

Solo una volta che siano stati rispettati tutti questi limiti *giuridici*, l'eventuale margine di scelta residuante in capo all'Amministrazione può essere da questa speso secondo valutazioni di *opportunità* e *convenienza*, ossia secondo regole *non giuridiche di buona amministrazione*. Tale "residuo" margine di scelta costituisce, come si è detto, il merito amministrativo, corrispondente alla parte effettivamente "libera" della discrezionalità; quello spazio di

²⁵⁵ Così, G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1918. In senso analogo – ossia nel senso che le attività di controllo configurino delle attività amministrative discrezionali -, si veda già A. FANTOZZI, *I rapporti tra Fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, cit., 237-238. Sul punto, anche F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 484 e ss.

discrezionalità che, essendo guidato da regole non giuridiche, risulta in quanto tale insindacabile (almeno di norma) in sede giurisdizionale²⁵⁶.

Sotto il profilo delle regole idonee a condizionare la *legittimità* dell'esercizio dell'azione di controllo, va rilevato come l'Amministrazione sia anzitutto tenuta ad osservare le regole procedurali ritraibili dalle norme che disciplinano i singoli poteri conoscitivi, sulle quali spenderemo più approfondite considerazioni nel prosieguo.

A parte ciò, in questa sede va osservato che, tra le regole e principi *giuridici* che l'Amministrazione finanziaria (al pari di ogni pubblica Amministrazione investita di poteri discrezionali) è tenuta ad osservare nello svolgimento delle proprie attività conoscitive autoritative, rileva anche il principio di proporzionalità, che assume, in *subiecta materia*, un rilievo e connotati tutt'affatto peculiari.

Infatti, il principio di proporzionalità trova un'espressa (ancorché apparentemente "circoscritta") codificazione in materia di indagini fiscali nell'art. 12, comma 1, dello Statuto, che ne sancisce espressamente l'operatività in materia di accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività economiche. Più precisamente, il citato art. 12, comma 1 stabilisce che "[t]utti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di *esigenze effettive di indagine sul luogo*"²⁵⁷.

Il che val quanto dire che la *scelta* dell'Amministrazione in ordine al potere conoscitivo da esercitare in concreto potrà ricadere sul potere di accesso presso i locali ove il contribuente (o un terzo) svolge la propria attività economica solo se ciò sia *necessario*, ossia soltanto allorché non esistano strumenti di indagine meno intrusivi – come, ad esempio, i poteri di "invito" e richiesta – suscettibili di procurare i medesimi risultati conoscitivi²⁵⁸ con un minor sacrificio imposto alle libertà del privato. La disposizione pone, cioè, a carico dell'Amministrazione il dovere di adottare decisioni *proporzionate*: nel perseguire l'interesse conoscitivo primario, essa deve adottare decisioni suscettibili di procurare la realizzazione di siffatto interesse con il minor aggravio possibile delle situazioni giuridiche soggettive del privato, segnatamente – nel caso

²⁵⁶ Osserva in proposito B.G. MATTARELLA, voce *Discrezionalità amministrativa*, cit., 1995 che [q]uesta scelta è soggettiva e, quindi, insindacabile perché mancano parametri oggettivi per affermare o negare che la soluzione scelta dall'amministrazione è migliore delle altre. E, poiché il potere è attribuito dalla legge all'amministrazione, non c'è motivo per trasferirlo al giudice: questo non deve sostituire la valutazione dell'amministrazione con la propria, ma solo controllare che essa si sia formata correttamente".

²⁵⁷ Che l'art. 12, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente costituisca una "puntuale e chiara applicazione" del principio di proporzionalità è stato, da ultimo, affermato da G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1924. Nello stesso senso, tra gli altri, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 186 e ss.; I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 647 e ss., spec. 651; G. FORTUNA, *Statuto del contribuente: diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza*, in *Fisco*, 2001, 7255; S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milanofiori Assago, 2015, 218-219; da ultimo, F. PADOVANI, voce *Controlli fiscali. Accessi, ispezioni e verifiche*, cit., par. 4.

²⁵⁸ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 186 e ss.; I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 651.

specifico degli accessi presso i locali ove viene svolta l'attività economica –, della libertà domiciliare e della libertà di iniziativa economica privata²⁵⁹.

In quest'ordine di idee, le “effettive esigenze di indagine sul luogo” richieste dalla norma potranno dirsi sussistenti allorché, ad esempio, i verificatori riscontrino il rischio che l'oggetto dell'indagine possa venire alterato o addirittura distrutto, ciò che evidentemente determinerebbe irreparabile pregiudizio alle indagini; oppure nel caso in cui si renda necessario effettuare rilevazioni che possono materialmente eseguirsi soltanto presso la sede del contribuente, com'è nel caso in cui l'Ufficio debba procedere alla quantificazione delle giacenze in magazzino, o alla individuazione dei beni strumentali d'impresa²⁶⁰. Per converso, e sempre a titolo meramente esemplificativo, dovrebbe considerarsi illegittimo l'accesso eseguito per acquisire un documento che l'Amministrazione potrebbe ottenere rivolgendosi al contribuente una semplice (e indubbiamente meno “invasiva”) richiesta di esibizione di atti. In tale ipotesi, infatti, risulterebbe frustrato il canone della proporzionalità, giacché l'accesso, e il conseguente sacrificio degli interessi del privato, risulterebbe evidentemente non necessario per il raggiungimento del risultato conoscitivo perseguito²⁶¹.

L'analisi testé effettuata dell'art. 12, comma 1, dello Statuto costituisce un utile spunto per svolgere una considerazione di ordine più generale.

In specie, nel sancire espressamente il dovere dell'Amministrazione di adottare decisioni *proporzionate*, il citato art. 12 sembra dare, anzitutto, per presupposto che, nella *scelta del tipo di potere* conoscitivo da esercitare in concreto, l'Amministrazione debba non già considerare isolatamente l'interesse pubblico primario rimesso alle sue cure, bensì valutare comparativamente tale interesse con altri diversi interessi secondari, ed in particolare con gli interessi privati con i quali il potere è destinato ad interferire. In altre parole, stabilire – come fa l'art. 12 – che l'Amministrazione debba adottare decisioni suscettibili di arrecare il minor

²⁵⁹ I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 651.

²⁶⁰ *Cfr.*, sul punto e per ulteriori esempi, I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 652; C. BUCCICO, *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1485 e ss., spec. 1487 e ss.; G. TOMA, *L'esercizio del potere di accesso ai fini fiscali tra tutela delle garanzie del contribuente e le esigenze del fisco*, in *Fisco*, 2006, 2942. Osserva, sul punto, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 180-181 che non è condivisibile la tesi secondo la quale tali esigenze effettive d'indagine sussisterebbero anche laddove si debba procedere alla ricerca di documentazione contabile. Infatti – sostiene l'Autrice – ciò “significa (...) estendere le ipotesi in cui si rende necessario eseguire l'accesso anche ai casi in cui tale documentazione può essere ottenuta attraverso una semplice richiesta. È più coerente con la *ratio* della norma limitare la sussistenza delle esigenze effettive di indagine ai soli casi in cui gli organi di controllo abbiano fondati sospetti circa l'esistenza di documentazione extracontabile, ovvero si debba procedere ad effettuare rilevamenti materiali che possono essere eseguiti solo presso i locali del contribuente”. Nella prassi, indicazioni grosso modo conformi a quanto sostenuto nel testo provengono dalla Guardia di Finanza fin dai primi pronunciamenti di prassi successivi all'entrata in vigore dello Statuto. *Cfr.*, ad esempio, COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA, circolare n. 250400/2000. Più di recente, *cfr.*, ID., circolare n. 1/2018, Vol. III, 55.

²⁶¹ In questo senso, *cfr.*, G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1921. Se, poi, a fronte di una espressa richiesta di esibizione, il contribuente dovesse rifiutare di esibire il documento, probabilmente si verificherebbe la condizione legittimamente l'accesso, che a questo punto risulterebbe essere strumento necessario per ottenere il documento. In questo, senso, G. TOMA, *L'esercizio del potere di accesso ai fini fiscali tra tutela delle garanzie del contribuente e le esigenze del fisco*, cit., 2942. Per ulteriori riferimenti sul punto, *cfr.*, da ultimo, F. PADOVANI, voce *Controlli fiscali. Accessi, ispezioni e verifiche*, cit., par. 4.

pregiudizio possibile alle prerogative di libertà del privato, significa anzitutto dare per implicito che tali prerogative private debbano essere valutate, insieme all'interesse pubblico primario, nella scelta circa il potere da esercitare.

Il che parrebbe, anzitutto, confermare quanto si è osservato in precedenza, e cioè che la *scelta* dell'Amministrazione in ordine al *tipo di potere* da esercitare nel caso concreto presenti natura di vera e propria scelta discrezionale, assisa, cioè, sul contemperamento tra interesse pubblico primario e interessi privati. Ciò che, a propria volta, sembrerebbe, correlativamente, indebolire la tesi tradizionale²⁶², che invece considera la scelta del *tipo di potere* conoscitivo da utilizzare in concreto come decisione (sostanzialmente) *libera* dell'Amministrazione finanziaria, non implicante, cioè, alcuna valutazione degli interessi del privato, e in quanto tale del tutto insindacabile dal Giudice.

Sebbene l'operatività dell'art. 12, comma 1, dello Statuto sia testualmente circoscritta ai soli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali", ciò tuttavia non significa certamente che il principio di proporzionalità abbia una sfera applicativa limitata a siffatte ipotesi specifiche, dovendosi, piuttosto, ribadire quanto osservato nel paragrafo precedente, e cioè che il principio in questione vale, nel nostro ordinamento, come generale canone di azione, ed è pertanto estendibile a tutte le ipotesi in cui l'Amministrazione sia chiamata ad adottare decisioni discrezionali²⁶³. In tale prospettiva, il citato art. 12 dovrebbe essere considerato semplicemente alla stregua di "puntuale e chiara applicazione" del principio²⁶⁴, ma dovrebbe esserne negata l'idoneità a limitare l'operatività del principio ai soli casi *ivi* espressamente tipizzati.

²⁶² Cfr., pur con varietà di argomenti, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 113 e ss.; G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, cit., 1126 e ss.; M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 86 e ss.; F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, cit., il quale, tuttavia, come si è già riferito, sembra, nei suoi scritti successivi, superare l'impostazione più restrittiva precedentemente assunta, giungendo a riconoscere a tali scelte una connotazione più marcatamente discrezionale. Sul punto, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30 e ss.

²⁶³ Peraltro, la dottrina ha acutamente rilevato come sia ben possibile sostenere la diretta applicabilità dell'art. 12, comma 1 dello Statuto anche agli accessi in locali ad "uso promiscuo" e, *a fortiori*, agli accessi in locali esclusivamente adibiti ad abitazione. Infatti, se è senza dubbio vero che la disposizione appena richiamata fa testuale riferimento ai soli accessi presso locali "lavorativi", senza espressamente contemplare i locali ad "uso promiscuo" né i "locali diversi" (come ad esempio le abitazioni), è vero anche che escludere l'applicazione della predetta disposizione allorché l'accesso abbia luogo presso tali ultimi locali condurrebbe a risultati ermeneutici pressoché paradossali, giacché significherebbe escludere dall'applicazione del principio proprio quei locali che, essendo maggiormente caratterizzati sotto il profilo della riservatezza, più meriterebbero di essere attratti entro la sua sfera di operatività. Cosicché, in tale prospettiva, "la circostanza che di tali luoghi non abbia espressamente fatto menzione lo Statuto, non autorizza a concludere che rispetto ad essi le indicazioni dettate dall'art. 12 non abbiano rilevanza", giacché "sarebbe priva di ogni logica la conclusione cui si perverrebbe, ove si ritenesse che in questi locali, destinati alle attività più intime e riservate, fossero ammessi accessi e ispezioni non strettamente necessari ai fini delle indagini". In questi termini, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 182.

²⁶⁴ G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1924.

In proposito, una parte della dottrina²⁶⁵ ha ritenuto che il dovere di assumere decisioni amministrative *proporzionate* sia imposto direttamente dalla Costituzione per tutte quelle “scelte istruttorie” suscettibili di interferire con i diritti *inviolabili* del singolo sanciti dagli artt. 13, 14 e 15 Cost.

In specie, si è già rilevato come la dichiarazione espressa dell'*inviolabilità* della libertà personale, della libertà domiciliare e della libertà di comunicazione postuli evidentemente che, agli occhi del Costituente, ogni limitazione di tali libertà costituisca *eccezione* alla *regola* della loro inviolabilità, tanto è vero che la Corte costituzionale è ferma nel ritenere che le restrizioni alle libertà inviolabili debbano rispondere sempre al criterio della *necessarietà*. Talché, dette limitazioni intanto possono ritenersi legittime in quanto non siano prospettabili alternative suscettibili di realizzare gli interessi cui dette restrizioni sono funzionali ma non comportanti la compressione dei diritti inviolabili della persona²⁶⁶. È, dunque, la stessa Costituzione a sancire che la limitazione dei diritti inviolabili possa avere luogo – proprio in virtù del carattere di inviolabilità riconosciuto a tali diritti di libertà – solo secondo un criterio di *necessarietà*.

Muovendo da tali assunti, parte della dottrina ha allora sostenuto²⁶⁷ che il precetto costituzionale di proporzionalità si rivolga non soltanto al legislatore, ma anche all’Autorità giudiziaria e all’Autorità amministrativa.

Infatti, quando è chiamato a fissare i casi e i modi delle restrizioni ai diritti inviolabili, il legislatore è senz’altro tenuto a far sì che tali limitazioni da esso introdotte si mantengano entro i confini della *necessità*. Per parte sua, l’Autorità giudiziaria, quando è chiamata a disporre, convalidare o autorizzare provvedimenti limitativi delle libertà inviolabili, dovrebbe sempre verificare il concreto rispetto del suddetto canone di stretta proporzionalità della misura restrittiva. Ma, come si è pocanzi anticipato, tale linea di pensiero estende il menzionato precetto costituzionale anche all’“autorità amministrativa”, la quale, “entro i margini di decisione che inevitabilmente le vengono lasciati dal legislatore, non può prescindere dall’osservanza dei menzionati vincoli della *necessarietà* e della *proporzionalità* e dovrebbe sempre propendere, a parità di risultati teoricamente ottenibili, per le soluzioni che arrecano la minore turbativa alle posizioni dei singoli”²⁶⁸.

²⁶⁵ Ci si riferisce sempre ad A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 94.

²⁶⁶ Sul punto, la Corte costituzionale ha espressamente affermato che siffatta “regola della (...) *necessarietà* della limitazione (...) impone che il legislatore, nel suo discrezionale bilanciamento dei valori costituzionali, possa restringere il contenuto di un diritto inviolabile dell’uomo soltanto nei limiti strettamente necessari alla protezione dell’interesse pubblico sottostante al dovere costituzionale contrapposto” (così, C. COST., n. 467/1991, espressamente richiamata da A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 93, nota 13).

²⁶⁷ Ci si riferisce sempre ad A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 94.

²⁶⁸ Così, ancora A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 94.

In quest'ordine di idee, tutte le decisioni dell'Amministrazione finanziaria in ordine all'esercizio dei poteri di perquisizione personale, di accesso in abitazioni private, di apertura coattiva di casseforti, ripostigli, nonché, evidentemente, del potere di apertura coattiva di "pieghi sigillati", dovrebbero, pertanto, sempre essere informate al principio "costituzionale" di proporzionalità, cosicché l'Amministrazione dovrebbe sempre valutare l'eventuale esistenza di soluzioni alternative, ugualmente efficaci in termini di risultati conoscitivi, ma non comportanti una limitazione (non necessaria) delle libertà inviolabili della persona.

Invero, anche "uscendo" dalla cerchia dei diritti costituzionali inviolabili, ed anche a prescindere dalla possibilità di desumere un principio immediatamente applicabile direttamente dalle disposizioni costituzionali, l'applicazione *generalizzata e trasversale* del principio di proporzionalità sembra in ogni caso trovare solidissime basi nel rinvio, contenuto nell'art. 1 della Legge n. 241/1990, ai "principi dell'ordinamento comunitario", tra i quali, come si è già riferito, quello di proporzionalità riveste un ruolo di assoluta centralità²⁶⁹.

Ciò che val la pena ribadire è che il menzionato art. 1 fissa i principi generali che debbono informare *tutta* l'attività della pubblica Amministrazione, talché, per effetto del rinvio *ivi* contenuto ai "principi dell'ordinamento comunitario", i principi europei sono oggi suscettibili di governare l'azione amministrativa non soltanto, com'è scontato, quando l'Amministrazione è chiamata a dare esecuzione al diritto dell'Unione europea (nel qual caso, del resto, i principi comunitari s'impongono all'Amministrazione non già in forza dell'art. 1 della Legge n. 241/1990, bensì in ossequio al generale primato del diritto dell'Unione europea sul diritto nazionale²⁷⁰), bensì anche nelle materie non involgenti il diritto comunitario. Se ne dovrebbe inferire, per quel che specificamente attiene all'ambito di operatività del principio di proporzionalità in materia di indagini tributarie, che tale principio abbia una sfera di operatività generale e trasversale, senza che in particolare assuma alcun rilievo la distinzione tra procedimenti inerenti a tributi armonizzati e procedimenti inerenti a tributi esclusi dalla sfera di competenza unionale²⁷¹.

Così inteso, il principio di proporzionalità presenta, dunque, una sfera di azione molto ampia, tale da investire l'esercizio di tutti i poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria,

²⁶⁹ Afferma CONS. STATO, SEZ. VI, n. 1736/2007 che "il principio di proporzionalità, che investe lo stesso fondamento dei provvedimenti limitativi delle sfere giuridiche del cittadino (in specie quelle di ordine fondamentale) (...), assume nell'ordinamento interno lo stesso significato che ha nell'ordinamento comunitario. Come è oggi confermato dalla clausola di formale recezione ex art. 1, comma 1 L. 24/90 come novellato dalla L. 15/05".

²⁷⁰ Per un inquadramento generale dei rapporti tra diritto dell'Unione europea e diritto interno, si rinvia a R. ADAM – A. TIZZANO, *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2010, 217 e ss.; nella dottrina tributaria, si può vedere P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 56 e ss.

²⁷¹ Osserva, infatti, G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione di accertamento tributario*, cit., 48 che "alla luce della nuova formulazione dell'articolo 1 della Legge n. 241/1990 (...) l'applicazione del principio di proporzionalità (quale principio generale dell'ordinamento europeo) regola, allo stato, l'esercizio dell'azione amministrativa *tout court* indipendentemente dal fatto che questa sia realizzata o meno in attuazione di normative europee". Sempre nella dottrina tributaria, si vedano, poi, le considerazioni di M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 101 e ss.

indipendentemente dalla circostanza che le posizioni soggettive con le quali il potere interferisce siano annoverabili tra i diritti “inviolabili” della persona.

Ci si può cimentare in qualche esempio, tenuto sempre presente che le potenzialità operative del principio in questione dipendono dai connotati specifici delle fattispecie concrete.

In proposito, è pressoché pacifico in dottrina²⁷² che il principio di proporzionalità debba informare di sé le scelte dell'Amministrazione in ordine all'*intensità* dell'esercizio del singolo potere conoscitivo. In particolare, le norme disciplinanti i poteri di controllo del Fisco solo raramente stabiliscono in via espressa e generale specifici limiti all'intensità dell'utilizzo dei poteri stessi, stante la concreta impossibilità di predeterminare *ex ante* profili che non possono che dipendere dalle circostanze del caso concreto. Si tratta, dunque, di valutazioni che la legge demanda – in tutto o (quanto meno) in parte – all'Amministrazione, la quale, dopo aver scelto quale potere di controllo esercitare, è chiamata, pertanto, ad effettuare ulteriori scelte in ordine al grado di approfondimento ed invasività con cui intende esercitare il potere che essa si è determinata ad esercitare.

Si pensi al potere di inviare al privato un questionario. Dopo aver scelto di utilizzare tale specifico potere, l'Amministrazione dovrà poi decidere quanti dati richiedere e quale termine assegnare al destinatario per fornire la risposta. Sotto il primo profilo, è palese che la quantità di dati da richiedere al privato costituisca un aspetto non predeterminabile in astratto dal legislatore. Quanto, invece, al termine da assegnare al privato per fornire risposta ai quesiti posti dall'Amministrazione²⁷³, gli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972 si limitano a stabilire che detto termine non può generalmente essere inferiore a quindici giorni, ma è chiaro che questo è soltanto un “termine minimo”, e che, dunque, la concreta estensione del termine da assegnare al contribuente dipende, in ultima analisi, dalle scelte concretamente compiute dall'Amministrazione. Scelte, queste ultime, che attengono, come accennato, al grado di intensità con il quale l'Amministrazione intende esercitare il singolo potere sul quale è ricaduta la sua scelta; ed è, come si diceva, pressoché pacifico che l'Ufficio sia in questi casi chiamato non già alla pura e semplice massimizzazione dell'interesse pubblico primario, dovendo, piuttosto, valutare comparativamente siffatto interesse con quelli del privato.

Ebbene, alla luce di tutte le considerazioni finora svolte, può ora affermarsi con sufficiente sicurezza che le scelte dell'Amministrazione in ordine all'*intensità* dell'utilizzo dei singoli poteri conoscitivi debbano essere informate al rispetto del canone della proporzionalità,

²⁷² L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 125 e ss.; G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, cit., 1129-1130; M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 100 e ss.; F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, cit., par. 6; ID., *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 31-32; *contra*, L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, cit., 2009.

²⁷³ Su tale specifico profilo, e sulle sue interrelazioni con il principio di proporzionalità, *cfr.* R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 538 e ss.

con la conseguenza che l'Ufficio, nel ponderare l'interesse pubblico primario con quello del privato a non subire restrizioni della propria sfera di libertà e riservatezza, deve mantenere le proprie decisioni entro limiti di "ragionevolezza e medietà"²⁷⁴, superati i quali l'esercizio del potere trasmoda nell'illegittimità. Così, tornando all'esempio introdotto pocanzi, dovrebbe considerarsi illegittima la prassi della c.d. *fishing expedition*, ossia delle richieste "a pioggia" di documenti con finalità puramente esplorative; così come dovrebbe ritenersi illegittima la prassi degli Uffici di assegnare al contribuente un termine sempre e comunque coincidente con il "minimo" previsto per legge, quand'anche detto termine "minimo" risulti sproporzionatamente breve rispetto alle esigenze di approfondimento che la concreta richiesta formulata impone al privato²⁷⁵.

²⁷⁴ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 130.

²⁷⁵ *Cfr.*, per ulteriori riferimenti sul punto, R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 525 e ss.

CAPITOLO II

I PROFILI DISCIPLINARI DEGLI ATTI E DEI PROCEDIMENTI CONOSCITIVI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

SOMMARIO: 1. I poteri di “invito” e “richiesta”. “Inviti” e “richieste” come provvedimenti ordinatori. Condizioni di operatività delle preclusioni probatorie a carico del contribuente. L'obbligo di motivazione dell'Ufficio tra disciplina legislativa e interpretazione “costituzionalmente orientata”. - 2. Accessi, ispezioni e verifiche. L'“autorizzazione” del Capo Ufficio. Natura provvedimento, funzione di garanzia e motivazione. - 3. I poteri conoscitivi e di controllo e i presidi procedurali delle posizioni soggettive del privato. Il sistema delle “autorizzazioni” preventive. Cenni introduttivi. - 4. L'“autorizzazione” preventiva del superiore nelle indagini finanziarie. Natura, funzione, e contenuti del sindacato rimesso all'organo autorizzante. Motivazione. - 5. Le “autorizzazioni giudiziarie” preventive. Natura, funzione e contenuti del sindacato rimesso al magistrato. Motivazione.

1. - I poteri di “invito” e “richiesta”. “Inviti” e “richieste” come provvedimenti ordinatori. Condizioni di operatività delle preclusioni probatorie a carico del contribuente. L'obbligo di motivazione dell'Ufficio tra disciplina legislativa e interpretazione “costituzionalmente orientata”.

Nelle pagine seguenti, ci si propone di svolgere un generale inquadramento dei profili disciplinari dei procedimenti e dei provvedimenti posti in essere dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dell'azione di controllo ad essa demandata. Indagine, questa, che risulterà essenziale per l'ulteriore prosieguo della trattazione, poiché solo dopo aver definito le regole generali che presidiano le attività conoscitive e di controllo sarà possibile inquadrare le ipotesi di difformità di tali attività dal modello legale, e, correlativamente, individuare le forme di tutela giurisdizionale esperibili dal privato.

Si è già avuto modo di precisare - avvalendosi di un'efficace sistemazione proposta in dottrina²⁷⁶ - che l'agire dell'Amministrazione si esplica attraverso l'esercizio di veri e propri poteri amministrativi, ed in particolare *a)* del potere di richiedere, sia al contribuente che ai terzi, anche mediante l'utilizzo di appositi “questionari”, la trasmissione di dati e notizie²⁷⁷; *b)* del potere di richiedere, al contribuente ed ai terzi, l'esibizione e la trasmissione di determinati atti e documenti²⁷⁸; *c)* del potere di “invitare” il (solo) contribuente (ma non i terzi) a comparire, di persona o a mezzo di un rappresentante, per fornire informazioni o chiarimenti²⁷⁹; *d)* del

²⁷⁶ I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 222.

²⁷⁷ *Cfr.*, art. 32, comma 1, nn. 4, 5, 6-bis, 7, 7-bis, 8, 8-bis e 8-ter, del D.P.R. n. 600/1973; nonché art. 51, comma 2, nn. 3, 4, 5, 6-bis, 7, 7-bis, del D.P.R. n. 633/1972.

²⁷⁸ *Cfr.*, art. 32, comma 1, nn. 3, 6, 7, 7-bis, 8, 8-bis, 8-ter, del D.P.R. n. 600/1973; nonché art. 51, comma 2, nn. 4, 6, 7, 7-bis, del D.P.R. n. 633/1972.

²⁷⁹ *Cfr.*, art. 32, comma 1, n. 2; nonché art. 51, comma 2, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972.

potere di procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, sia presso il contribuente che presso i terzi²⁸⁰.

A completamento di quanto già osservato in precedenza, è qui utile rilevare come i predetti poteri comportino l'adozione di atti amministrativi a contenuto provvedimentale; si tratta – in breve – di veri e propri provvedimenti amministrativi²⁸¹. Infatti, detti poteri si risolvono nell'imposizione autoritativa al soggetto passivo di obblighi di *fare, dare o subire*, dunque nella produzione unilaterale, da parte dell'Amministrazione, di una modificazione dell'altrui sfera giuridica, ciò che costituisce il *proprium* dell'agire provvedimentale della pubblica Amministrazione in genere²⁸², secondo il noto schema “norma-potere-effetto”. In particolare – per riprendere le parole della dottrina che si è recentemente occupata del tema –, l'Amministrazione svolge in tali casi “un ruolo di mediazione tra la norma e l'effetto giuridico: la norma non produce immediatamente l'effetto” (nel nostro caso, l'imposizione di un obbligo di *dare, facere e/o pati* al privato), “ma ne affida la produzione al titolare del potere”²⁸³, ossia all'Amministrazione finanziaria²⁸⁴.

Siffatta connotazione provvedimentale è evidentissima nei poteri di “invito” e “richiesta” prima sommariamente descritti *sub. a), b) e c)*, che danno luogo a quella che viene comunemente definita “partecipazione collaborativa” del privato²⁸⁵; forma di partecipazione, questa, che, a differenza del contraddittorio (o “partecipazione difensiva”), s'incentra non sull'apporto “spontaneo” di elementi da parte del privato, bensì sull'esercizio, da parte dell'Amministrazione, di poteri autoritativi, suscettibili di imporre al soggetto passivo veri e propri obblighi di comportamento. In tali ipotesi – a dispetto dell'improprietà del linguaggio normativo, laddove il legislatore si esprime in termini di “invito” o “richiesta”²⁸⁶ –, si è, in effetti, al cospetto di veri e propri provvedimenti amministrativi, direttamente rivolti al privato,

²⁸⁰ *Cfr.*, art. 32, comma 1, n. 1, e art. 33, del D.P.R. n. 600/1973; nonché art. 51, comma 2, n. 1 e art. 52, del D.P.R. n. 633/1972.

²⁸¹ In questo senso, S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 649; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30; G. VANZ, voce *Controlli amministrativi (dir. trib.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, II, Milano, 2006, 1438 e ss., spec. 1440-1441; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008, 41 e ss.

²⁸² *Cfr.*, gli scritti di G. MIELE, *Potere, diritto soggettivo e interesse*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1944, I, 116; ID., *Principi di diritto amministrativo*, Padova, 1953, 45 e ss.

²⁸³ Così, B.G. MATTARELLA, voce *Potere amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4393.

²⁸⁴ Per l'approfondimento di tali profili generali, si vedano, per tutti, E. CAPACCIOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1983, 267 e ss.; A. PROTO PISANI, *Appunti sulla tutela c.d. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1991, 62 e ss. Nella manualistica più recente, si veda, per tutti, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 98 e ss., ma spec. 102 e ss. Con specifico riferimento alle attività conoscitive dell'Amministrazione finanziaria, osserva G. VANZ, voce *Controlli amministrativi (dir. trib.)*, cit., 1440-1441 che “tutte le volte che la legge attribuisce all'amministrazione il potere di produrre delle vicende giuridiche (...) relative a situazioni e rapporti giuridici (...), queste vicende giuridiche non si producono mai automaticamente, ma richiedono una decisione in tal senso da parte del competente organo amministrativo, destinata a tradursi e formalizzarsi in un atto, che viene appunto definito come provvedimento, in conformità al generale schema norma-potere-effetto”.

²⁸⁵ *Cfr.*, anche per la distinzione tra partecipazione “collaborativa” e partecipazione “difensiva” (o “contraddittorio”), L. SALVINI, voce *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, cit., 4536 e ss.

²⁸⁶ Parla espressamente di “sostanziale improprietà del linguaggio normativo” S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 649.

e suscettibili di imporgli unilateralmente, e con effetti cogenti, obblighi di *dare* (ad esempio trasmettere un documento) o di *fare* (comparire di persona presso l'Ufficio).

Il carattere provvedimentoale e cogente di tali atti è, peraltro, decisamente confermato dalle conseguenze che la legge ricollega all'eventuale inottemperanza del privato ai predetti "inviti" e "richieste"; evenienza, questa, nella quale è prevista l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria²⁸⁷, nonché il sorgere dei divieti probatori rispettivamente previsti, per quanto attiene alle imposte sui redditi, dall'art. 32, comma 4 del D.P.R. n. 600/1973 e, per quanto riguarda l'IVA, dall'art. 51, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972. Divieti, quelli da ultimo menzionati, i quali – da molti considerati alla stregua di sanzioni improprie²⁸⁸ – precludono al contribuente di avvalersi, tanto in sede di accertamento (da intendersi in senso ampio, comprensivo di ogni attività finalizzata all'emissione di un atto impositivo e/o di irrogazione di sanzioni²⁸⁹) quanto in sede processuale (nell'eventualità in cui i predetti atti impositivi e/o di irrogazione di sanzioni siano emessi dall'Amministrazione ed impugnati dal contribuente), delle notizie e dei dati non addotti, nonché degli atti, dei documenti, dei libri e dei registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'Ufficio²⁹⁰.

²⁸⁷ Cfr., art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997.

²⁸⁸ Ossia come "strumenti di reazione alla violazione del precetto, non qualificati né disciplinati dal legislatore come sanzioni, e purtuttavia aventi funzione afflittiva (punitiva), concorrente con altre funzioni, non prevalente, ma comunque significativa". Tale definizione è stata proposta da L. DEL FEDERICO, *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in A. GIOVANNINI – A. DI MARTINO – E. MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, II, *Diritto sanzionatorio amministrativo*, Milano, 2016, 1327 e 133, ove l'Autore riconduce espressamente le preclusioni di cui al testo alla categoria delle sanzioni improprie. Le preclusioni qui in discussione sembrano pertanto presentare, accanto ad una funzione di semplificazione procedimentale – onde consentire all'Amministrazione di superare comportamenti dolosamente o colposamente ostruzionistici del contribuente –, una funzione senz'altro afflittiva nei riguardi del contribuente – per così dire – "non diligentemente collaborativo". In giurisprudenza, per la connotazione sanzionatoria di siffatte preclusioni, cfr., ad esempio, CASS., n. 8979/2013; ID., n. 453/2013; ID., n. 13289/2011.

²⁸⁹ Lo osserva G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 186.

²⁹⁰ Invero, le menzionate preclusioni probatorie assumono una latitudine applicativa diversa a seconda del comparto impositivo (imposte sui redditi o IVA) in cui vengono in rilievo. Infatti, nel caso delle imposte sui redditi, l'art. 32, comma 4 del D.P.R. n. 600/1973 assume portata *generale*, giacché preclude genericamente l'utilizzazione a fini probatori di tutte le notizie, i dati, atti, documenti, libri e registri non forniti "in risposta agli inviti dell'ufficio", senza distinguere a seconda del tipo di potere di "invito" o "richiesta" concretamente esercitato dall'Ufficio. Talché, l'ambito di operatività di tale preclusione presenta, nel contesto delle imposte sui redditi, confini particolarmente estesi. Diversamente, nel comparto dell'IVA, l'art. 51, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972 circoscrive il perimetro applicativo della preclusione ai soli elementi non forniti in risposta agli inviti di cui ai nn. 3 e 4 del comma 2 dello stesso art. 51, avendo, dunque, una sfera operativa limitata ai casi in cui l'Amministrazione invii al contribuente questionari – con l'invito a restituirli compilati e firmati – ovvero inviti il contribuente ad esibire o tramettere documenti o fatture. Siffatta differenza, indubbiamente sussistente tra l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e l'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972, è apparsa ad alcuni "inspiegabile" (così, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 210, nota 76). Secondo la giurisprudenza più recente, tali preclusioni operano peraltro di diritto, non essendo necessario che l'Amministrazione sollevi alcuna eccezione, e sono rilevabili d'ufficio dal Giudice in ogni stato e grado del giudizio (cfr., CASS., n. 16106/2018; ID., n. 7269/2009). Il comma 5 dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 consente al contribuente di evitare gli effetti pregiudizievoli del mancato riscontro agli inviti rivoltigli dagli Uffici in presenza di due precise condizioni, occorrendo, in particolare, che 1) il contribuente "depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado (...) le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri" a suo tempo non forniti in risposta agli inviti dell'Ufficio, e che 2), sempre nel ricorso introduttivo del giudizio di primo grado, esso contestualmente "dichiari di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile", circostanza, quest'ultima, la cui veridicità potrà chiaramente essere verificata nel corso del giudizio (cfr., CASS., n. 1030/2012; ID., n. 28049/2009). Quest'ultima disposizione – quella, cioè, che esclude l'operatività del divieto probatorio qui in discussione dietro allegazione e dimostrazione, da parte del contribuente, della circostanza che l'inottemperanza all'invito dell'Ufficio sia dipesa da *causa a lui non imputabile* – pare dimostrare che, affinché siffatta preclusione possa trovare applicazione, il contegno omissivo

Più precisamente, i predetti “inviti” e “richieste” sembrano riconducibili alla categoria degli “ordini amministrativi”²⁹¹, tradizionalmente definiti, nel diritto amministrativo, come provvedimenti adottati nell’esercizio di una “*potestà ordinatoria amministrativa, diretta ad imporre ad un soggetto passivo obblighi immediati e diretti, previa la comminatoria di una misura giuridica in caso di disobbedienza*”²⁹². Se si tiene a mente tale definizione generale, non può, in effetti, non osservarsi come gli “inviti” e le “richieste” presentino tutti i connotati strutturali del provvedimento ordinatorio, trattandosi di atti che, come visto, hanno immediata efficacia costitutiva di obblighi (di *dare* e di *fare*) a carico del destinatario; obblighi che, peraltro, sono ad esso imposti

del contribuente debba quanto meno essere connotato da *colpa*, pur non essendo tuttavia necessario che si tratti di comportamento *intenzionale* (cfr., ad esempio, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 188-189; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 214; G. MANDÒ, *Mancata risposta agli inviti dell’Ufficio*, in *Boll. Trib.*, 1999, 1111; considera, invece, necessaria l’intenzionalità dell’omissione R. LUPI, *Mancate esibizioni documentali e salvaguardia del diritto di difesa*, in *Corr. Trib.*, 1999, 913). Sebbene l’operatività di siffatte preclusioni determini significative tensioni con il principio di capacità contributiva – giacché esse sono concretamente suscettibili di impedire l’accertamento della reale consistenza del presupposto d’imposta e, così, il reale atteggiarsi dell’attitudine alla contribuzione effettivamente manifestata dal contribuente –, nonché con il diritto di difesa – poiché determinano una significativa compressione del diritto alla prova (o – che dir si voglia – del diritto di difendersi provando, costituente un corollario del diritto di difesa di cui all’art. 24 Cost., come osserva, per tutti, M. GIALUZ, *Commento all’art. 24 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 230 e ss., ove ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali in tema di diritto alla prova), la Corte costituzionale ha tuttavia escluso che tali preclusioni contrastino con l’art. 53 Cost. (C. COST., n. 181/2007) con l’art. 24 Cost. (C. COST., n. 26/2015). Peraltro, i divieti probatori in questione si affiancano alle preclusioni previste, in materia di *accessi ispettivi*, dall’art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, applicabile anche al comparto delle imposte sui redditi in forza del rinvio espresso a tale disposizione contenuto nell’art. 33 del D.P.R. n. 600/1973. L’art. 52, comma 5 citato stabilisce, in particolare, che “i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l’esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell’accertamento in sede amministrativa o contenziosa”, ed ha poi cura di precisare che “[p]er rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi all’ispezione”. Si tratta, dunque, di una diversa disposizione, la cui sfera di operatività è limitata alle richieste di *libri, registri, documenti e scritture* (non riguarda, dunque, le richieste di dati e notizie) formulate dall’Ufficio nel corso di *accessi ispettivi*. A differenza della disposizione contenuta nell’art. 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, l’art. 52, comma 5 ora in discussione “mira a colpire comportamenti esplicitamente ostruzionistici, consistenti non nella mera mancata trasmissione di documenti, ma nell’espresso rifiuto o nella infedele dichiarazione di non possederli”, come osserva M. CEDRO, *Preclusioni probatorie e indagini finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 2019, 665 e ss., par. 2. Con riferimento alle preclusioni probatorie cui si è fatto da ultimo riferimento, si vedano anche L. TOSI, *Riflessi amministrativi e penali del <<rifiuto di esibizione>> di cui all’art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, II, 475 e ss., nonché A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 192 e ss. In giurisprudenza, sostengono la necessità che l’omissione sia *intenzionale* CASS., SS.UU., n. 45/2000; CASS., n. 28049/2009; ID., n. 7701/2018. Sembra invece ritenere sufficiente anche un comportamento *colposo* CASS., n. 27193/2013, ove la Suprema Corte afferma che la preclusione prevista dall’art. 52, comma 5 possa operare “non solo nell’ipotesi di rifiuto (per definizione doloso) dell’esibizione, ma anche nei casi in cui il contribuente dichiara, contrariamente al vero, di non possedere i documenti in suo possesso, o li sottragga all’ispezione, non allo scopo di impedire la verifica, ma per errore non scusabile, di diritto o di fatto (dovuto a dimenticanza, disattenzione, carenze amministrative, ecc.)”.

²⁹¹ Così li qualificano, ad esempio, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., 223; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 295; ID., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 649; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 209; ID., *Le “richieste di informazioni” della Polizia tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario*, in *Fisco*, 1988, 5074 e ss., spec. 5075; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 207; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 109 e ss. spec. 111, nonché G. FRANSONI, *Le indagini tributarie. Attività e poteri nel diritto tributario*, Torino, 2020, 47 e 71 e ss.

²⁹² Si tratta della definizione di L. GALATERIA, *Teoria giuridica degli ordini amministrativi*, Milano, 1950, 68. La teoria degli ordini amministrativi ha nel tempo conosciuto significative evoluzioni, ancorché l’opera dell’Autore da ultimo citato rimanga tutt’oggi la trattazione più approfondita in materia. Per un recente inquadramento generale del tema, cfr. E. SCOTTI, voce *Ordini amministrativi*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano, 2006, 4010 e ss.

sotto comminatoria si sanzioni²⁹³, proprie (*i.e.* la sanzione amministrativa pecuniaria prevista dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1972) e improprie (*i.e.* le già menzionate preclusioni probatorie).

Si tratta, dunque, di provvedimenti ablatori personali²⁹⁴, certamente dotati del carattere della *esecutività*, essendo tali atti senz'altro idonei a produrre immediatamente i loro effetti, facendo sorgere in capo al destinatario le menzionate situazioni soggettive passive di obbligo²⁹⁵. Deve, invece, escludersi che i menzionati “inviti” e “richieste” siano dotati del carattere della *esecutorietà*, difettando, in capo all'Amministrazione, il potere di portare ad esecuzione coattiva il comando non spontaneamente eseguito dal destinatario. La ragione di ciò sta nel fatto che tali ordini si risolvono nell'imposizione al privato di *obblighi infungibili*, talché il loro adempimento richiede sempre la cooperazione del destinatario dell'obbligo, senza che l'Amministrazione possa surrogarsi al privato²⁹⁶. Si tenga, peraltro, presente che la mancanza di esecutorietà trova un temperamento (o, meglio, una sorta di “compensazione”) nella regola che esclude l'efficacia probatoria dei dati e documenti richiesti dall'Ufficio e non trasmessi o esibiti dal privato, talché, pur non potendo l'Amministrazione procedere all'esecuzione coattiva dell'ordine, non vi è dubbio che le conseguenze negative derivanti dall'inottemperanza ai predetti provvedimenti dovrebbero in qualche misura dissuadere il destinatario dell'“invito” o della “richiesta” da comportamenti meramente strumentali.

Considerato che gli “inviti” e le “richieste” degli Uffici costituiscono veri e propri provvedimenti amministrativi, il cui mancato riscontro espone il contribuente alle predette (pesanti) preclusioni probatorie, è ampiamente comprensibile che l'Amministrazione, nell'emettere tali ordini, debba rispettare precisi limiti di contenuto, così come è comprensibile che i divieti probatori previsti dagli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972 possano legittimamente operare solo al ricorrere di determinate condizioni.

In proposito, deve anzitutto osservarsi che le preclusioni anzidette intanto possono operare in quanto si ricolleghino a condotte omissive direttamente imputabili al contribuente. Più precisamente, giova sottolineare che gli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972 prevedono espressamente che gli elementi non adottati in risposta agli ordini dell'Ufficio “non possono essere presi in considerazione *a favore del contribuente*”, né in sede amministrativa, né in sede processuale. Tali divieti probatori limitano, cioè, le prerogative difensive del “contribuente”, talché, nei casi in cui l'Ufficio rivolga – com'è senz'altro in suo potere fare – le proprie richieste a terzi, dovrebbe escludersi l'operatività dei suddetti divieti

²⁹³ In questo senso, si veda R. SCHIAVOLIN, *Le <<richieste di informazioni>> della Polizia tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario*, cit., 5075.

²⁹⁴ M.S. GIANNINI, *Diritto Amministrativo*, II, cit., 1184 e ss.; F. BASSI, voce *Ordine (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, XXX, Milano, 1980, 995 e ss., spec. 997; da ultimo, E. SCOTTI, voce *Ordini amministrativi*, cit., 4011.

²⁹⁵ In questo senso, G. FRANSONI, *Le indagini tributarie. Attività e poteri nel diritto tributario*, cit., 79.

²⁹⁶ Si veda ancora G. FRANSONI, *Le indagini tributarie. Attività e poteri nel diritto tributario*, cit., 47-48, 79-80.

probatori, poiché sarebbe paradossale se il contribuente fosse esposto a subire gli effetti pregiudizievoli di condotte omissive altrui. I divieti probatori qui in discussione possono, dunque, essere innescati solo dall'omesso riscontro, da parte del contribuente, di ordini amministrativi a lui direttamente indirizzati, mentre, almeno di regola²⁹⁷, nessuna conseguenza probatoria pregiudizievole potrà derivargli da condotte cui esso è estraneo.

Oltre ad essere necessaria una condotta omissiva direttamente imputabile al contribuente, deve altresì precisarsi che la preclusione probatoria qui in discussione può operare soltanto a condizione che costui venga specificamente avvertito, all'atto stesso della richiesta, delle conseguenze pregiudizievoli derivanti da eventuali condotte omissive, com'è del resto espressamente previsto dall'art. 32, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, nella parte in cui stabilisce che “[d]i ciò (*i.e.* dei divieti probatori derivanti dall'omesso riscontro alle richieste dell'Amministrazione) l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta”²⁹⁸.

In terzo luogo, le richieste dell'Ufficio devono altresì essere “specifiche”²⁹⁹, ossia dirette ad ottenere dal privato (contribuente o terzo che sia) documenti o notizie ben individuati, mentre richieste “equivocche” o “generiche” debbono ritenersi illegittime e comunque inidonee a determinare qualsivoglia preclusione probatoria a carico del contribuente.

Va, peraltro, ricordato che, anche con riguardo ai poteri di “invito” e “richiesta” in questione, opera pienamente il principio di proporzionalità.

In proposito, si è già avuto modo di precisare che l'Amministrazione è giuridicamente vincolata a compiere scelte (per l'appunto) *proporzionate* nella concreta fissazione del termine da assegnare al privato per fornire riscontro ai suddetti “inviti” e “richieste”³⁰⁰. A completamento di quanto abbiamo già osservato in precedenza, va qui rilevato che gli artt. 32, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 si limitano a prestabilire dei termini “minimi”, distinguendo a seconda che si tratti di “indagini finanziarie”

²⁹⁷ Si veda, però, per una possibile attenuazione di siffatta regola generale, A. MARCHESELLI, *L'esercizio dei poteri istruttori tributari nei confronti dei soggetti terzi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, I, 1120, il quale, dopo aver osservato che “[i]n linea di principio, sembra di dover escludere che il contribuente possa soffrire di esiti negativi per il fatto altrui (e del resto l'utilizzazione in giudizio è consentita ove la mancata produzione precedente fosse stata incolpevole)”, ha poi cura di precisare che “questa affermazione non è del tutto convincente, se intesa in assoluto”, giacché, “[o]ve il terzo fosse un ausiliario del contribuente, la conclusione opposta parrebbe sostenibile. Coerente con questo rilievo” – afferma l'Autore – “è che, in tema di iva, sia espressamente prevista l'inutilizzabilità dei documenti di cui anche il terzo (asserito detentore delle scritture contabili) abbia rifiutato l'esibizione”. In effetti, l'art. 52, penultimo comma, del D.P.R. n. 633/1972, nel disciplinare l'omologa preclusione operante in caso di omesso riscontro alle richieste formulate dall'Ufficio in sede di accessi ispettivi, stabilisce che, “se il contribuente dichiara che le scritture contabili o alcune di esse si trovano presso altri soggetti, deve esibire un'attestazione dei soggetti stessi recante la specificazione delle scritture in loro possesso”, avendo poi cura di precisare che, nei casi in cui “l'attestazione non è esibita” e in quelli in cui “il soggetto che l'ha rilasciata si oppone all'accesso o non esibisce in tutto o in parte le scritture”, il contribuente non potrà avvalersi di siffatti elementi né in sede amministrativa, né in sede processuale.

²⁹⁸ Si tratta di un assunto pacifico tanto in dottrina (*cf.*, ad esempio, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 340) quanto in giurisprudenza (*cf.*, *ex multis*, CASS., n. 453/2013, ove si afferma chiaramente che, in mancanza di siffatto avvertimento, la preclusione probatoria non possa operare).

²⁹⁹ In giurisprudenza, si vedano, *ex multis*, CASS., n. 6792/2019; ID., n. 22765/2009; ID., n. 9127/2006.

³⁰⁰ Da ultimo, R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 525 e ss.

(nel qual caso il termine minimo previsto dalla legge è pari a trenta giorni) o di richieste diverse (nel qual caso il termine minimo è di quindici giorni). Non vi è dubbio che tali previsioni normative configurino (per l'appunto) soltanto dei termini minimi, che potrebbero in concreto rivelarsi insufficienti, soprattutto a fronte di richieste di notevole complessità o aventi ad oggetto documenti e/o notizie di non semplice reperibilità.

Cosicché, fermo restando il doveroso rispetto, da parte dell'Amministrazione, dei predetti termini minimi, l'Ufficio deve comunque calibrare l'estensione del termine concretamente assegnato avendo riguardo all'entità della specifica richiesta formulata al privato, con la conseguenza che, nel caso in cui tale termine risulti sproporzionatamente breve rispetto alla complessità della richiesta, l'ordine amministrativo risulterà illegittimo e – deve ritenersi – insuscettibile di far scattare qualsivoglia limitazione probatoria a carico del contribuente che non vi ottemperi tempestivamente^{301 302}.

Dalla riscontrata natura provvedimentoale degli “inviti” e delle “richieste” dell'Amministrazione finanziaria è, poi, possibile desumere un'ulteriore essenziale corollario.

In specie, non vi è dubbio che, trattandosi di veri e propri provvedimenti amministrativi, gli stessi debbano essere motivati. Ciò è, del resto, espressamente imposto non solo dall'art. 3 della Legge n. 241/1990³⁰³ – che estende siffatto obbligo ad “[o]gni provvedimento amministrativo” –, ma anche, *a fortiori*, dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, che ha espressamente esteso l'obbligo motivazionale a tutti “[g]li atti dell'amministrazione finanziaria”, e dunque – è stato osservato – a “tutti gli atti (...) che producono degli effetti nella sfera del contribuente”³⁰⁴, *ivi* compresi, per quanto qui interessa, gli atti adottati dall'Amministrazione nell'esercizio dei propri poteri conoscitivi³⁰⁵, specie – va da sé – se a

³⁰¹ In tal senso, da ultimo, R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 538 e ss., nonché G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 113 e 187-188.

³⁰² A tali considerazioni si aggiunga altresì che i divieti probatori in esame non possono evidentemente operare nemmeno nel caso in cui la richiesta formulata al (e non adempiuta dal) privato abbia ad oggetto un documento già in possesso dell'Amministrazione, considerata la piena operatività, anche nell'ordinamento tributario, del c.d. “principio di non aggravamento”, peraltro espressamente codificato, nella nostra materia, dall'art. 6, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente. Sul divieto, per gli Uffici, di richiedere documenti già in possesso dell'Amministrazione, *cf.*, N. SARTORI, *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. It.*, 2018, 763, ove più ampi riferimenti.

³⁰³ Nel senso che l'art. 3 della Legge n. 241/1990 gravi l'Amministrazione finanziaria dell'obbligo di motivare gli “inviti” e le “richieste” qui in discussione, si veda, per tutti, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 229.

³⁰⁴ Così, R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 300. Nello stesso senso, tra gli altri, M. BEGHIN, *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, d.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello “Statuto dei diritti del contribuente”*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 711; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., 362-363; A. VOGLINO, *Lineamenti definitivi dell'obbligo di motivazione degli atti tributari*, in *Boll. Trib.*, 2001, 5.

³⁰⁵ Sostengono che l'obbligo di motivazione stabilito dall'art. 7 dello Statuto si estenda anche agli atti conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, tra gli altri, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 288 e ss., il quale espressamente annovera fra gli atti che devono essere necessariamente motivati anche gli “inviti” e “richieste” di cui agli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972. Nello stesso senso, R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, cit., 281 e ss., spec. 297-300; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 130 e ss., ma spec., per quanto attiene alle convocazioni, agli inviti ed alle

contenuto provvedimento, com'è nel nostro caso³⁰⁶. Non sembra, dunque, in alcun modo revocabile in dubbio che gli ordini amministrativi qui in esame debbano recare l'indicazione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche che ne hanno determinato l'emissione³⁰⁷.

A fronte della ricostruzione ora proposta, si potrebbe obiettare che l'indicazione dei "motivi" è testualmente prevista dalla legge solo in due ipotesi, rappresentate dagli inviti a comparire³⁰⁸ e dagli ordini di esibizione o trasmissione di atti e documenti³⁰⁹, e che il silenzio del legislatore rispetto alle altre fattispecie di "invito" e "richiesta" – quelle, cioè, rispetto alle quali i citati artt. 32 e 51 non impongono espressamente l'indicazione dei "motivi" – valga a dispensare l'Amministrazione dall'obbligo di motivare i propri atti.

Ma un tale modo di argomentare sarebbe, a ben vedere, del tutto incompatibile "con il principio della ragionevolezza racchiuso nell'art. 3 della Carta fondamentale"³¹⁰. Infatti, non esiste alcuna valida ragione per giustificare l'esistenza dell'obbligo di motivazione solo per taluni "inviti" e "richieste" e non per gli altri: si tratta, infatti, in ogni caso, di provvedimenti amministrativi, suscettibili di incidere sulla sfera giuridica del privato destinatario, rispetto ai quali il privato conserva sempre il medesimo interesse ad essere reso edotto delle ragioni che hanno indotto l'Ufficio ad interferire autoritativamente con la sua sfera di libertà e di autodeterminazione.

In quest'ordine di idee, delle due l'una: o si propende per un'interpretazione tale da estendere la generale previsione dell'art. 7 dello Statuto a *tutte* le fattispecie di "invito" o "richiesta" previste dalla legge, in tal modo assicurando la conformità della disciplina normativa dei poteri d'indagine tributaria alla Costituzione; oppure si propende per la lettura "limitativa" testé prospettata, ciò che dà inevitabilmente luogo ad un insanabile attrito con l'art. 3 Cost. E non vi è dubbio – se non altro in virtù dei ben noti obblighi di interpretazione "costituzionalmente orientata" gravanti sull'interprete³¹¹ – che delle due letture vada senz'altro

richieste di cui ci stiamo occupando, 144 e ss. Sembra porsi nel solco di tale indirizzo, sebbene in virtù di argomentazioni non del tutto condivisibili, anche C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, cit., 150 e ss.

³⁰⁶ Cfr., in particolare, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 293 e ss., e D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 144 e ss.

³⁰⁷ In questo senso, anche G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 110-111.

³⁰⁸ Cfr., artt. 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972.

³⁰⁹ Cfr., art. 32, comma 1, n. 3), del D.P.R. n. 600/1973

³¹⁰ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 295.

³¹¹ Sul punto, si veda, per tutti, R. BIN, *L'interpretazione conforme. Due o tre cose che so di lei*, in A. BERNARDI (a cura di), *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea. Profili e limiti di un vincolo problematico*, Napoli, 2015, 17 e ss., spec. 20, il quale osserva limpidamente che, "laddove sia possibile riconoscere una relazione gerarchica tra fonti (tra costituzione e legge ordinaria, tra legge e regolamento, tra legge di delega e decreto delegato, ecc.), va riconosciuto anche un vincolo interpretativo che è implicito nella superiorità di una fonte su un'altra. La fonte superiore *deve* prevalere su quella inferiore e quest'ultima *deve* essere interpretata *in conformità* alla prima, in modo da evitare l'antinomia. Se ciò non è possibile, l'antinomia è insuperabile e causa l'illegittimità della fonte inferiore". Del resto – prosegue il chiaro Autore –, la stessa "Corte costituzionale sanziona l'interprete che non rispetti questo precetto, respingendo la sua proposta". Ed infatti la Corte ormai da tempo è ben salda nell'affermare che "le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perché è possibile darne interpretazioni incostituzionali (...), ma perché è impossibile darne interpretazioni costituzionali". Così, C. COST., n. 356/1996.

privilegiata la prima; quella lettura, cioè, che garantisce la compatibilità della disciplina dei poteri conoscitivi qui in esame con il dettato costituzionale.

2. - *Accessi, ispezioni e verifiche. L'“autorizzazione” del Capo Ufficio. Natura provvedimentoale, funzione di garanzia e motivazione.*

Chiarita la natura propriamente provvedimentoale degli “inviti” e delle “richieste” previsti dagli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972, maggiori problemi si riscontrano, invece, quando si passa ad esaminare il potere dell'Amministrazione finanziaria di accedere presso locali di pertinenza del contribuente o di terzi, ed *ivi* procedere ad ispezioni, verifiche, ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile ai fini del controllo.

Riprendendo una sistematica largamente condivisa dalla dottrina tributaria³¹², può intanto osservarsi, onde chiarire la terminologia utilizzata dal legislatore, che l'*accesso* consiste nell'ingresso e nella permanenza, anche senza il consenso dell'interessato – e, secondo i più, anche contro la volontà dello stesso³¹³ –, in locali ed ambienti. Il potere di accesso non è evidentemente fine a sé stesso, essendo bensì strumentale all'esecuzione di ispezioni, verifiche,

³¹² Si vedano, per tutti, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 285-286; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 488; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 207; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 188, nota 11.

³¹³ Secondo tale ricostruzione, l'accesso presenterebbe dunque il connotato della coattività, dovendo dunque ammettersi l'uso della forza per evitare che “l'opposizione eventualmente posta con intento dilatorio concreto – tramite trasferimento, distruzione od occultamento – una effettiva sottrazione all'ispezione di scritture, libri, registri e documenti relative a situazioni economiche poste in essere in evasione delle imposte”. Così, B. SANTAMARIA, voce *Accessi, ispezioni e verifiche (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, I, Roma, 1988, 2; in senso analogo, *ex multis*, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 285; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 298; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 488; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 165, nota 20; G. BERSANI, *L'accertamento tributario nella fase di accesso al domicilio del contribuente e di deroga al segreto bancario. Aspetti problematici e strumenti di tutela*, Torino, 1996, 34; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, in *Rass. Trib.*, 2000, 523 e ss., par. 1; A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, 1349 e ss. Senonché, è molto diffusa l'opinione secondo la quale l'*esecutorietà* – da intendersi come potere della pubblica Amministrazione di portare ad esecuzione coattiva i propri provvedimenti - non è caratteristica indefettibile del provvedimento amministrativo, bensì costituisce un potere autonomo, sussistente solo qualora espressamente conferito dalla legge all'Amministrazione (si veda, in generale, F. BENVENUTI, voce *Autotutela*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959, 554, nonché, nella manualistica più recente, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 159 e ss., spec. 161. Con specifico riferimento agli ordini amministrativi, *cfr.*, E. SCOTTI, voce *Ordini amministrativi*, cit., 4012-4013). Se si adotta tale prospettiva, si potrebbe anche ipotizzare di escludere che l'accesso ispettivo dell'Amministrazione finanziaria presenti il carattere della coattività, posto che la disciplina normativa di tale potere nulla dice in punto di esecutorietà dell'ordine di accesso. In tale prospettiva si pone A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 190 e ss., il quale ritiene che l'accesso costituisca uno strumento ricognitivo, privo del carattere della coattività. Secondo l'Autore, la mancanza di coattività – e, dunque, l'impossibilità per l'Ufficio di usare la forza in caso di opposizione dell'interessato – sarebbe compensata dall'operatività della preclusione prevista dall'art. 52, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972 - che vieta al contribuente l'utilizzo a proprio favore, tanto in sede amministrativa quanto in sede processuale, della documentazione sottratta all'ispezione -, nonché dal potere dell'Ufficio di procedere comunque all'accertamento avvalendosi del metodo induttivo, come previsto dall'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973. In materia di ispezioni amministrative in genere, si veda, da ultimo, V. TENORE, *Studi sull'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, Milano, 2020, 171 e ss., il quale osserva icasticamente che “l'ispettore, non potendo portare a coercizione fisica l'ottemperanza a proprie richieste (...), salvo che la legge non disponga diversamente o che l'ispettore medesimo non rivesta la qualifica di ufficiale o agente di P.G. (ma in tale caso previa autorizzazione della Magistratura), è un <<oggetto disarmato>>”. Per una puntuale disamina critica dell'impostazione che nega all'accesso ispettivo il carattere della coattività, si veda, tuttavia A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1350 e ss.

ricerche ed altre rilevazioni all'interno dei locali in cui i verificatori siano penetrati³¹⁴. Così, una volta eseguito l'accesso, gli Uffici possono procedere ad *ispezioni*, ossia all'esame della documentazione contabile *ivi* reperibile, che può estendersi a tutti i libri, registri, documenti e scritture che si trovano nei locali, compresi quelli la cui tenuta non è obbligatoria; la *verifica* designa invece il controllo concernente entità, consistenza e qualità degli elementi soggettivi e oggettivi (personale, impianti, consistenze di magazzino etc.) utilizzati nell'ambito dell'attività economica, al fine di effettuare un riscontro della correttezza della contabilità; in ultimo, con il termine *ricerca* si fa riferimento all'attività tesa al materiale reperimento di documenti ed altre cose ed elementi utili ai fini del controllo.

È noto che, per procedere all'accesso *in qualunque tipo di locale*³¹⁵, gli impiegati dell'Amministrazione finanziaria “devono essere muniti di apposita *autorizzazione* che ne indica lo scopo, rilasciata dal *capo dell'ufficio* da cui dipendono”³¹⁶. Tale “autorizzazione” è sempre necessaria, indipendentemente dalla circostanza che i predetti locali pertengano al contribuente “controllato” o a soggetti terzi, e a prescindere dal fatto che si tratti di accesso presso locali destinati allo svolgimento di un'attività economica, di locali ad uso promiscuo (adibiti, cioè, contemporaneamente a sede di lavoro e ad abitazione), oppure ancora di locali diversi (adibiti, ad esempio, esclusivamente ad abitazione).

Peraltro, con l'entrata in vigore dello Statuto dei diritti del contribuente, il novero delle autorizzazioni del capo dell'Ufficio previste per l'accesso “presso la sede del contribuente” si è arricchito di due ulteriori fattispecie: l'una è prevista allorché, nei casi di particolare complessità dell'indagine, la permanenza dei verificatori presso tali locali debba protrarsi oltre i limiti di durata previsti dall'art. 12, comma 5 dello Statuto, nel qual caso è stabilito che l'ulteriore permanenza dei funzionari debba essere autorizzata dal capo dell'Ufficio mediante atto motivato; la seconda fattispecie – prevista dal medesimo art. 12, comma 5 – concerne il caso in cui i verificatori ritengano, una volta concluse le operazioni di verifica, di ritornare presso la sede del contribuente “per specifiche ragioni”, nel qual caso è stabilito che tale ritorno sia ammissibile solo previo “assenso motivato” del capo dell'Ufficio³¹⁷.

³¹⁴ In questi termini, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 187.

³¹⁵ Sulla indefettibilità dell'“autorizzazione” del capo Ufficio, indipendentemente dalla tipologia dei locali interessati dall'attività ispettiva, si veda, per tutti, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 241. In giurisprudenza, si veda COMM. TRIB. CENTR., n. 5901/1989, in *Rass. Trib.*, 1990, II, 657.

³¹⁶ Così dispone l'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, applicabile anche in materia di imposte sui redditi in virtù dell'espresso rinvio contenuto nell'art. 33, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, a tenore del quale “[p]er l'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche si applicano le disposizioni dell'art. 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”.

³¹⁷ Sul punto, si veda A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 268-269. Che in questi casi sia, dunque, necessaria una nuova “autorizzazione”, è confermato dallo stesso Autore in ID., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, I, 203 e ss., spec. 204 nota 4, ove si legge che nelle ipotesi qui in esame “è necessario che il capo dell'ufficio rilasci una nuova autorizzazione indicando lo scopo del nuovo accesso, con la specificazione delle ragioni che lo hanno determinato”.

L'inquadramento giuridico di tale "autorizzazione" è tutt'altro che agevole, stanti, da un lato, l'improprietà del linguaggio normativo – che impiega il termine "autorizzazione" per designare un atto che, tuttavia, della vera autorizzazione non sembra presentare i connotati tipici – e, da altro lato, le difficoltà che si incontrano allorché si tenta di conciliare la disciplina normativa di siffatta "autorizzazione" con le elaborazioni della dottrina amministrativistica in materia di ispezioni amministrative.

Quanto al primo profilo, vi è ampio accordo in dottrina nell'escludere che i menzionati atti del capo Ufficio possano essere inquadrati entro la categoria delle "autorizzazioni amministrative"³¹⁸.

Invero, nel diritto amministrativo, l'istituto dell'"autorizzazione" presuppone, per opinione pacifica, l'*alterità soggettiva* tra organo autorizzante e organo autorizzato³¹⁹. Il che – si è osservato –, trova spiegazione nel fatto che l'autorizzazione propriamente intesa risponde (anche) ad una finalità di controllo³²⁰, cosicché è ben comprensibile come l'istituto presupponga la tendenziale *terzietà* del soggetto autorizzante/controllatore rispetto a quello autorizzato/controllato.

Se tutto ciò è vero, è immediato notare che tale alterità soggettiva sia del tutto assente nel nostro caso, ove gli accessi ispettivi sono "autorizzati" dal capo dello stesso Ufficio cui appartengono i soggetti che procederanno all'accesso, cosicché – si è affermato – "potere di ispezione e potere di autorizzare l'ispezione finiscono nella sostanza con il far capo al medesimo organo"³²¹. Proprio in ragione del difetto di alterità soggettiva tra autorizzante e autorizzato, è, dunque, sostanzialmente pacifico in dottrina che l'"autorizzazione" all'accesso rilasciata dal capo Ufficio non costituisca, in realtà, un provvedimento autorizzatorio propriamente inteso³²².

³¹⁸ Si vedano, ad esempio, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 351; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 242; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 274, nonché, molto diffusamente, G. VANZ, *L'autorizzazione del capo dell'Ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1994, I, 302 e ss.; ID., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 87-88.

³¹⁹ Cfr., P. SALVATORE, voce *Autorizzazione*, in *Enc. Giur. Treccani*, IV, Roma, 1988, 5; P. GASPARRI, voce *Autorizzazione (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959, parr. 13, 14 e 15 dell'estratto.

³²⁰ G. VANZ, *L'autorizzazione del capo dell'Ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, cit., 303. Sul punto, si veda, più in generale, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, II, cit., 1099, il quale rileva l'esistenza di "procedimenti autorizzatori in funzione di controllo", che – osservava l'illustre Autore – "si compongono di un giudizio volto a riscontrare la rispondenza a regole predeterminate del concreto contenuto del potere materiale oggetto del procedimento, e di una misura, che è il provvedimento autorizzatorio, (...) o il rifiuto di provvedimento nel caso di riscontrata non rispondenza".

³²¹ G. VANZ, *L'autorizzazione del capo dell'Ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, cit., 303.

³²² Sul punto, si veda anche L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 351, ove l'illustre Autrice esclude la riconducibilità di tale atto al genere delle autorizzazioni amministrative, "essendo rilasciato dallo stesso organo che agisce". Nello stesso senso, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 274, per il quale l'atto del capo Ufficio non può essere inquadrato nella categoria delle autorizzazioni amministrative poiché, se si accoglie l'impostazione formulata nel diritto amministrativo, deve concludersi che "l'autorizzazione presuppone di regola che il soggetto autorizzante sia diverso da quello autorizzato"; G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3565 e ss., spec. 3567, ove l'Autore esclude che l'atto del

Nondimeno, le certezze finiscono qui, giacché, pur dovendosi escludere la natura propriamente autorizzatoria del c.d. “ordine d’ispezione”, non è chiaro quale sia la reale natura dell’atto in questione. Ad alimentare l’incertezza contribuisce, ancorché indirettamente, anche la dottrina amministrativistica, la quale, lungi dall’aver raggiunto risultati univoci in punto di inquadramento giuridico delle ispezioni amministrative, ha invece elaborato molteplici teorie³²³, finendo così per influenzare anche la dottrina tributaria, che su quelle stesse (variegate) teorie ha a propria volta spesso impostato lo studio delle ispezioni tributarie.

Così, secondo un’altra autorevole tesi³²⁴, l’ordine d’ispezione costituirebbe un semplice atto organizzativo interno, del tutto privo di autonoma rilevanza nei confronti del terzo ispezionato, e avente funzione meramente preparatoria dell’atto ispettivo vero e proprio, l’unico idoneo a produrre effetti nei confronti del privato. Volendo essere più precisi, tale dottrina muove dal presupposto che, almeno di regola, “l’ordine di ispezione (amministrativa) non ha per destinatari gli ispezionati ma l’ufficio ispezionante”, per desumerne che l’atto in questione “non è dunque un provvedimento amministrativo”, bensì un atto interno a contenuto organizzativo, che “non crea né la soggezione dei terzi, che nasce dalla legge, né la reciproca potestà, che anch’essa ha fonte nella legge”³²⁵.

Oltretutto – osserva tale dottrina³²⁶ –, la ricostruzione dell’ordine di ispezione come mero “atto interno” troverebbe conferma in alcuni connotati che, nel diritto amministrativo, comunemente caratterizzano la *forma* degli ordini d’ispezione; così – si è affermato –, “è (...) pacificamente riconosciuto che gli ordini d’ispezione non sono soggetti a una forma predeterminata, e nemmeno sono vincolati alla forma scritta”, essendo, anzi, acquisito – prosegue il chiaro Autore – che “l’ordine può essere anche implicito nell’inizio dell’attività ispettiva”; inoltre, sempre a conferma della rilevanza meramente interna dell’ordine di ispezione, tale dottrina osserva, ed anzi assume come pacifico, che l’ordine d’ispezione non debba nemmeno essere esibito al terzo ispezionato; elementi, questi, che vengono assunti dai fautori dell’impostazione in esame come decisivi indici della natura non provvedimentale dell’ordine d’ispezione, giacché – si sostiene –, se davvero si trattasse di atto avente natura provvedimentale, si dovrebbe poi accettare il paradosso insito nella circostanza che il terzo ispezionato possa vedersi imporre l’obbligo di subire l’ispezione in forza di un atto che non deve nemmeno essergli esibito e che nemmeno deve obbligatoriamente risultare da un documento scritto.

capo Ufficio costituisca un’“autorizzazione in senso tecnico” proprio in considerazione del fatto che trattasi di atto “proveniente dallo stesso organo che è titolare del potere istruttorio”.

³²³ Per una panoramica delle tesi elaborate nel diritto amministrativo onde inquadrare le ispezioni amministrative, si veda A. DEGLI ESPOSTI, voce *Ispezioni e inchieste amministrative*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, 1993 – Aggiornamento 2011.

³²⁴ S. VALENTINI, *Le ispezioni amministrative. Funzioni e caratteri*, Milano, 1999, 27 e ss.

³²⁵ Così, sempre S. VALENTINI, *Le ispezioni amministrative. Funzioni e caratteri*, cit., 33-34.

³²⁶ In questi termini, *cf.* nuovamente S. VALENTINI, *Le ispezioni amministrative. Funzioni e caratteri*, cit., 34-35.

Senonché, nonostante tale tesi abbia trovato autorevoli consensi anche nella dottrina tributaria³²⁷, parrebbe doversi osservare che, nella nostra materia, l'“autorizzazione” all'accesso rilasciata dal capo dell'Ufficio presenti caratteri alquanto diversi da quelli che, secondo la ricostruzione da ultimo illustrata, giustificano la qualificazione meramente attizia (e dunque non provvedimento) dell'ordine d'ispezione.

In specie, se è vero che detta “autorizzazione” è rilasciata dal capo dell'Ufficio ai funzionari che procederanno all'accesso – e che, dunque, sotto questo profilo, tale atto può anche essere considerato come formale conferimento dell'incarico –, è tuttavia anche vero che la disciplina contenuta nell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 detta alcune previsioni che allontanano l'“autorizzazione” in parola dall'ordine d'ispezione comunemente inteso, ciò che sembra giustificare conclusioni diverse in merito alla sua natura giuridica.

Più precisamente, la dottrina che più si è occupata del tema³²⁸ ha anzitutto acutamente ravvisato un profilo di differenziazione dell'“autorizzazione” del capo Ufficio già nel fatto stesso che tale “autorizzazione” sia espressamente presa in considerazione dall'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, il che sarebbe stato superfluo se davvero la funzione dell'atto si esaurisse nei rapporti interni all'Ufficio. Si è osservato, in particolare, che “se l'autorizzazione rilevasse esclusivamente come atto organizzativo interno all'ufficio, non vi sarebbe stata alcuna necessità di una sua apposita ed espressa previsione, dato che la potestà ordinatoria inerisce necessariamente al rapporto gerarchico”³²⁹. In effetti, lo studio della dottrina amministrativistica tradizionale conferma la correttezza dell'assunto che precede, giacché è pacifico che una delle caratteristiche naturali e salienti del rapporto gerarchico è, per l'appunto, la potestà d'ordine, intesa come possibilità per il soggetto sovraordinato di prescrivere, con atti generali o anche puntuali, le modalità di comportamento cui il soggetto subordinato deve attenersi nello svolgimento della sua attività³³⁰.

Pertanto, la circostanza che la disciplina normativa contempra espressamente l'“autorizzazione” in esame non è certamente fine a sé stessa, bensì si accompagna ad altre significative previsioni contenute nel citato art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, che indubbiamente incidono sulla qualificazione giuridica dell'atto qui in esame.

In specie, ci si riferisce alla parte dell'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 in cui è stabilito che gli impiegati che eseguono l'accesso devono essere “*muniti*” della predetta “autorizzazione”, previsione, questa, alla quale la dottrina e la giurisprudenza ricollegano la

³²⁷ Sembra aderire, almeno tendenzialmente, a tale impostazione, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 351 e 360 e ss.

³²⁸ Ci si riferisce a G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 89-90, il quale così supera la più cauta impostazione adottata in precedenza in ID., *L'autorizzazione del capo dell'Ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, cit., 302 e ss., ove l'Autore non aveva assunto una posizione esplicita in merito alla natura (meramente attizia o provvedimento) dell'atto qui in discussione.

³²⁹ Così, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 89-90.

³³⁰ In questi termini, per tutti, F.G. COCA, *I modelli organizzativi*, in L. MAZZAROLLI – G. PERICU – A. ROMANO – F.A. ROVERSI MONACO – F.G. COCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, I, *Parte generale*, Bologna, 2005, 392.

necessità che l'atto sia adottato *prima* dell'esecuzione dell'accesso, che abbia *forma scritta* e che sia *esibito* al privato al momento dell'ingresso nei locali in cui i verificatori intendono accedere³³¹.

A ciò si aggiunga che il medesimo art. 52 impone al capo dell'Ufficio di indicare nell'"autorizzazione" lo "*scopo*" dell'accesso, il che val quanto dire che la legge chiama tale soggetto a delimitare *ex ante* il perimetro delle attività da eseguirsi nei locali del privato, imponendogli di individuare con sufficiente precisione – e rifuggendo da formule "generiche o stereotipate"³³² – il soggetto o i soggetti "inquisiti", i locali in cui le attività ispettive si svolgeranno, il tipo di verifica che l'Ufficio è in procinto di svolgere (si tratta, cioè, di specificare se la verifica è da considerarsi generale oppure parziale, nonché di descrivere sinteticamente le operazioni che si intendono svolgere), il tributo o i tributi cui l'attività di controllo si riferisce ed i relativi periodi d'imposta, nonché, nel caso di verifica c.d. "speciale"³³³, il complesso di atti ed operazioni di gestione su cui verterà l'attività di controllo³³⁴.

È evidente che l'indicazione dello "scopo" non può ritenersi limitata a mere finalità d'ordine interno, dovendosi, piuttosto, ritenere che sia destinata anche (ed, anzi, soprattutto) a mettere in grado il soggetto inquisito di conoscere quali siano esattamente le operazioni in

³³¹ In dottrina, si vedano, per tutti, A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, 1355-1356; R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. Trib.*, 2002, 654-655; G. VANZ, *L'autorizzazione del capo dell'Ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, cit., 305; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 241; S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 281; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 4, nota 23; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 278, nota 27; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 44-46. In giurisprudenza, si veda soprattutto CASS., n. 15209/2001, ove la Suprema Corte ha affermato chiaramente che "non sembra sussistere alcun dubbio che esso [i.e. l'art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972] prescriva un intervento *preventivo* dell'autorità che deve disporre l'accesso (non si vede come possa sussistere una "disposizione" successiva al fatto); ed è altrettanto ovvio che tale disposizione debba essere data per *iscritto* essendo eccezionali le ipotesi in cui l'Amministrazione agisce, con rilevanza verso i terzi, con atti meramente verbali. Si tratta, poi, di ipotesi in cui il ricorso all'atto scritto è reso impossibile da situazioni di fatto, o di assoluta urgenza (si pensi agli ordini emanati dai responsabili dell'ordine pubblico). Non vi è, invece, alcuna ragione pratica che possa consentire il ricorso nella materia qui in esame a disposizioni verbali, mentre la forma scritta è imposta proprio dall'esigenza per il contribuente che ha diritto di assistere all'accesso che esso si svolga nell'ambito della legge". Nello stesso senso, si vedano, ad esempio, COMM. TRIB. CENTR., n. 1275/1993; ID., n. 5901/1989. Anche la prassi amministrativa è tendenzialmente allineata su tali posizioni. Si veda, in proposito, COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA, circolare n. 1/2018, vol. II, 9, ove si legge che "All'atto dell'avvio dell'ispezione, copia del foglio di servizio deve essere consegnata al contribuente o a chi in quel momento lo sostituisce, notificando il contenuto del documento e dandone atto nel processo verbale di verifica; analogamente occorre procedere nei casi in cui, verifica durante, si renda necessario estendere le attività ad altri periodi di imposta ovvero ad altri settori impositivi, nonché prorogare i termini di permanenza dei verificatori oltre i termini previsti dall'art. 12, comma 5, della L. n. 212/2000".

³³² I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 243.

³³³ Sui concetti di "verifica generale", "verifica parziale" e "verifica speciale", si veda, in dottrina, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 99, ove l'Autore definisce "verifiche general" quelle "finalizzate al controllo globale del contribuente, rispetto a tutti i tributi)", "verifiche parziali" quelle che ineriscono "a singoli tributi", nonché "verifiche speciali" quelle aventi ad oggetto "singoli atti o un complesso di atti gestione". In senso sostanzialmente analogo, A.R. CIARCIA, *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, I, 1 e ss., spec. 2 nota 2. In giurisprudenza, *cf.* CASS., n. 26321/2009.

³³⁴ Sui contenuti che, in punto di "scopo", devono caratterizzare l'"autorizzazione" del capo dell'Ufficio *ex art.* 52 del D.P.R. n. 633/1972, *cf.*, per tutti, A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, 1358 e ss. e A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 276.

concreto effettuabili e, quindi, gli specifici limiti in cui le attività ispettive possono essere in concreto effettuate. Mediante l'indicazione dello "scopo", "l'autorizzazione viene ad esplicare una chiara funzione *garantista* nei confronti del destinatario dell'accesso, tutelandolo contro possibili abusi e consentendogli il pieno esercizio (in via immediata o successiva) del proprio diritto di difesa"³³⁵. Il che, peraltro, trova piena giustificazione nella particolare invasività del potere di eseguire accessi ispettivi, che dovrebbe rappresentare, per l'entità delle conseguenze che lo stesso può comportare, "l'*extrema ratio*, l'ultimo dei rimedi cui fare ricorso, quando sia esaurito o risulti inidoneo ogni altro mezzo di indagine e di controllo"³³⁶.

L'indicazione dello "scopo" ha, in definitiva, la funzione di porre il soggetto inquisito in condizione di conoscere l'effettiva natura delle operazioni ispettive cui è in concreto preordinato l'accesso, onde poter poi valutare la conformità delle attività ispettive concretamente svolte a quelle previamente individuate nell'autorizzazione³³⁷. Così intesa, detta indicazione non può che produrre effetti cogenti nei confronti dei funzionari che materialmente eseguiranno l'ordine di accesso, i quali potranno procedere "solo a quelle indagini" ed a "quelle operazioni, le quali rientrano direttamente nello scopo prefissato o risultino ad esso funzionali"³³⁸.

Le considerazioni testé sviluppate inducono a ritenere che l'"autorizzazione" del capo dell'Ufficio costituisca non già un mero atto interno a contenuto organizzativo, bensì un atto dotato di rilevanza esterna.

L'atto in questione parrebbe, infatti, presentare connotati non sovrapponibili a quelli che normalmente caratterizzano gli ordini d'ispezione genericamente intesi. Se, di regola, gli ordini d'ispezione non necessitano di espressa considerazione normativa, non debbono essere formalizzati in documenti scritti, né devono essere esibiti al terzo ispezionato – ciò che viene addotto, normalmente, a dimostrazione della natura meramente interna e organizzativa di siffatto ordine –, si è visto che, all'opposto, l'"autorizzazione" del capo dell'Ufficio non soltanto trova espressa disciplina nella legge, ma ne è altresì imposta la formalizzazione in un atto scritto, e tale atto, da un lato, deve necessariamente essere notificato al soggetto inquisito, e, da altro lato, deve prestabilire – proprio a garanzia del privato ispezionato³³⁹ – i limiti che i funzionari precedenti sono chiamati ad osservare nello svolgimento delle attività ispettive.

³³⁵ Così, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 243, il quale soggiunge che "Negare all'atto in questione una tale funzione vorrebbe dire porre nel nulla la stessa previsione normativa".

³³⁶ Ancora I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 240.

³³⁷ Cfr., D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 142; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 92-93. Nel senso che l'"autorizzazione" del capo dell'Ufficio abbia funzione di garanzia degli interessi del privato, si vedano, anche per ulteriori riferimenti, A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, 1355 e ss. e A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 275 e ss.

³³⁸ In questi termini, F.A. CIMINO, *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, I, 1029 e ss., spec. 1041.

³³⁹ In senso contrario alla funzione garantista dell'autorizzazione in questione si è, tuttavia, autorevolmente espresso A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 83 e ss., spec.

Se si pone mente a tali significative deviazioni dell'atto qui in esame rispetto a ciò che normalmente caratterizza gli ordini d'ispezione, non sembra peregrina la tesi di coloro³⁴⁰ che qualificano l'"autorizzazione" del capo dell'Ufficio non già come mero atto interno a contenuto organizzativo, bensì come vero e proprio provvedimento amministrativo, da portare necessariamente a conoscenza del privato e suscettibile, in particolare, di determinare – conformemente al già richiamato schema "norma-potere-effetto" – una modificazione giuridica nella sfera del soggetto inquisito, imponendogli l'obbligo di subire l'accesso ispettivo.

D'altra parte, la tesi che ravvisa nell'ordine d'ispezione un provvedimento amministrativo non è nuova nemmeno nel diritto amministrativo, se si considera che, accanto alla impostazione testé esaminata (che qualifica l'ordine d'ispezione come mero atto organizzativo interno), v'è anche chi ha sostenuto la natura provvedimentoale di tale atto³⁴¹. In

94, il quale, proprio con riferimento a tale autorizzazione, osserva che questa "pare corrispondere solo a esigenze organizzative e di controllo interne".

³⁴⁰ Si veda, diffusamente, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 91 e ss.; cfr. altresì, da ultimo, molto chiaramente, C. BUCCICO, *Tutela immediata contro atti istruttori illegittimi*, in *Riv. Dir. Impr.*, 1/2018, 1 e ss., spec. 9-10; S. MARCHESE, *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali del contribuente*, cit., 606; G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567, il quale ritiene che l'"autorizzazione del capo dell'Ufficio si configura piuttosto come l'atto che dispone l'esercizio [del] potere nei confronti di un determinato soggetto, come l'atto, dunque, che concretizza e precisa rispetto al singolo la regola generale attributiva del potere, provocando l'affievolimento della sfera giuridica di quest'ultimo"; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 203, nota 96; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 649; ID., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., 71.

³⁴¹ F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica Amministrazione*, cit., 111, il quale, dopo aver chiarito che l'ordine d'ispezione presenta natura provvedimentoale, ha poi coerentemente cura di aggiungere (pp. 112-113) che, "[i]n linea di principio, si tratta di atti esterni i quali (...) vanno ritenuti impugnabili *ex se*, sempreché, beninteso, siano veri ordini e non semplici inviti o manifestazioni di desiderio". Per la qualificazione dell'ordine d'ispezione come provvedimento amministrativo, si vedano anche L. GALATERIA, *Teoria giuridica degli ordini amministrativi*, cit., 15, ove l'Autore menziona, tra le varie tipologie di ordini, quelli che attengono al "potere di controllo ispettivo", nonché (p. 184), più generale, gli ordini "che importano l'obbligo di un *pat*". Nello stesso senso, si vedano anche G. ZACCARIA, *Teoria e tecnica dell'ispezione e della verifica*, Sarzana, 1969, 108, nonché V. TENORE, *L'ispezione amministrativa*, in *Foro Amm.*, 1992, 1543 e ss., spec. 1559. Più di recente, il medesimo Autore (V. TENORE, *Studi sull'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, cit., 136), superando l'impostazione precedente, ha invece ritenuto di aderire, sul punto, ad una tesi più simile a quella elaborata dal Valentini, affermando la natura di "mero atto amministrativo (quasi sempre interno) di organizzazione" dell'ordine d'ispezione, pur giungendo, poi, a conclusioni che paiono forse più confacenti ad una qualificazione di siffatto ordine come atto dotato di rilevanza esterna. Ad esempio, pur attribuendo espressamente all'ordine d'ispezione la natura di atto *interno* a contenuto meramente organizzativo (e, dunque - sembrerebbe - inidoneo in quanto tale ad incidere sugli interessi del privato ispezionato), l'Autore (p. 136, nota 50) sembra affermare che tale atto debba essere obbligatoriamente motivato *ex art. 3* della Legge n. 241/1990, disposizione, quest'ultima, che tuttavia, come noto, estende l'obbligo di motivazione ai soli "provvedimenti". Nondimeno, l'Autore afferma (p. 136) che l'ordine d'ispezione debba obbligatoriamente fissare l'oggetto e le eventuali modalità della successiva attività ispettiva, e che (p. 137) "la limitazione/puntualizzazione dell'oggetto non abbia una rilevanza meramente interna, ma possa in alcuni casi assumere valenza anche nei confronti del terzo ispezionato, il quale potrebbe far valere in sede giurisdizionale, ad esempio, l'assenza di pertinenza tra tale oggetto e gli atti ispettivi in concreto posti in essere", dandosi luogo, in tali ipotesi, ad "una sorta di carenza di potere dell'organo ispettivo" (v. anche, diffusamente, pp. 178 e ss., ove l'Autore ritiene che le attività esorbitanti dai limiti fissati nella lettera d'incarico diano luogo ad un'ipotesi di "carenza di potere in concreto, equiparabile, quanto agli effetti, alla (...) carenza di potere in astratto", e pp. 222 e ss., ove l'Autore tratta il tema degli strumenti di tutela immediata del privato contro gli atti ispettivi, annoverando, tra le ipotesi che legittimano la reazione giurisdizionale del privato, anche il caso in cui l'attività ispettiva sia stata svolta oltre l'oggetto previamente fissato nell'ordine d'ispezione). Tuttavia, se davvero l'ordine avesse una rilevanza meramente interna, non sarebbe dato comprendere come la deviazione dei funzionari procedenti dalle indicazioni contenute nell'ordine stesso possa legittimare il privato a dolersi di ciò in sede giurisdizionale. Sul punto, cfr. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 99, ove l'Autore, per l'appunto, si domanda "se, autorizzata una verifica per singoli tributi o singoli atti o complesso di atti, possano trarsi elementi che servano anche ad accertamenti diversi (rispetto ad altri tributi o altri profili prima non considerati)", ed osserva che "[l]a risposta a questa domanda dipende dalla funzione che si assegna alla lettera di

specie, tale diverso orientamento interpretativo³⁴² ritiene che l'ispezione consti di "due momenti", dei quali il primo sarebbe ravvisabile (per l'appunto) nel provvedimento, ossia nell'"atto amministrativo che degrada il diritto del terzo" ispezionato, mentre il secondo momento sarebbe rappresentato dall'"attività materiale" che dà esecuzione al predetto ordine.

Secondo tale diversa ricostruzione, l'ordine d'ispezione costituisce, dunque, il provvedimento (di natura ordinatoria) in grado di imporre al privato l'obbligo di subire l'ispezione, ed è proprio a tale impostazione che la disciplina normativa dell'"autorizzazione" del capo dell'Ufficio pare meglio attagliarsi³⁴³, considerata la rilevanza esterna – e non meramente organizzativa – che, come si è visto, l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 sembra attribuire all'atto in esame.

Anche in questo caso – come in quello, già esaminato, degli "inviti" e delle "richieste" –, la riscontrata natura provvedimentoale dell'"autorizzazione" all'accesso rilasciata dal capo Ufficio, è latrice di relevantissime implicazioni.

Si è detto pocanzi che il capo Ufficio deve necessariamente indicare lo "scopo" dell'accesso, con il che – come del pari si è osservato –, la legge impone che siano previamente stabiliti i limiti soggettivi e oggettivi dell'attività ispettiva³⁴⁴, ai quali i funzionari procedenti dovranno poi uniformarsi nel concreto svolgimento di detta attività. Ciò non può che avere conseguenze sul piano della legittimità (o, meglio, della liceità) degli atti e comportamenti ispettivi compiuti sulla base di detta "autorizzazione"³⁴⁵, tanto è vero che illustre dottrina³⁴⁶ ha

incarico. Se essa è solo finalizzata all'esigenza interna dell'Amministrazione di garantire al capo dell'Ufficio il controllo e la responsabilità delle iniziative sul campo, da un lato, e a consentire una verifica di non arbitrarietà di essa, dall'altro, non vi sono ragioni per escludere la legittimità della acquisizione di dati aventi ad oggetto tributi o atti diversi. Se, invece, si ritiene che la lettera di incarico sia limite del potere degli operanti la conclusione è diversa".

³⁴² Le considerazioni che seguono riportano alcuni passaggi di F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica Amministrazione*, cit., 111.

³⁴³ In questo senso, molto chiaramente e diffusamente, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 91 e ss. Se si è ben inteso, aderisce a tale impostazione anche B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 41 e ss., il quale osserva (pp. 44-45) che "[l]ordine d'ispezione data dal capo ufficio (...) trasforma la generica soggezione prevista dalla legge in concreto obbligo di soggiacere agli atti ispettivi", e prosegue osservando – riecheggiando, sembra potersi dire, l'impostazione del Levi - che, "[i]nfatti, l'ispezione tributaria consta di due momenti distinti: il provvedimento, che determina la degradazione dei diritti dell'ispezionato, e che si formalizza nell'ordine di ispezione da esibire alla parte, e l'attività materiale successiva che ne costituisce esecuzione". Si vedano altresì R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 203, nota 96; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 649; ID., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, cit., 71.

³⁴⁴ E ciò deve fare con sufficiente precisione, com'è del resto ammesso anche nel diritto amministrativo. Cfr., V. TENORE, *Studi sull'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, cit., 136, ove l'Autore osserva che "[l]oggetto deve essere necessariamente delimitato, non potendosi legittimare delle ispezioni *omnibus* su qualsiasi profilo dell'attività controllata", per poi soggiungere (pp. 137-138) che "[i]llegittima è dunque la prassi, talvolta riscontrabile, di redigere ordini d'ispezione che indichino genericamente quali soggetti ispezionati <<le imprese esistenti in una certa zona>>, devolvendo all'ispettore la loro individuazione, oppure che indichino in modo vago l'oggetto dell'indagine (es. una verifica amministrativo-contabile generica su un ufficio, senza riferimento ad un arco temporale o ad una tipologia di gestione) o che addirittura si limitino ad indicare solo le norme attributive del potere inquirente".

³⁴⁵ Si vedano, sempre nel diritto amministrativo, ancora le ampie considerazioni di V. TENORE, *Studi sull'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, cit., 136 e ss., 178 e ss., nonché 222 e ss.

³⁴⁶ F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1918.

affermando che “l’acquisizione di mezzi di prova al di fuori (...) delle previste autorizzazioni equivale ad azione senza potere, nulla e inefficace”.

Del resto, se si aderisce all’impostazione che “suddivide” l’ispezione in due momenti – dei quali il primo corrisponde alla (necessaria) adozione del *provvedimento* che “degrada” i diritti dell’ispezionato ad interessi legittimi, mentre il secondo corrisponde all’attività materiale di esecuzione del predetto provvedimento –, sembra anche lecito desumerne che ogni attività conoscitiva posta in essere *in mancanza* del provvedimento, ovvero *al di là dei limiti* soggettivi, oggettivi e funzionali in esso stabiliti, costituisca “un mero comportamento di fatto illecitamente tenuto dai funzionari che materialmente conducono l’indagine”³⁴⁷.

Più precisamente, gli assunti che precedono dovrebbero anzitutto valere nell’ipotesi (di più frequente verifica) in cui i funzionari procedenti superino i limiti *oggettivi* e/o *soggettivi* fissati nell’“autorizzazione” del capo Ufficio.

In quest’ordine di idee, e per quanto specificamente attiene ai limiti *oggettivi*³⁴⁸, tutto ciò dovrebbe valere, ad esempio – e nonostante il contrario avviso talvolta espresso dalla giurisprudenza³⁴⁹ e da una parte della dottrina³⁵⁰ –, nel caso in cui i funzionari, incaricati di svolgere una verifica limitata ad un determinato periodo d’imposta, procedano, poi, di propria iniziativa, alla verifica di tutti i periodi d’imposta concretamente accertabili³⁵¹. Così come – ed anzi in modo ancor più evidente – dovrebbe considerarsi *contra legem* l’accesso in locali diversi da quelli specificamente indicati nell’“autorizzazione”³⁵².

³⁴⁷ Così, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 376. Nello stesso senso, se si è bene inteso, S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 215.

³⁴⁸ In giurisprudenza, sembrerebbe avallare l’impostazione di cui al testo CASS., n. 26321/2009.

³⁴⁹ *Cfr.*, CASS., n. 18155/2009; ID., n. 1728/1999, richiamate anche da A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 100.

³⁵⁰ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 99-100.

³⁵¹ Così, se si è ben inteso, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 377.

³⁵² In questi termini, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 278-279, nota 29; G. MANDÒ, *Ancora sull’autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex art. 52, c. 2, D.P.R. n. 633/1972*, in *Rass. Trib.*, 1985, II, 827-828; A. COMELLI, *Autorizzazione agli accessi domiciliari, inviolabilità del domicilio e vizi degli atti istruttori*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, 376-377; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 236. In giurisprudenza, sembrerebbe avallare la ricostruzione di cui al testo CASS. n. 19689/2004, ove la Suprema Corte ritiene, anzitutto illegittimo l’accesso che, autorizzato con riferimento ad un locale ad “uso promiscuo”, abbia poi luogo presso un locale adibito esclusivamente ad abitazione. Ciò è intuitivo, se solo si considera che l’accesso presso abitazioni private è subordinato alla sussistenza di requisiti più stringenti rispetto a quelli previsti per l’accesso presso locali ad “uso promiscuo”, talché ammettere che i funzionari, pur essendo muniti soltanto di un’autorizzazione rilasciata con riferimento a locali “uso promiscuo”, possano cionondimeno legittimamente accedere presso un’abitazione, significherebbe, in buona sostanza, eludere gli specifici requisiti previsti dalla legge per gli accessi presso le abitazioni. A suscitare interesse è, invece, la circostanza che la Cassazione, nella medesima pronuncia, sembra ritenere illegittima anche l’ipotesi inversa, ossia l’eventualità in cui l’accesso, autorizzato con riferimento a locali adibiti esclusivamente ad abitazione, sia poi materialmente svolto presso locali adibiti promiscuamente ad ufficio e ad abitazione. Afferma la Corte, in termini generali, che “la valutazione della legittimità dell’acquisizione documentale ottenuta in sede di accesso (...) deve essere effettuata, in base al contenuto della richiesta e dell’autorizzazione specifiche del caso e, in secondo luogo (...), il controllo della rispondenza della effettiva situazione dei luoghi a quella considerata nel provvedimento di autorizzazione”. Occorre, cioè – chiosa la Cassazione – “in primo luogo accertare il contenuto dell’autorizzazione e poi verificare se l’accesso concretamente eseguito corrisponde a quello autorizzato”. In senso analogo, CASS., n. 21779/2011.

Con riguardo ai limiti *soggettivi* stabiliti nell'“autorizzazione”, dovrebbe invece considerarsi *contra legem* – anche qui, nonostante il contrario avviso di parte della dottrina³⁵³ e di gran parte della giurisprudenza di legittimità³⁵⁴ – l'attività ispettiva svolta, sì, nei locali in essa individuati, ma tesa a reperire elementi nei confronti di un soggetto diverso da quello rispetto al quale l'“autorizzazione” stessa è stata rilasciata.

Sul punto, bisogna però intendersi su di un aspetto fondamentale.

Ciò che è vietato non è disporre l'accesso presso il locale di un terzo con l'obiettivo, stabilito *ab origine* e risultante dalla stessa “autorizzazione”, di reperire elementi nei confronti del contribuente. Nient'affatto. L'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 non pone, infatti, alcuna limitazione sul punto, tanto è vero che tale possibilità è riconosciuta dalla dottrina largamente prevalente³⁵⁵.

Quel che, invece, deve ritenersi vietato è che, autorizzato l'accesso in determinati locali e per il reperimento di elementi nei confronti di un certo soggetto, l'attività ispettiva poi materialmente svolta “esorbiti” dai limiti *soggettivi* previamente stabiliti e si diriga verso l'acquisizione e la successiva valorizzazione di elementi nei confronti di un soggetto *diverso* da quello per il quale l'“autorizzazione” è stata concessa³⁵⁶. La giurisprudenza di legittimità, come si è detto, ha avallato anche tale ultima prassi, ma è evidente che un conto è ammettere – come, in effetti, sembra condivisibile – che l'accesso possa essere *ab origine* disposto per entrare in locali pertinenti a soggetti terzi al fine di reperire elementi nei confronti del contribuente, mentre tutt'altra cosa è ammettere che l'Amministrazione possa valorizzare elementi relativi a soggetti nei cui confronti un'“autorizzazione” non è mai esistita.

Deve quindi ritenersi, in definitiva, che l'“autorizzazione” non costituisca un mero “nulla osta in bianco”³⁵⁷ – tale, cioè, una volta che sia stata rilasciata, da legittimare i verificatori a svolgere *qualunque* attività ispettiva e nei confronti di *qualunque* soggetto cui essi ritengano

³⁵³ Cfr., ad esempio, A. MARCHESSELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 100; G. MANDÒ, *Ancora sull'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex art. 52, c. 2, D.P.R. n. 633/1972*, cit., 828-829; A. MONDINI, *Accesso al domicilio ed estensibilità soggettiva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, II, 882-885.

³⁵⁴ Cfr. CASS., n. 25000/2005; ID., n. 3653/2001; ID., n. 2775/2001; ID., n. 153/1996; ID., n. 10761/1995. *Contra*, in passato, COMM. TRIB. CENTR., n. 2069/1993; ID., n. 1275/1993; ID., n. 425/1994.

³⁵⁵ Si vedano, tra gli altri, A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1346 e ss., il quale peraltro correttamente osserva che una diversa regola – che, cioè, impedisse di accedere in locali di terzi – sarebbe difficilmente accettabile, giacché, a quel punto, “basterebbe concentrare la documentazione compromettente presso un terzo – parente, amico, amministratore di società, socio, dipendente – per azzerare l'efficacia investigativa del mezzo istruttorio più incisivo di cui l'Amministrazione finanziaria può disporre”; R. SCHIAVOLIN, *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, II, 928; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 200-201; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 3. *Contra*, tuttavia, l'autorevole voce di S. LA ROSA, *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, 95-96.

³⁵⁶ In questo senso, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1918, nota 25; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 312-314; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 255 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*, cit., 929-930; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 6.

³⁵⁷ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 278.

opportuno estendere il controllo –, bensì contenga indicazioni che devono intendersi vincolanti per i funzionari precedenti, ciò che peraltro è coerente con la funzione di garanzia che indubbiamente deve essere riconosciuta a tale atto.

Gli assunti testé sviluppati devono valere, evidentemente (e, anzi, *a fortiori*), anche nelle ipotesi (invero remote) in cui l’“autorizzazione” del capo Ufficio dovesse radicalmente mancare³⁵⁸. In tali evenienze, ogni attività ispettiva posta in essere in sua assenza dovrebbe considerarsi *ab origine contra legem*, giacché si tratterebbe, a ben vedere, di semplici comportamenti materiali, posti in essere in mancanza del prescritto provvedimento³⁵⁹; comportamenti, cioè, adottati non già nell’esercizio di una potestà amministrativa, bensì in via di mero fatto^{360 361}.

³⁵⁸ Si vedano, per tutti, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1918 e A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 278, nota 29

³⁵⁹ Si veda, in generale, M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1983, 199, il quale, infatti, rilevava, coerentemente, che in tali ipotesi vengono in rilievo diritti soggettivi, e non interessi legittimi, proprio perché l’attività dell’Amministrazione non costituisce esercizio del potere, ma dà luogo a meri comportamenti materiali.

³⁶⁰ Si veda, in giurisprudenza, CASS., 15209/2001, ove tuttavia la Suprema Corte ritiene che in queste ipotesi non sia riscontrabile un *mero comportamento materiale*, ma una semplice illegittimità, comunque in grado di invalidare il successivo (ed eventuale) atto impositivo.

³⁶¹ Va peraltro notato come, nella giurisprudenza europea in materia di attività ispettive *in loco*, il dovere di predeterminazione dei limiti delle compiendo attività d’indagine, ed il correlativo divieto di “esorbitare” ingiustificatamente dai detti limiti, siano comunemente intesi come corollari del principio di *proporzionalità*. Viene in rilievo, in particolare, il divieto di indagini aventi finalità puramente esplorative (c.d. *fishing expeditions*), che preclude all’Autorità di intraprendere iniziative ispettive “domiciliari” avulse, fin dall’inizio, da obiettivi di indagine specifici e previamente individuati (c.d. *fishing expeditions ex ante*), e che vieta altresì quelle iniziative che, pur inizialmente giustificate e delimitate, finiscano, *in itinere*, per discostarsi ingiustificatamente dagli obiettivi iniziali, trasmodando in una ricerca indiscriminata di prove (c.d. *fishing expeditions ex post*) (sul punto, si vedano S. MARCHESI, *Attività istruttorie dell’Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, cit., 531 e ss.; nonché, per quanto attiene al diritto dell’Unione europea, R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 530). In specie, proprio al fine di assicurare che l’interferenza della pubblica Autorità con la sfera domiciliare del privato si mantenga entro i confini della proporzionalità e non degeneri, invece, in una lesione indiscriminata di tale prerogativa fondamentale, la Corte EDU (cfr., CORTE EDU, 9 luglio 2009, causa n. 19856/04, *Kolesnichenko c. Russia*; ID., 6 luglio 2006, causa n. 14085/04, *Smirnov c. Russia*; ID., 25 febbraio 1993, causa n. 10828/84, *Funke c. Francia*; per ulteriori riferimenti alla giurisprudenza della Corte EDU, si veda A. VIOTTO, *Il “diritto al rispetto della vita privata e familiare” nell’ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo*, cit., 182 nota 61) e la Corte di Giustizia UE (cfr., CGUE, 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *Roquette Freres*, par. 47 e 48; CGUE, 18 giugno 2015, causa C-583/13, *Deutsche Bahn AG e a.*; per ulteriori riferimenti alla giurisprudenza comunitaria, R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 530 e ss.) declinano il divieto di *fishing expedition* “in positivo”, gravando l’Autorità non soltanto del dovere “di individuare le ragioni che giustificano l’interferenza con il domicilio”, ma anche, per quanto qui maggiormente rileva, del dovere di “specificazione delle attività che possono essere compiute nel corso dell’ispezione domiciliare” (in questi termini, A. VIOTTO, *Il “diritto al rispetto della vita privata e familiare” nell’ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo*, cit., 182). Il che dovrebbe indurre a confermare (anche in via di interpretazione “convenzionalmente” e “comunitariamente” orientata dell’art. 52 del D.P.R. n. 633/1972) che l’atto “autorizzativo” del capo Ufficio debba sempre predeterminare e circoscrivere i profili soggettivi, oggettivi e funzionali delle attività ispettive che si intende compiere all’interno dei locali del privato; così come dovrebbe sempre pretendersi che tali limiti siano poi rispettati nel concreto svolgimento delle attività ispettive domiciliari, e che dunque i funzionari precedenti non esorbitino ingiustificatamente dai confini previamente tracciati nell’“autorizzazione” all’accesso. Senza poi considerare che i predetti assunti dovrebbero valere non soltanto nel caso in cui l’accesso ispettivo riguardi abitazioni private, ma anche allorché l’Ufficio procedente intenda accedere presso locali ad uso “lavorativo”, posto che la nozione europea di “domicilio”, e la correlata garanzia della proporzionalità, si estendono notoriamente, oltre che ai locali ad uso prettamente abitativo, anche agli studi professionali, nonché, negli arresti più recenti della giurisprudenza europea, ai locali destinati all’esercizio di attività commerciali ed alle sedi delle società (sul punto, si veda A. VIOTTO, *Il “diritto al rispetto della vita privata e familiare” nell’ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo*, cit., anche per i necessari riferimenti giurisprudenziali).

D'altra parte, quanto testé osservato a proposito dei limiti oggettivi e soggettivi stabiliti nell'"autorizzazione" dal capo Ufficio, non sembra vincolare eccessivamente l'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria. Non si deve, infatti, pensare che, una volta che dall'"autorizzazione" risultino certi limiti, questi segnino definitivamente e immodificabilmente i confini delle attività consentite ai funzionari procedenti. Nulla vieta, infatti, che, qualora le circostanze lo richiedano, i funzionari procedenti chiedano e ottengano una nuova "autorizzazione", tale da estendere i limiti oggettivi e soggettivi originariamente individuati³⁶².

La natura provvedimento del'"autorizzazione" del capo Ufficio porta con sé un ulteriore fondamentale corollario.

Infatti, oltre a dover individuare lo "scopo" dell'accesso – com'è, in effetti, espressamente previsto dall'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 –, l'"autorizzazione" del capo Ufficio, proprio in quanto atto a contenuto provvedimento, dev'essere altresì motivata³⁶³, nonostante che, sul punto, il citato art. 52 non ponga espressamente a carico dell'Amministrazione alcun obbligo di motivazione. In proposito, non possono che valere considerazioni analoghe a quelle già svolte a proposito degli "inviti" e delle "richieste". In particolare, la circostanza che l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 non stabilisca espressamente che l'"autorizzazione" debba contenere alcuna motivazione non può certamente valere ad esonerare l'Amministrazione dall'obbligo di esplicitare i presupposti fattuali e le ragioni giuridiche dell'atto, posto che siffatto obbligo le è imposto in via generale dall'art. 3 della legge sul procedimento amministrativo e, in modo ancor più esteso, dall'art. 7 dello Statuto dei

³⁶² In questo senso, ad esempio, A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 4, nonché S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 284; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 278-279, nota 29. Che in queste ipotesi sia necessario, affinché l'attività ispettiva si mantenga entro i confini della legittimità, un "supplemento di lettera d'incarico (...) da comunicare successivamente agli ispezionati" è sostenuto, rispetto alle ispezioni amministrative in genere, da V. TENORE, *Studio sull'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, cit., 142. Nella prassi, ciò è peraltro chiaramente affermato, ad esempio, dall'AUTORITÀ NAZIONALE ANTICORRUZIONE, *Linee guida per lo svolgimento delle ispezioni*, 21 febbraio 2018, par. 3.3, ove si afferma che "[l]'eventuale necessità dell'estensione dell'attività ispettiva ad altri argomenti/fattispecie dovrà essere tempestivamente comunicata dagli ispettori dell'ANAC al loro Coordinatore, il quale provvederà a valutare previamente la richiesta e ad attivare gli adempimenti necessari per l'eventuale integrazione dell'originario mandato ispettivo a cura della Presidenza".

³⁶³ In tal senso, con specifico riguardo all'"autorizzazione" del capo Ufficio, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 288 e ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 142-143; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 4; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 99 e ss., che così supera l'impostazione restrittiva precedentemente adottata in ID., *L'autorizzazione del capo dell'Ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, cit., 313-314, ove l'Autore aveva ritenuto che il silenzio dell'art. 52 in punto di motivazione valesse ad escludere l'obbligo, in capo all'Ufficio, di esplicitare nell'"autorizzazione" le ragioni di fatto e di diritto sottese alla scelta di procedere all'accesso. Secondo quella ricostruzione, i motivi dell'accesso dovevano considerarsi "*in re ipsa*, insiti cioè in quel potere-dovere di controllo che è così precisato dall'art. 51 D.P.R. n. 633/1972: <<Gli uffici dell'imposta sul valore aggiunto controllano le dichiarazioni presentate e i versamenti eseguiti dai contribuenti, ne rilevano l'eventuale omissione...; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla fatturazione e registrazione delle operazioni e alla tenuta della contabilità e degli altri obblighi stabiliti dal presente decreto>>".

diritti del contribuente, destinati, come si è del pari già visto a proposito degli “inviti” e delle “richieste”, ad integrare la (carente) disciplina contenuta nel predetto art. 52.

Volendo essere più precisi – al fine di chiarire la differenza tra “scopo” e “motivazione” –, l’“autorizzazione” in esame dovrà esplicitare non soltanto ciò che i verificatori si propongono di fare durante l’accesso (*i.e.* lo “scopo” dell’accesso), ma anche i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno indotto l’Amministrazione ad adottare quel mezzo istruttorio. Del resto, le suddette indicazioni (scopo e motivazione) formano oggetto di uno specifico diritto di informazione riconosciuto al contribuente dall’art. 12, comma 2, dello Statuto, laddove tale disposizione stabilisce che, “quando viene iniziata la verifica”, il contribuente debba essere edotto delle “ragioni che l’abbiano giustificata” (e dunque, in una parola, della motivazione dell’atto) e dell’“oggetto che la riguarda” (cioè dello “scopo” della verifica)³⁶⁴; e non sembra peregrino ritenere che tale obbligo di informazione incombente sui funzionari precedenti possa essere adempiuto proprio mediante l’esibizione dell’“autorizzazione” all’accesso, recante l’indicazione dello “scopo” (corrispondente all’“oggetto della verifica”) e la motivazione (che dunque consente di conoscere le “ragioni” dell’attività ispettiva).

In quest’ordine di idee, l’Ufficio dovrà rendere edotto il soggetto inquisito circa la c.d. “fonte di innesco” della verifica, chiarendo se esso è sottoposto ad un controllo di *routine*, piuttosto che ad un controllo a sorteggio, oppure ancora ad un’indagine “mirata”, che trae origine da informazioni tali da indurre l’Ufficio a sospettare la commissione di violazioni tributarie³⁶⁵.

La motivazione dell’“autorizzazione” all’accesso dovrebbe, poi, sempre dare conto delle “effettive esigenze di indagine” che, a norma dell’art. 12 dello Statuto, debbono

³⁶⁴ Sulle informazioni che i verificatori sono tenuti a dare al contribuente *ex art.* 12 dello Statuto, si vedano, per tutti, I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 655 e ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit. 184 e ss., la quale ritiene che vi sia corrispondenza tra i concetti di “oggetto” e “scopo”, ma sostiene tuttavia (p. 185) che “il concetto di <<ragione>> è senza dubbio diverso rispetto a quello, ben più ampio, di <<motivazione>>”. Così, secondo l’Autrice, i verificatori, all’inizio della verifica, non avrebbero l’obbligo di motivare la loro attività, ma solo “l’obbligo di portare a conoscenza del contribuente la fonte d’innesco della verifica”, in ciò esaudendosi il dovere di esplicitare le “ragioni” della verifica. Nondimeno, la stessa Autrice (p. 142) afferma poi che l’“autorizzazione” del capo Ufficio debba essere *motivata* in virtù dell’art. 7 dello Statuto, sicché, posto che tale atto – corredato della motivazione - deve essere esibito e rilasciato al privato al momento dell’accesso, non si vede per quale motivo i funzionari precedenti, all’inizio della verifica, debbano fornire al contribuente un’informazione più circoscritta di quella che in ogni caso risulta già dalla parte motiva dell’“autorizzazione” del capo Ufficio. In altri termini, non sembra assurdo ritenere che i concetti di “ragione” e “motivazione” in realtà coincidano, e che dunque l’obbligo di informazione incombente sull’Ufficio possa essere adempiuto proprio attraverso l’esibizione al privato dell’“autorizzazione” del capo Ufficio. Tanto è vero che, secondo altra dottrina, “[l]’obbligo di informazione previsto dall’art. 12, comma 2 della legge n. 212/2000 si pone (...) quale rafforzamento e completamento dell’obbligo di motivazione stabilito dagli artt. 3 della legge n. 241/1990 e 7 della legge n. 212/2000”, nel senso che, “fermo restando l’obbligo, per il capo dell’ufficio, di motivare puntualmente ed in modo esaustivo il provvedimento dispositivo dell’accesso (di cui dovrà essere rilasciata copia al soggetto verificato), è stato in più previsto che i funzionari operanti debbano esporne e spiegarne il contenuto al soggetto passivo della verifica, all’atto stesso dell’accesso”. Così, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 103-104.

³⁶⁵ *Cfr.*, A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 4; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 102.

necessariamente sussistere affinché l'accesso possa ritenersi rispettoso del principio di proporzionalità (e quindi legittimo)³⁶⁶; e siffatta indicazione dovrà, peraltro, risultare dall'“autorizzazione” del capo Ufficio non soltanto nel caso di accesso presso i locali ove il privato svolge l'attività economica – ipotesi, questa, espressamente considerata dal menzionato art. 12 –, ma anche nel caso di accesso presso locali diversi (ad esempio presso abitazioni), posto che il principio di proporzionalità, del quale l'art. 12, comma 1 costituisce specifica declinazione, rappresenta una regola di condotta avente *portata generale*, la cui operatività, come si è già osservato nel presente lavoro, non può essere relegata alle sole fattispecie espressamente contemplate dalla menzionata disposizione Statutaria³⁶⁷.

Va, poi, precisato – ancorché si tratti di una considerazione intuitiva – che, nelle particolari fattispecie in cui la legge stabilisca ulteriori specifici presupposti di legittimità dell'accesso, l'“autorizzazione” del capo Ufficio debba motivare in merito alla sussistenza, nel caso concreto, di tali particolari fatti legittimanti. Così, posto che l'accesso presso abitazioni private è consentito dalla legge solo al ricorrere di “gravi indizi di violazioni”³⁶⁸, ne deriva che, in tutti i casi in cui sia disposto un accesso presso locali adibiti ad abitazione, l'“autorizzazione” del capo dell'Ufficio debba indicare le *violazioni* cui gli indizi si riferiscono³⁶⁹, e dare conto dei gravi indizi in possesso dell'Ufficio

Considerazioni in tutto analoghe a quelle fin qui svolte dovrebbero, poi, valere – come la dottrina³⁷⁰ non ha, in effetti, mancato di rilevare – anche per quanto attiene alla motivazione dell'atto, espressamente contemplato dall'art. 12, comma 5 dello Statuto, con il quale il capo Ufficio disponga la proroga della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente. Atto, questo, nella cui parte motiva debbono, dunque, trovare esplicitazione i profili di “particolare complessità dell'indagine” che giustificano la compressione della sfera di libertà

³⁶⁶ G. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2002, 118; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 208 e 291; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 181-182.

³⁶⁷ Agli stessi risultati cui siamo pervenuti giunge anche D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 182, la quale estende la disposizione dell'art. 12, comma 1 anche agli accessi presso locali diversi da quelli in cui il privato svolge l'attività economica, ritenendo – in modo del tutto ineccepibile – che “sarebbe priva di ogni logica la conclusione cui si perverrebbe, ove si ritenesse che in questi locali [*i.e.* locali diversi da quelli specificamente contemplati dall'art. 12, comma 1], destinati alle attività più intime e riservate, fossero ammessi accessi e ispezioni non strettamente necessari ai fini delle indagini”.

³⁶⁸ *Cfr.*, art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972.

³⁶⁹ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 277. Peraltro, sembra utile rimarcare la differenza intercorrente tra il requisito delle “effettive esigenze di indagine sul luogo”, da un lato, e quello dei “gravi indizi di violazione”, dall'altro. Nelle fattispecie di accesso presso abitazioni, la motivazione dell'“autorizzazione” deve dare conto non soltanto dei “gravi indizi di violazioni”, ma anche delle “effettive esigenze di indagine sul luogo”, posto che l'esistenza degli uni nulla dice circa la sussistenza di esigenze di indagine sul luogo. Anzi, la semplice esistenza di gravi indizi non dovrebbe ragionevolmente essere ritenuta sufficiente, da sola, a legittimare l'accesso domiciliare, se non è accompagnata dall'effettiva esigenza di svolgere attività ispettiva “sul campo”. In senso analogo, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 182. Che il sindacato di proporzionalità sia autonomo rispetto alla verifica della ricorrenza dei “gravi indizi di violazione” parrebbe confermato anche da G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567-3568.

³⁷⁰ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 292.

del contribuente oltre i termini ordinari stabiliti dal medesimo art. 12, comma 5. Identiche conclusioni dovrebbero estendersi, in ultimo, anche all'atto (anch'esso espressamente previsto dall'art. 12, comma 5, dello Statuto) con cui il capo Ufficio autorizzi i funzionari procedenti a ritornare presso la sede del contribuente dopo la chiusura delle operazioni di verifica. In tal caso, la motivazione dell'atto deve, infatti, esternare le "specifiche ragioni" che giustificano l'ulteriore compressione della sfera di libertà del privato, oltre che indicare lo "scopo" del nuovo accesso³⁷¹.

3. - *I poteri conoscitivi e di controllo e i presidi procedurali delle posizioni soggettive del privato. Il sistema delle "autorizzazioni" preventive. Cenni introduttivi.*

Si è già fatta menzione, nel capitolo precedente, dell'esistenza di un sistema di *garanzie procedurali*, introdotte dal legislatore nella prospettiva di realizzare un contemperamento tra l'interesse del Fisco all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti e la sfera di libertà e riservatezza del soggetto (sia esso il contribuente o un terzo) nei cui confronti l'Amministrazione esercita i propri poteri di controllo.

Nel novero di tali garanzie – come in qualche misura si è potuto già constatare discorrendo a proposito dell'ordine ispettivo del capo Ufficio –, giocano un ruolo fondamentale le *autorizzazioni*, che i funzionari procedenti devono chiedere ed ottenere prima di esercitare alcuni dei poteri conoscitivi previsti dalla legge, e che sono suscettibili – come del pari si è già osservato con riguardo all'ordine del capo Ufficio e come si vedrà oltre per le altre autorizzazioni – di condizionare la legittimità dell'attività ispettiva, tanto da aver indotto la dottrina a considerare tali atti come "il limite più incisivo"³⁷² all'esercizio dei poteri conoscitivi attribuiti dalla legge all'Amministrazione finanziaria.

Dell'"autorizzazione" del capo Ufficio, si è già detto nelle pagine precedenti³⁷³. Qui val la pena ricordare che tale "autorizzazione" è necessaria per accedere in *qualsunque tipo di locale*, e

³⁷¹ Si veda, sul punto, A. VIOTTO, *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, cit., 204 nota 4. Può costituire una "specifica" ragione per il ritorno dei verificatori, ad esempio, la "sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi che potrebbero condurre all'emanazione di accertamenti integrativi o modificativi emanabili ai sensi dell'art. 43 del d.P.R. n. 600/1973", come rileva I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, cit., 666.

³⁷² In questi termini, R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 789.

³⁷³ Qui occorre aggiungere che, secondo la dottrina più recente (G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 116 nota 89), l'"autorizzazione" del capo Ufficio pare sufficiente (oltre che necessaria) anche per accedere presso i soggetti di cui all'art. 51, comma 2, n. 5) del D.P.R. n. 633/1972, ossia presso gli organi e le Amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici non economici, le società e gli enti di assicurazione, nonché le società e gli enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi. La citata dottrina giustifica tale ricostruzione sulla base del disposto dell'art. 52, comma 11, del D.P.R. n. 633/1972, che, proprio con riferimento all'accesso presso i suddetti soggetti, rinvia alle disposizioni del comma 2 dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973, che a propria volta subordina tali accessi ispettivi ad "*apposita autorizzazione*", senza tuttavia specificare quale sia il soggetto "autorizzante". Di talché – osserva il citato Autore – "[i]n mancanza di ulteriori specificazioni, ed essendo comune a tutti gli accessi originariamente disciplinati dall'art. 52 la necessità dell'autorizzazione del capoufficio, se ne può trarre che l'«*apposita autorizzazione*» sia appunto quella del capoufficio".

che la stessa configura – coerentemente con la ricostruzione cui abbiamo aderito – il *provvedimento* con il quale l'Amministrazione impone al soggetto inquisito l'obbligo di *subire* l'accesso ispettivo e le attività materiali d'indagine che a questo conseguono. I contenuti di detto provvedimento ordinatorio – ci si riferisce all'obbligatoria indicazione dello "scopo" ed alla (altrettanto obbligatoria) motivazione che deve corredare l'atto in questione – rappresentano – come del pari si è detto – una garanzia per il soggetto inquisito, ponendolo in condizione di conoscere le ragioni dell'iniziativa ispettiva che lo riguarda, ed i limiti in cui le operazioni investigative possono essere in concreto effettuate.

Nondimeno, l'"autorizzazione" del capo Ufficio non esaurisce il ventaglio delle garanzie procedurali previste dalla legge in materia di indagini tributarie, giacché, in alcuni casi, l'adozione dei provvedimenti conoscitivi è subordinata al previo rilascio di apposite autorizzazioni del procuratore della Repubblica (o dell'Autorità giudiziaria più vicina) o di organi amministrativi sovraordinati rispetto all'Ufficio procedente.

Più precisamente, l'"autorizzazione giudiziaria" si innesta nel sistema delle garanzie procedurali previste dalla legge in materia di accessi, ispezioni e verifiche presso i locali del contribuente e dei terzi.

In tale specifico contesto, può osservarsi che, mentre l'ordine ispettivo del capo Ufficio – che la legge definisce impropriamente "autorizzazione" – è sufficiente per accedere presso locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali, nonché presso locali utilizzati da enti non commerciali e da enti del terzo settore³⁷⁴, diversamente, se i predetti locali sono promiscuamente adibiti³⁷⁵ anche ad abitazione³⁷⁶, l'ordine del capo Ufficio, pur essendo sempre *necessario*, non è tuttavia più *sufficiente*, giacché la legge stabilisce che, oltre a siffatta "autorizzazione", sia altresì necessaria la *preventiva* autorizzazione del Procuratore della

³⁷⁴ Cfr., art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, applicabile anche al comparto delle imposte sui redditi per effetto del rinvio contenuto nell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973.

³⁷⁵ Da rimarcare come la giurisprudenza ravvisi l'"uso promiscuo" dei locali non soltanto "nella ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta la agevole possibilità di comunicazione interna consente il trasferimento dei documenti propri della attività commerciale nei locali abitativi, e quindi sia possibile averli sotto mano per ogni evenienza, e nel contempo però detenerli in stanze abitualmente destinate al sonno o ai pasti" (CASS., n. 10664/1998). Così ragionando, la stessa Corte di Cassazione ha affermato la "promiscuità" dei locali nel caso di stanze di appartamento tutte nella disponibilità del contribuente, di cui una destinata a sede dell'attività economica e le altre, comunicanti con la prima, ad abitazione (CASS., n. 2444/2007). Sul punto, osserva criticamente A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1366 nota 98, che tale tesi "suscita qualche perplessità, perché sembrerebbe doversi far derivare dalla descritta nozione di locale ad uso promiscuo un consistente affievolimento della garanzia all'inviolabilità del domicilio, dato che in tutti i casi in cui l'imprenditore o il lavoratore autonomo abbiano stabilito l'abitazione in locali separati ma contigui rispetto a quelli in cui viene esercitata l'attività non risulterebbe più necessaria l'autorizzazione motivata sulla base di gravi indizi di violazione delle norme tributarie".

³⁷⁶ Per quanto attiene al concetto di "abitazione", si è sostenuto in dottrina che occorra riferirsi all'art. 614 cod. pen. (recante la disciplina del delitto di "violazione di domicilio"), e che dunque per abitazione si intenda, anche agli effetti dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, il "luogo in cui la persona ha stabilito il centro della propria vita privata", nozione, questa, che peraltro coincide con la nozione di residenza valevole agli effetti dell'art. 43 cod. civ. (il luogo ove "la persona ha la dimora abituale"). Sul punto, si veda ancora A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1365-1366 testo e note, anche per ampi riferimenti dottrinali e per una puntuale analisi critica delle possibili interpretazioni alternative del concetto di "abitazione".

Repubblica³⁷⁷. Se poi si tratta di locali ancora diversi, com'è nel caso – senz'altro il più rilevante – dell'accesso presso locali adibiti esclusivamente ad abitazione, non soltanto la legge prescrive, oltre all'ordine del capo Ufficio, anche la preventiva autorizzazione del magistrato, ma è altresì previsto che quest'ultima autorizzazione possa essere rilasciata solo in presenza di “gravi indizi di violazioni”³⁷⁸, in mancanza dei quali il Procuratore della Repubblica non può, dunque, autorizzare alcunché.

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (o dell'Autorità giudiziaria più vicina³⁷⁹) è, inoltre, sempre necessaria per procedere, durante qualsiasi tipo di accesso, a perquisizioni personali, nonché all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili,

³⁷⁷ *Cfr.*, sempre art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. Sul punto, giova osservare che la legge, in tutti i casi in cui ha ritenuto di subordinare l'esercizio di un certo potere alla preventiva “autorizzazione giudiziaria”, si è limitata a riferirsi al “procuratore della Repubblica”, senza ulteriori specificazioni (*cfr.*, art. 52 del D.P.R. n. 633/1972). Così, nel tentativo di individuare il procuratore territorialmente competente al rilascio dell'autorizzazione, si è osservato in dottrina che dovrebbe trattarsi del “procuratore nella cui giurisdizione si trova il domicilio cui accedere” (A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1364 nota 91). Si veda, tuttavia, anche la posizione di S. DRAGONE, *Accesso nel domicilio e sindacato della Commissione tributaria: la inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita*, in *Rass. Trib.*, 1989, II, 991, il quale non esclude “la competenza anche di diverso Ufficio del Procuratore nella cui giurisdizione sono stati eseguiti, mediante acquisizione dei gravi indizi di violazione delle norme finanziarie, gli atti di preliminare accertamento”, di talché – esemplifica l'Autore – “il Nucleo di Polizia tributaria di Vicenza potrebbe farsi autorizzare dal Procuratore di Vicenza ad un accesso da eseguire in Bassano, nel domicilio in questa città di un imprenditore che svolge attività commerciale nell'altra”.

³⁷⁸ *Cfr.*, art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, anch'esso applicabile anche al comparto delle imposte sui redditi per effetto del generale rinvio contenuto nell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973. La norma disciplina gli accessi presso tutti i “locali diversi” da quelli contemplati dal precedente comma 1, vale a dire i locali diversi da quelli esclusivamente destinati al lavoro, nonché diversi da quelli promiscuamente destinati al lavoro e ad abitazione. La norma, dunque, non contempla soltanto l'accesso presso l'abitazione principale, bensì ricomprende anche quelli presso “la seconda o terza casa, i garage, le soffitte, gli scantinati, nonché i natanti, gli aeromobili, le roulotte, i caravan, le autovetture, ecc., sempre che, ovviamente, siano usati solo privatamente”. Così, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 115 nota 86. Con particolare riferimento al dibattuto tema degli accessi ed ispezioni all'interno di autoveicoli, si dovrebbe distinguere, in base al ragionamento svolto finora, a seconda della destinazione degli stessi, e dunque a seconda che il veicolo sia destinato esclusivamente ad attività “lavorative” (art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972), ovvero promiscuamente a tali attività ed “anche ad abitazione” (come espressamente prevede il medesimo art. 52, comma 1), oppure soltanto ad uso privato (art. 52, comma 2, dello stesso decreto). Senonché, sembra più teorica che pratica l'ipotesi in cui il veicolo sia utilizzato promiscuamente ad attività “lavorative” e ad abitazione, di talché l'art. 52, comma 1, nella parte in cui disciplina gli accessi presso locali destinati ad “uso promiscuo”, pare sostanzialmente inapplicabile. Così, sembra potersi prospettare un'alternativa “secca”: o il veicolo è destinato esclusivamente ad un uso “lavorativo”, nel qual caso non sembrano esservi ostacoli all'applicazione dell'art. 52, comma 1, nella parte in cui contempla, per l'appunto, i locali destinati al lavoro; oppure il veicolo è destinato esclusivamente ad uso privato o promiscuamente ad uso lavorativo e privato, e in entrambe tali evenienze l'autovettura non può che rientrare nella categoria residuale dei “locali diversi” da quelli indicati nel comma 1 dell'art. 52, con la conseguenza che gli accessi e ispezioni presso tali autovetture dovrebbero essere sempre subordinati in questi casi non solo alla previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica ma anche alla ricorrenza di “gravi indizi di violazioni”. Sul punto, si vedano, più diffusamente ed anche per ampi riferimenti giurisprudenziali, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 267-268 nota 2; A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1387 e ss.; C. PINO, *Sono illegittimi gli accessi sulle autovetture di terzi in caso di utilizzo <<funzionale>> all'esercizio d'impresa?*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2011, 756 e ss.

³⁷⁹ Il riferimento all'“autorità giudiziaria più vicina” è, invero, piuttosto oscuro. Osserva, in proposito, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 270, che il legislatore si sia riferito, oltre che al Procuratore della Repubblica, anche all'Autorità giudiziaria più vicina “forse per tener conto della maggiore urgenza che caratterizza il rilascio di tale autorizzazione quando si renda necessario esercitare particolari poteri nel corso dell'accesso” – di modo da consentire ai funzionari precedenti di chiedere tale autorizzazione (p. 270 nota 11) “ad una qualsiasi autorità giudiziaria” e non, invece, necessariamente al Procuratore della Repubblica – oppure “per consentire che, in caso di concomitanza con un procedimento penale, l'organo autorizzante sia diverso da quello che conduce le indagini di polizia giudiziaria”. Sul punto, si veda anche, per una ricostruzione ancora diversa delle ragioni sottese al riferimento all'“autorità giudiziaria più vicina”, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 238-239 nota 571.

ripostigli e simili³⁸⁰. Regole peculiari sono, poi, stabilite con riguardo alle indagini tributarie presso gli studi professionali. In specie, dopo le modifiche introdotte dalla Legge n. 413/1991³⁸¹, l'esecuzione dell'accesso presso i "locali destinati all'esercizio di arti o professioni"³⁸² non è più *subordinato* all'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, che tuttavia diventa necessaria allorché, *nel corso* dell'accesso, i funzionari procedenti richiedano al professionista notizie o documenti rispetto ai quali quest'ultimo eccipisca il segreto professionale³⁸³.

Sul diverso versante delle "autorizzazioni amministrative", va osservato come tale particolare tipologia di autorizzazione rilevi, segnatamente, nell'ambito delle indagini finanziarie, ove – come si vedrà più analiticamente nel prossimo paragrafo – il legislatore ha subordinato l'esercizio dei poteri di controllo al previo rilascio di un'autorizzazione da parte (non dell'Autorità giudiziaria, bensì) di un organo facente parte della stessa Amministrazione finanziaria, ancorché collocato in posizione sovraordinata rispetto all'Ufficio precedente. In specie, per quanto attiene all'Agenzia delle Entrate, il legislatore ha individuato il soggetto "autorizzante" nel Direttore centrale o regionale, mentre per quanto riguarda la Guardia di Finanza, tale soggetto si identifica con il Comandante regionale.

Val la pena osservare fin d'ora che l'autorizzazione – tanto quella di pertinenza "giudiziaria" quanto quella devoluta ad organi amministrativi sovraordinati – costituisce un essenziale strumento di *controllo preventivo* sul corretto esercizio del potere³⁸⁴. L'organo autorizzante è, infatti, sempre chiamato ad effettuare un vaglio preventivo della legittimità dell'iniziativa ispettiva che l'Ufficio precedente intende intraprendere; ciò, evidentemente, rappresenta una significativa tutela per il privato, giacché esso ha, in questo modo, la garanzia che il controllo di legittimità dell'indagine intervenga *prima* che il potere venga concretamente esercitato e, dunque, prima che le sue situazioni giuridiche soggettive vengano incise dall'esercizio di detti poteri³⁸⁵.

³⁸⁰ Cfr., art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, applicabile anche al comparto delle imposte sui redditi per via del già menzionato rinvio contenuto nell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973.

³⁸¹ Sulla tutela del segreto professionale nell'ambito dell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria si vedano, prima delle modifiche introdotte dalla Legge n. 413/1991, G. FALSITTA, *Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali*, cit.; A.E. GRANELLI, *Ispezioni tributarie e segreto professionale*, cit.. Per l'assetto normativo, invero estremamente problematico, risultante dalle modifiche introdotte dalla Legge n. 413/1991 (e tuttora vigente), cfr., per tutti, L. SALVINI, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, cit.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 254 e ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 200 e ss., 358 e ss.; P. CORSO, *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, in *Corr. Trib.*, 2001, 1135 e ss.; A. QUATTROCCHI, *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, 253 e ss.; E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit.; da ultimo, G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit.

³⁸² Così li definisce l'art. 51, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

³⁸³ Cfr., art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

³⁸⁴ In questo senso, tra gli altri, R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., 628.

³⁸⁵ Sulla funzione di garanzia delle autorizzazioni, si vedano, tra gli altri, S. LA ROSA, *L'amministrazione finanziaria*, cit., 81; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 352; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 275 testo e nota 22; R. MICELI,

Per quanto attiene alla dicotomia tra “autorizzazione giudiziaria” e “autorizzazione amministrativa”, deve ritenersi che scelta legislativa di devolvere il potere autorizzativo, a seconda dei casi, al Procuratore della Repubblica piuttosto che all’organo amministrativo sovraordinato non sia certamente casuale, bensì esprima una graduazione dell’intensità della tutela in ragione della rilevanza dell’interesse privato col quale il potere interferisce; di talché, “[m]aggiore è (...) la rilevanza” dell’interesse privato sul quale incide il singolo potere conoscitivo, “più forte (...) si rivela l’esigenza di assicurare la presenza di un controllo preventivo, da parte di un soggetto collocato in posizione di indipendenza ed imparzialità, sull’esercizio di detti poteri”³⁸⁶.

In linea di (larga) massima, può, in effetti, osservarsi che, per quei poteri conoscitivi suscettibili di interferire con i diritti costituzionali inviolabili della persona, l’autorizzazione spetta all’Autorità giudiziaria, con le correlate più ampie garanzie ch’essa è in grado di offrire in termini di terzietà e imparzialità rispetto alle parti interessate (Amministrazione e privato); diversamente, nei casi in cui il potere incida su interessi di “rango meno elevato” – com’è nel caso delle indagini bancarie, interferenti con l’istituto del segreto bancario –, l’autorizzazione è devoluta dalla legge ad un organo interno alla stessa Amministrazione finanziaria, ancorché collocato in posizione sovraordinata rispetto all’Ufficio procedente, dunque ad un soggetto che, pur non essendo evidentemente in grado di offrire le garanzie di terzietà e imparzialità proprie dell’Autorità giudiziaria, “si pone comunque in una posizione tale (almeno astrattamente) da non risultare condizionato (né in diritto né in fatto) dalla scelte del dipendente ufficio”³⁸⁷.

Più precisamente, allorché vengano in rilievo il diritto alla libertà personale o il diritto alla libertà e segretezza delle comunicazioni, è la stessa Costituzione ad imporre, agli artt. 13 e 15, che l’esercizio del potere sia sottoposto al vaglio dell’Autorità giudiziaria³⁸⁸. Sicché, sul punto, la disciplina legislativa dei poteri conoscitivi dell’Amministrazione finanziaria, laddove sottopone le perquisizioni personali e l’apertura coattiva di “pieghi sigillati” alla previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica³⁸⁹, non fa altro che conformarsi alle superiori previsioni costituzionali³⁹⁰.

L’attività istruttoria tributaria, cit., 626 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 114 e ss.; G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3566.

³⁸⁶ In questi termini, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567. Sulla graduazione delle tutele procedurali in ragione degli interessi privati coinvolti, *cfr.*, ampiamente, anche A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 267 e ss.

³⁸⁷ G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 141. In senso analogo, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3566-3567.

³⁸⁸ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 285.

³⁸⁹ *Cfr.*, art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, applicabile anche al comparto delle imposte sui redditi in virtù del rinvio contenuto nell’art. 33, del D.P.R. n. 600/1973.

³⁹⁰ Osserva, con specifico riferimento al potere di apertura coattiva di pieghi sigillati, G. FRANSONI, *Poteri d’indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 495, che in base ad una lettura costituzionalmente orientata dell’art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica “dovrebbe reputarsi

Per quanto invece attiene alla libertà domiciliare, valgono considerazioni senz'altro più articolate. Infatti, come si è visto nel capitolo precedente, l'art. 14, comma 3, Cost. affranca gli *accertamenti* e le *ispezioni* disposti "a fini (...) fiscali" dalla riserva di giurisdizione, sottoponendo tali specifiche forme di intrusione nella sfera domiciliare dei singoli soltanto ad una riserva di legge speciale, che sembrerebbe dunque costituire l'unica garanzia che il Costituente abbia ritenuto di riconoscere inderogabilmente al privato di fronte a queste particolari misure limitative della libertà domiciliare³⁹¹. Si era però anche osservato che le uniche misure per le quali il Costituente ammette la pretermissione del vaglio giurisdizionale sono (per l'appunto) gli *accertamenti* e le *ispezioni*, mentre la garanzia della riserva di giurisdizione, prevista in via generale dal comma 2 del medesimo art. 14 Cost., dovrebbe tornare operativa per le *perquisizioni* ed i *sequestri*, e ciò – pare utile rimarcarlo –, quandanche tali più intrusivi provvedimenti limitativi siano adottati "a fini (...) fiscali"³⁹².

Così interpretato il disposto dell'art. 14, comma 3, Cost., non possono allora che essere valutate positivamente le scelte compiute dal legislatore ordinario, in particolare laddove ha sottoposto l'accesso presso le abitazioni private³⁹³ e l'accesso presso i locali promiscuamente adibiti ad abitazione e a luogo di lavoro³⁹⁴ alla preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica. Infatti, tali misure parrebbero riconducibili al novero di quei provvedimenti (*accertamenti* e *ispezioni*) per le quali la Costituzione, all'art. 14, comma 3, esclude la garanzia della riserva di giurisdizione, di talché il legislatore tributario, pur non essendovi costituzionalmente obbligato, parrebbe aver, in effetti, accordato al privato garanzie addirittura maggiori di quelle richieste dal Costituente³⁹⁵.

necessaria (...) anche per conoscere il contenuto di corrispondenza già aperta", giacché – osserva sempre l'Autore (p. 490) – la garanzia costituzionale della libertà e della segretezza della corrispondenza "termina con il venire meno dell'«attualità» del contenuto" della comunicazione, momento, questo, che – secondo l'Autore – non si identifica necessariamente con l'apertura della busta. Sul punto, l'Autore cita a P. BARILE – E. CHELI, voce *Corrispondenza (libertà di)*, in *Enc. Dir.*, X, Milano, 1962, 745. Con specifico riferimento alla *posta elettronica*, lo stesso Fransoni (p. 495) valuta, quindi, criticamente, la distinzione, recepita anche dalla prassi (*cfr.*, COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA, circolare n. 1/2018, Vol. II, 32), tra posta elettronica "aperta" – per l'acquisizione della quale non sarebbe necessaria l'autorizzazione giudiziaria - o "chiusa", per l'esame della quale sarebbe invece necessario il preventivo intervento autorizzativo del magistrato.

³⁹¹ *Cfr.*, per una sintesi delle diverse possibili letture del rapporto intercorrente tra i commi secondo e terzo dell'art. 14 Cost., P. CARETTI – G. TARLI BARBIERI, *Diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, cit., 342 e ss., nonché, anche per ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, R. D'ALESSIO, *Commento all'art. 14 Cost.*, 90-92, ove l'Autrice evidenziava una certa ambiguità nella giurisprudenza della Corte Costituzionale nell'individuazione delle misure per le quali l'art. 14, comma 3 Cost. ammette la pretermissione del vaglio giurisdizionale, essendo talvolta giunta a giustificare le perquisizioni domiciliari *anche* a norma del comma 3 (*cfr.*, C. COST., n. 56/1973; ID., n. 173/1974; ID., n. 110/1976). Analogamente, più di recente, C. MAINARDIS, *Commento all'art. 14 Cost.*, cit., 119-120.

³⁹² A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 79 e, se si è bene inteso, anche G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, cit., 36 e ss.

³⁹³ *Cfr.*, art. 52, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, applicabile anche al comparto delle imposte sui redditi per effetto del rinvio contenuto nell'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973.

³⁹⁴ *Cfr.*, art. 52, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, anch'esso applicabile anche al comparto delle imposte sui redditi in virtù del medesimo rinvio di cui alla precedente nota.

³⁹⁵ *Cfr.*, ad esempio, G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove «incostituzionali»*, cit., 38 e A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 79 e ss. e 392 e ss.

Deve, poi, verosimilmente considerarsi legittima, non esistendo – lo si ripete – alcuna riserva di giurisdizione imposta *in apicibus* dalla Carta costituzionale in materia di accessi ispettivi “a fini (...) fiscali”, la scelta del legislatore di pretermettere l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica allorché l’Ufficio procedente intenda accedere presso locali adibiti esclusivamente allo svolgimento di attività *lato sensu* “lavorative”, nel qual caso, come si è già avuto modo di rilevare, l’adozione dell’ordine ispettivo del capo Ufficio non è subordinata ad alcun vaglio preventivo da parte dell’Autorità giudiziaria. Evidentemente, nonostante tali locali siano spesso riconducibili alla nozione costituzionale – ma anche internazionale e sovranazionale³⁹⁶ – di “domicilio”, il legislatore li ha verosimilmente ritenuti “meno caratterizzati sotto il profilo della riservatezza”³⁹⁷ rispetto a quelli adibiti *anche* od *esclusivamente* ad abitazione, il che lo ha indotto – parrebbe potersi arguire – ad assoggettare l’interferenza del Fisco con questi ambienti a garanzie meno pregnanti³⁹⁸.

Rimanendo in tema di libertà domiciliare, valgono considerazioni almeno parzialmente diverse per quanto invece attiene agli ordini, emessi nel corso di qualunque tipo di accesso, volti all’apertura coattiva di casseforti, mobili, ripostigli etc.³⁹⁹. Infatti, nel sottoporre l’esercizio di tali poteri al vaglio preventivo del magistrato, il legislatore non sembra aver fatto altro che uniformarsi al dettato costituzionale, giacché trattasi di misure limitative della libertà domiciliare riconducibili non già agli “*accertamenti e ispezioni*” contemplati dall’art. 14, comma 3 – per i quali, come si è detto, la Costituzione non prescrive l’intervento dell’Autorità giudiziaria –, bensì alle “*perquisizioni*” di cui al precedente comma 2, dunque a misure che l’art. 14 Cost. assoggetta a riserva di giurisdizione “sempre e comunque”, indipendentemente, cioè, dalla finalità (penale, fiscale o di altro tipo) per la quale detti provvedimenti sono adottati.

³⁹⁶ Si veda quanto osservato nel capitolo precedente a proposito dell’art. 14 Cost., nonché – per quanto attiene all’ordinamento europeo ed al sistema CEDU – degli artt. 8 CEDU e 7 CDFUE.

³⁹⁷ In questi termini, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3566.

³⁹⁸ Una parte della dottrina ha, invece, manifestato qualche dubbio circa la compatibilità di tale assetto con le disposizioni della CEDU, in particolare alla luce della sentenza della CORTE EDU, 21 febbraio 2008, causa n. 18497/03, *Ravòn c. Francia*, che – come sembrerebbe ritenere tale dottrina – avrebbe affermato il principio secondo cui *ogni* accesso domiciliare in materia fiscale dovrebbe passare per la previa autorizzazione dell’Autorità giudiziaria, anche nelle ipotesi in cui l’accesso riguardi locali ad uso “lavorativo” [cfr., M. GREGGI – I. BURIANI, *La CEDU e il principio del giusto procedimento*, in A. DI PIETRO – T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013, 148; più cautamente, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3566]. Non ci sentiamo, tuttavia, di condividere tale ricostruzione, poiché non sembra che la pronuncia testé richiamata abbia sancito la necessità e indefettibilità di una *preventiva* autorizzazione dell’Autorità giudiziaria all’accesso presso locali ad uso “lavorativo”. La Corte sembra, invece, essersi *ivi* limitata ad affermare che, affinché in materia di ispezioni fiscali risultino rispettati i principi sanciti dall’art. 6 CEDU, l’ordinamento nazionale deve consentire al privato di ottenere un controllo giurisdizionale, sia in fatto che in diritto, della regolarità della misura, e che tali strumenti di tutela debbano consentirgli (par. 24 della sentenza) di prevenire la *continuazione* delle operazioni ispettive ovvero, se l’ispezione si è già conclusa, di procurargli un adeguato risarcimento. La Corte pare, cioè, essersi limitata a scolpire alcuni principi di tutela, senza aver tuttavia rigidamente predeterminato gli strumenti che l’ordinamento nazionale deve apprestare affinché il privato possa chiedere ed ottenere siffatta tutela. Cosicché, per quanto l’ipotetica scelta del legislatore di assoggettare gli accessi presso locali “lavorativi” al previo vaglio – nel contraddittorio delle parti interessate (Amministrazione e privato) – dell’Autorità giudiziaria costituirebbe senz’altro una pregnante forma di tutela della libertà domiciliare del privato, non sembra potersi concludere che tale assetto sia indefettibilmente imposto dalla CEDU.

³⁹⁹ Cfr., art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, parimenti applicabile, per le medesime ragioni di cui alle precedenti note, anche alle verifiche in materia di imposte sui redditi.

Cosicché, in definitiva, il legislatore non avrebbe potuto legittimamente sottrarre tali provvedimenti al preventivo vaglio dell’Autorità giudiziaria⁴⁰⁰.

Allorché, invece, vengano in rilievo interessi (segnatamente, il *segreto professionale* e il *segreto bancario*) giudicati, sì, di “rango meno elevato”, ma comunque senza dubbio suscettibili di assumere una posizione differenziata nel panorama degli interessi privati con i quali sono destinati ad interferire i poteri conoscitivi del Fisco, il legislatore ha in ogni caso ritenuto – evidentemente al fine di assicurare al privato una qualche tutela “rafforzata” delle proprie situazioni giuridiche soggettive – di mantenere la garanzia dell’“autorizzazione preventiva”, nell’un caso (*i.e.* segreto professionale) devolvendo comunque la potestà autorizzatoria all’Autorità giudiziaria – segno evidente della particolare considerazione che il legislatore ha comunque inteso riservare a tale istituto e agli interessi ad esso sottesi –, nell’altro (*i.e.* segreto bancario) attribuendo tale potestà ad un organo amministrativo in posizione sovraordinata rispetto all’Ufficio procedente, ossia ad un soggetto senz’altro non dotato delle caratteristiche di terzietà e indipendenza proprie del magistrato, ma comunque diverso da quello procedente⁴⁰¹ e (almeno teoricamente) libero, proprio in virtù di tale posizione di sovraordinazione, dai condizionamenti che potrebbero derivare dal dipendente Ufficio procedente⁴⁰².

⁴⁰⁰ Sul punto, merita di essere brevemente ripercorsa la ricostruzione proposta da A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 79 e ss. e 392 e ss., il quale adotta una posizione molto articolata. In particolare, l’Autore sostiene che l’art. 14, comma 3 Cost. non affranchi dalla riserva di giurisdizione *tutte* le misure amministrative restrittive adottate “a fine (...) fiscali”, ma soltanto quelle misure a carattere ricognitivo e non coercitivo (aderendo così alla tesi sostenuta, ad esempio, da A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Lezioni. Parte speciale*, cit., 227 e ss., E. ROSINI, *Inviolabilità del domicilio e perquisizioni domiciliari per ragioni fiscali*, cit., 185; P. BARILE, *Diritti dell’uomo e libertà fondamentali*, cit., nonché, da ultimo, da P. CARETTI – G. TARLI BARBIERI, *Diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, cit., 342 e ss., ove anche un’ampia sintesi delle diverse tesi nel tempo elaborate in merito al rapporto tra i commi secondo e terzo dell’art. 14 Cost.). In tale prospettiva, l’Autore ritiene, dunque, che il legislatore tributario abbia effettivamente accordato al privato garanzie maggiori di quelle previste dalla Costituzione solo per quanto attiene agli accessi ispettivi, che egli considera - invero contrariamente alla dottrina assolutamente maggioritaria [*cf.*, B. SANTAMARIA, voce *Accessi, ispezioni e verifiche (dir. trib.)*, cit., 2; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 285; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 298; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 488; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 165, nota 20; G. BERSANI, *L’accertamento tributario nella fase di accesso al domicilio del contribuente e di deroga al segreto bancario. Aspetti problematici e strumenti di tutela*, cit., 34; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., 523 e ss., par. 1; A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1349 e ss.] – alla stregua di misure prive del carattere della coattività (pp. 190 e ss.). L’Autore sostiene, cioè, che dette misure possano essere esperite, al più, prescindendo dal consenso del privato, ma mai *contro* la sue volontà, cosicché il fatto che il legislatore le abbia comunque sottoposte al vaglio preventivo dell’Autorità giudiziaria rappresenterebbe, in effetti, una garanzia maggiore di quella richiesta dalla Costituzione. Diversamente, per quanto attiene ai poteri di apertura *coattiva* di borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, l’Autore ritiene che, trattandosi di misure per l’appunto *coercitive*, la riserva di giurisdizione – tradottasi nella effettiva devoluzione del potere autorizzatorio all’Autorità giudiziaria – fosse imposta *in apicibus* dalla Costituzione, e che dunque il legislatore non potesse legittimamente sottrarre tali provvedimenti al preventivo vaglio dell’Autorità giudiziaria. L’Autore mostra, in ultimo, giustificate perplessità rispetto alle norme (*cf.* art. 52, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972) che attribuiscono all’Amministrazione il potere di disporre, in determinate circostanze, il sequestro di documenti e scritture rinvenuti nel corso dell’ispezione domiciliare. Infatti – osserva l’Autore (p. 394) – “il comma 7 dell’art. 52 non richiede alcuna autorizzazione giudiziale per procedere al sequestro, il che lo pone in contrasto con l’art. 14, comma 2, Cost., il quale per l’applicazione di determinate misure restrittive, tra cui, per l’appunto, i <<sequestri>>, pretende il rispetto delle <<garanzie prescritte per la tutela della libertà personale>> e tra queste, come si ricorderà, v’è l’atto motivato dell’autorità giudiziaria”.

⁴⁰¹ *Cfr.*, ancora G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3566.

⁴⁰² In questi termini, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 141.

4. - L'“autorizzazione” preventiva del superiore nelle indagini finanziarie. Natura, funzione, e contenuti del sindacato rimesso all'organo autorizzante. Motivazione.

Pur non costituendo le indagini finanziarie oggetto precipuo di questo studio – e dunque astenendoci qui da un esame compiuto delle numerose questioni d'ordine interpretativo determinate dalla disciplina di tali particolari attività conoscitive⁴⁰³ –, è comunque doveroso svolgere, per ragioni di completezza della nostra ricerca, qualche considerazione in merito all'autorizzazione del “superiore gerarchico”⁴⁰⁴.

Nel contesto delle indagini finanziarie, il legislatore subordina l'esercizio dei poteri di controllo alla previa autorizzazione di organi sovraordinati rispetto all'Ufficio procedente, segnatamente, per quanto attiene all'Agenzia delle Entrate, il direttore centrale o regionale, nonché, per quanto invece attiene alla Guardia di Finanza, il comandante regionale.

In specie, tale autorizzazione è necessaria in tre ipotesi.

In primo luogo, l'Ufficio procedente deve *premunirsi* di tale autorizzazione per poter legittimamente adottare ordini volti ad ottenere dai “soggetti sottoposti ad accertamento, ispezione o verifica il rilascio di una dichiarazione contenente l'indicazione della natura, del numero e degli estremi identificativi dei rapporti intrattenuti con banche, la società Poste italiane S.p.a., gli intermediari finanziari, le imprese di investimento, gli organismi di investimento collettivo del risparmio, le società di gestione del risparmio e le società fiduciarie, nazionali o stranieri, in corso ovvero estinti da non più di cinque anni dalla data della richiesta”⁴⁰⁵.

⁴⁰³ Sul tema, si rinvia agli studi di A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributarie e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 193 e ss.; M.V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, cit.; ID., *Indagini finanziarie e accertamento bancario*, cit.; M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, cit.; e, da ultimo, D. CARTA, *L'istruttoria tributaria sui dati finanziari*, cit.

⁴⁰⁴ Espressione “breviloquente” che utilizziamo solo per semplicità, pur consci della sua sostanziale inidoneità a descrivere il rapporto intercorrente tra i suddetti organi autorizzanti e gli Uffici procedenti, probabilmente inquadabile più nel concetto di *direzione* che in quello di *gerarchia*, come osserva G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit. 147-148, testo e note, il quale rinvia, per la definizione dei concetti di gerarchia e direzione, a E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2004, 118-120. Sul punto, si vedano anche C. FRANCHINI – G. VESPERINI, *L'organizzazione*, in S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2012, 81, i quali anzitutto riconducono entrambe le figure della *gerarchia* e della *direzione* entro la categoria dei “rapporti di subordinazione”. La *gerarchia* “è quel rapporto che si realizza quando un ufficio viene sottoposto ai poteri di comando, di indirizzo e di controllo di un altro ufficio”, e si esplica principalmente “attraverso ordini, istruzioni, nonché atti di coordinamento, di vigilanza, di annullamento, di riforma, di decisione, di avocazione e di sostituzione”, mentre la *direzione* “consiste nella determinazione da parte di un ufficio nei confronti di un altro ufficio di un obiettivo da perseguire”, e si concretizza “mediante direttive, cioè atti che si limitano a definire i fini, lasciando al destinatario ampia discrezionalità in ordine alla scelta delle modalità e dei mezzi”.

⁴⁰⁵ *Cfr.*, art. 51, comma 2, n. 6-bis) del D.P.R. n. 633/1972, nonché, per quanto attiene alle imposte sui redditi, art. 32, comma 1, n. 6-bis). Peraltro, secondo G. FRANSONI, <<*Indagini finanziarie*>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali*>>, cit., 3591, tale potere di richiesta “deve ritenersi di fatto abrogat[o]”, poiché, con l'istituzione del c.d. “Archivio dei rapporti finanziari” – che costituisce una “sezione” dell'Anagrafe tributaria -, i dati formanti oggetto delle menzionate richieste sono oggi, per l'appunto, immediatamente a disposizione dell'Anagrafe tributaria senza che vi sia più necessità di domandarli al contribuente, di talché – osserva il citato Autore - la richiesta di tali dati direttamente al soggetto sottoposto a controllo risulterebbe “illegittima in virtù del divieto imposto all'Amministrazione finanziaria dall'art. 6, comma 4, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) di richiedere informazioni già in possesso della stessa o presenti nell'Anagrafe tributaria (di cui, come si è detto, l'Archivio dei rapporti finanziari è una <<sezione>>”.

In secondo luogo, la previa autorizzazione del “superiore gerarchico” è altresì necessaria per l’adozione dei provvedimenti diretti a richiedere ai suddetti operatori finanziari, nonché – in aggiunta – alle società e agli enti di assicurazione (ma limitatamente alle attività finanziarie da questi svolte), “dati, notizie e documenti” relativi ai rapporti ed alle operazioni da essi intrattenuti con i loro clienti⁴⁰⁶.

In ultimo, dev’essere previamente autorizzata dai menzionati organi sovraordinati l’adozione degli ordini di accesso⁴⁰⁷ presso i predetti operatori finanziari. Sul punto, è interessante osservare come il legislatore abbia circondato l’esercizio di tale potere di una serie di limiti e presupposti peculiari. Infatti, nell’ambito delle indagini finanziarie, l’accesso ispettivo presso le banche e gli operatori finanziari costituisce un potere di “secondo livello”, esercitabile soltanto subordinatamente al previo infruttuoso esperimento del potere di richiesta di dati, notizie e documenti all’operatore finanziario. Il potere di accesso può, cioè, essere esercitato solo per procedere all’acquisizione diretta di quegli stessi dati, notizie e documenti che abbiano già formato oggetto delle menzionate richieste, e soltanto nei casi in cui l’operatore finanziario destinatario della richiesta non abbia risposto entro il termine previsto, oppure l’Ufficio abbia fondati sospetti circa l’incompletezza o l’inesattezza delle risposte fornite dall’operatore medesimo⁴⁰⁸. L’accesso presso i predetti operatori finanziari costituisce, dunque, un “potere di seconda istanza”, esercitabile soltanto nel caso in cui l’esercizio del potere di richiesta sia rimasto senza esiti, o abbia condotto a risultati conoscitivi incompleti o inesatti⁴⁰⁹.

Merita qui spendere qualche considerazione sulla natura e sulla funzione di tali “autorizzazioni gerarchiche”, nonché sulle valutazioni che l’organo autorizzante è chiamato a svolgere per decidere se concedere o meno l’atto autorizzativo.

Sotto il primo dei profili adesso evocati (*i.e.* la natura dell’“autorizzazione gerarchica”), non vi è dubbio che l’autorizzazione in esame abbia natura amministrativa, trattandosi di un atto non solo oggettivamente, ma anche (in ciò differenziandosi dall’autorizzazione del Procuratore della Repubblica) soggettivamente amministrativo⁴¹⁰. Più precisamente, le autorizzazioni del “superiore gerarchico” costituiscono antecedenti procedurali indefettibili delle indagini finanziarie⁴¹¹, trattandosi, dunque, di atti la cui inesistenza o invalidità

⁴⁰⁶ Cfr., art. 51, comma 2, n. 7), nonché, per quanto attiene alle imposte sui redditi, art. 32, comma 1, n. 7).

⁴⁰⁷ Osserva I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 277, come, ai fini dell’accesso presso banche e operatori finanziari, non sia sufficiente l’“autorizzazione gerarchica”, essendo “pur sempre necessaria anche l’autorizzazione del capo Ufficio, in via generale richiesta per ogni ipotesi di accesso ispettivo”. Conferma tale lettura, più di recente, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 142-143.

⁴⁰⁸ Cfr., art. 52, comma 11, del D.P.R. n. 633/1972 e art. 33, comma 6, del D.P.R. n. 600/1973.

⁴⁰⁹ Sul punto, si veda, più diffusamente, D. CARTA, *L’istruttoria tributaria sui dati finanziari*, cit., 113 e ss., spec. 118, ove, per l’appunto, l’Autore definisce il potere di accesso presso gli operatori finanziari come “potere esercitato in via residuale, subordinato cioè alla mancata o inesatta risposta da parte degli operatori obbligati”.

⁴¹⁰ Ciò è pacifico sia in dottrina che in giurisprudenza. Cfr., per tutti, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 143.

⁴¹¹ Sul punto, molto chiaramente, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567.

è suscettibile di invalidare i successivi provvedimenti conoscitivi⁴¹²; talché, se l'autorizzazione manca o è viziata, ciò determina l'invalidità, per vizio proprio (in particolare, per violazione di legge⁴¹³), del provvedimento conoscitivo che sia stato ciononostante adottato dall'Ufficio. Così, se l'Ufficio formulasse una "richiesta" di dati finanziari ad una banca senza prima essersi munito dell'autorizzazione del "superiore gerarchico", tale mancanza non potrebbe che inficiare la validità della richiesta (*i.e.* del provvedimento adottato in mancanza del suo antecedente necessario).

Del resto, le considerazioni appena svolte corrispondono ai consolidati principi che governano il rapporto tra atti appartenenti ad un medesimo procedimento amministrativo, essendo pacifico in dottrina che "il provvedimento" – nel nostro caso, l'ordine ispettivo – deve ritenersi "viziato se nel corso del procedimento non viene compiuto uno degli atti (...) previsti dalla legge", così come è pacifico – osserva sempre tale dottrina – che "se uno degli atti che compone la serie procedimentale è viziato, tale vizio si riverbera su tutti gli atti successivi e dunque anche sul provvedimento", secondo il fenomeno dell'"invalidità riflessa"⁴¹⁴.

Problemi interpretativi notevolmente più complessi riguardano, invece, l'individuazione della *funzione* svolta dalle predette "autorizzazioni gerarchiche", nonché l'esatta delimitazione delle valutazioni devolute al soggetto autorizzante. Profili, questi, che tuttavia condizionano in modo decisivo la compiuta ricostruzione del regime giuridico di tali atti, e rispetto ai quali dottrina e giurisprudenza hanno tuttavia assunto posizioni diametralmente opposte.

Sotto il profilo della *funzione* da riconoscere alle "autorizzazioni" in esame, la giurisprudenza e una parte (invero minoritaria) della dottrina⁴¹⁵ considerano gli atti in questione come rispondenti ad un mero interesse organizzativo dell'Amministrazione; come atti, cioè, funzionali esclusivamente ad assicurare l'efficienza dell'indagine in corso⁴¹⁶. Alle "autorizzazioni" in discorso sarebbe, per converso, estranea qualsivoglia funzione di garanzia del soggetto inquisito.

⁴¹² In giurisprudenza, nonostante i Giudici adottino generalmente un approccio fortemente svalutativo nei confronti di siffatte autorizzazioni, è stato nondimeno affermato che "l'atto autorizzativo è condizione di legittimità dell'esercizio della attività istruttoria, per cui la inesistenza del provvedimento si traduce in un vizio di legittimità dell'attività acquisitiva" (ad esempio, CASS., n. 4314/2015).

⁴¹³ Così, se si è bene inteso, G. PASTORI, *Il procedimento amministrativo tra vincoli formali e regole sostanziali*, 364.

⁴¹⁴ I virgolettati riportano alcuni passaggi tratti da G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 1233-1234. Nello stesso senso, tra gli altri, G. GRECO, *La trasmissione dell'antigiuridicità (dell'atto amministrativo illegittimo)*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2007, 326 e ss.; A. CALEGARI, *L'invalidità derivata nei rapporti tra atti amministrativi*, Padova, 2013, *passim*, ma spec. 185 e ss.

⁴¹⁵ Si veda G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove <<incostituzionali>>*, cit., 35-36, il quale ritiene che, se il legislatore avesse realmente inteso tutelare la riservatezza del contribuente, avrebbe sottoposto le indagini finanziarie alla "ben più qualificata autorizzazione <<giudiziaria>>".

⁴¹⁶ Afferma sempre CASS., n. 4314/2015 - ma si tratta di considerazioni costanti nella giurisprudenza di legittimità – che tali autorizzazioni svolgerebbero una "funzione di verifica della efficienza dell'attività di ispezione, controllo, accesso, acquisizione dati ed informative, di competenza degli Uffici finanziari e della Guardia di Finanza".

In specie, la posizione espressa dalla giurisprudenza asside su una lettura (forse) non del tutto corretta della nota sentenza della Corte Costituzionale 18 febbraio 1992, n. 51⁴¹⁷, ove il Giudice delle leggi ha sostanzialmente affermato che il segreto bancario – da intendersi come il “dovere di riserbo cui sono tradizionalmente tenute le imprese bancarie in relazione alle operazioni, ai conti e alle posizioni concernenti gli utenti dei servizi da esse erogati”⁴¹⁸ – non configuri un diritto della personalità dotato di copertura costituzionale, e non possa dunque essere di per sé considerato alla stregua di un limite costituzionalmente imposto all’azione conoscitiva dell’Amministrazione finanziaria.

La giurisprudenza di legittimità ne ha desunto, da un lato, la radicale mancanza, in capo al contribuente, di un diritto alla riservatezza dei propri dati finanziari, nonché, da altro lato (ma correlativamente), la sostanziale illimitatezza dei controlli amministrativi su tali dati. È allora agevole, in quest’ordine di idee, comprendere perché la giurisprudenza sia giunta a negare all’“autorizzazione gerarchica” qualsivoglia funzione garantistica: non esistendo (secondo la lettura fatta propria dalla giurisprudenza) alcun diritto del privato da garantire, all’“autorizzazione gerarchica” non si potrebbe che riconoscere esclusivamente una funzione “organizzativa” interna alla stessa Amministrazione, ma non certo quella di tutelare (inesistenti) posizioni soggettive private.

Senonché, le conclusioni cui giunge la Corte di cassazione non sembrano poter essere condivise nella loro absolutezza, giacché, così argomentando, la giurisprudenza finisce per attribuire al *dictum* della Corte costituzionale un significato troppo “radicale”. In specie, affermare, come ha fatto la Corte Costituzionale, che il segreto bancario non possa di per sé impedire al Fisco di reperire informazioni finanziarie concernenti il soggetto sottoposto ad indagine tributaria, non significa negare in radice ogni istanza di tutela del soggetto cui tali dati si riferiscono.

Invero, anche a voler ammettere che al riserbo sui dati finanziari corrispondano solo interessi economici e non, invece, diritti della personalità del privato, non si potrebbe comunque fare a meno di rilevare come il Giudice delle Leggi, lungi dall’aver aprioristicamente negato ogni forma di tutela dell’interesse alla riservatezza dei rapporti bancari, abbia, ben più moderatamente, demandato ogni scelta in merito al “se”, al “quanto” e al “come della tutela del segreto bancario” al legislatore ordinario, limitandosi ad imporre a quest’ultimo un “non irragionevole apprezzamento” degli interessi in gioco⁴¹⁹. Del resto – come osserva un’acuta

⁴¹⁷ Sulla quale si veda, per tutti, G. FALSITTA, *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*, cit., 566 e ss., nonché, più di recente, G. FRANSONI, <<Indagini finanziarie>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, cit.

⁴¹⁸ Così, l’appena menzionata C. COST., n. 51/1992.

⁴¹⁹ I virgolettati riportano alcuni passaggi della sentenza C. COST., n. 51/1992. Sul punto, si vedano anche le considerazioni espresse da ultimo da D. CARTA, *L’istruttoria tributaria sui dati finanziari*, cit., 88, secondo il quale, se è vero che “il riserbo sui dati bancari non può in alcun modo ostacolare l’accertamento delle violazioni tributarie”, ciò “non vuol dire che debbano essere del tutto negate al contribuente le tutele procedimentali che garantiscono la riservatezza sui rapporti con gli intermediari finanziari, anche se tale riserbo non trova il suo fondamento in un diritto della personalità”.

dottrina in prospettiva più generale – “non è detto che la funzione garantistica delle norme probatorie debba necessariamente riferirsi ad un precetto costituzionale, perché la scelta di proteggere un determinato interesse, suscettibile di essere pregiudicato dall’attività istruttoria (...) può benissimo essere fatta dal legislatore ordinario”; e qualora il legislatore, pur non essendovi costituzionalmente obbligato, effettivamente decidesse di proteggere un siffatto interesse, “non sarebbe ammissibile un’elusione di quella tutela, realizzata attraverso un procedimento diverso da quello a tal fine previsto dal legislatore (...), senza scontrarsi direttamente con il divieto probatorio posto a sua difesa”⁴²⁰.

Talché, se è pur vero che il dovere di riserbo delle banche sui dati finanziari dei clienti non può limitare irragionevolmente le attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria, va comunque escluso che le indagini finanziarie siano diventate una sorta di “*no man’s land* procedurale”⁴²¹, un terreno d’indagine, cioè, svincolato da qualunque regola di azione. Vero è, piuttosto, che il legislatore può introdurre – come, in effetti, la Corte Costituzionale ha espressamente ammesso – ragionevoli limiti procedurali volti a contemperare il “prevalente” interesse conoscitivo del Fisco e l’interesse (recessivo, ma comunque esistente) dei privati al riserbo dei dati bancari che li riguardano, e ciò quand’anche a tale interesse privato si voglia riconoscere una matrice meramente “economica” e non “personale”.

Cosicché, anche in tale prospettiva “svalutativa” (comunque fortemente opinabile, come si dirà nel prosieguo), non sarebbe difficile scorgere nella disciplina normativa delle indagini finanziarie, segnatamente nella parte in cui tale regolamentazione subordina il compimento di determinati atti conoscitivi alla preventiva “autorizzazione amministrativa” qui in esame, la scelta discrezionale del legislatore di apprestare una (pur minima) tutela procedimentale a garanzia dell’interesse (economico) dei privati al riserbo sui dati bancari e finanziari che li riguardano; con la conseguenza che, anche a voler negare ai dati bancari e finanziari qualsivoglia connotazione “personale”, risulterebbe comunque ingiustificata la posizione adottata dalla giurisprudenza di legittimità, la cui riduttiva lettura del dato normativo finisce, in definitiva, per svilire (o, meglio, obliterare) quelle (minime) istanze di tutela che il legislatore pare, invece, aver voluto riconoscere.

Ma a parte ciò, si può fondatamente dubitare che il “segreto bancario” non involga situazioni giuridiche soggettive personali riconosciute e tutelate dalla Costituzione.

In specie, la dottrina ha acutamente osservato che la Corte costituzionale, nell’importante pronuncia sopra ricordata, “ha esaminato il problema solo nella prospettiva della tutela del rapporto banca-cliente e, quindi, in un’ottica orientata essenzialmente al contenuto patrimoniale ed economico dell’informazione bancaria o finanziaria”⁴²², ed è giunta,

⁴²⁰ In questi termini, proprio con riferimento alle norme procedurali sulle prove e sull’acquisizione della prova, R. SCHIAVOLIN, *L’utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994, 35-36.

⁴²¹ L’espressione è di C. SACCHETTO, *Segreto bancario. Profili di tutela*, in *Fisco*, 1995, 8283 e ss., spec. 8287.

⁴²² Così, G. FRANSONI, <<*Indagini finanziarie*>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, cit., 3594.

in tale (circostritta) prospettiva, ad affermare che la natura “finanziaria” del dato non può di per sé valere come limite alle prerogative di controllo del Fisco. Tuttavia, i dati finanziari non presentano soltanto una siffatta connotazione “patrimoniale” e “monetaria”, essendo gli stessi dati suscettibili di disvelare informazioni attinenti alla sfera strettamente personale del soggetto. In effetti, se si volge lo sguardo al di là dei profili strettamente patrimoniali (indubbiamente) correlati ai dati bancari e finanziari, ci si avvede che tali informazioni rappresentano la “manifestazione monetaria di operazioni in grado di disvelare gusti, abitudini, inclinazioni delle persone”⁴²³. Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle spese mediche, alle erogazioni a circoli o associazioni caratterizzati dal punto di vista sessuale o religioso o politico, come anche alle dazioni di denaro suscettibili di disvelare l’esistenza di legami extraconiugali, etc.⁴²⁴.

Se, dunque, può anche convenirsi con l’assunto secondo il quale la natura “finanziaria” dei dati non può rappresentare, di per sé sola, un aprioristico impedimento alle attività conoscitive del Fisco, è tuttavia anche vero che i suddetti dati possono presentare anche un’intrinseca connotazione personale, che ha poco a che vedere con il rapporto tra banca e cliente, e che attiene, più correttamente, all’informazione personale che il dato stesso, indipendentemente dalla sua natura “finanziaria”, è concretamente in grado di disvelare. In tale diversa prospettiva, i dati in possesso della banca non rilevano, dunque, soltanto come informazioni di natura “patrimoniale”, bensì (anche) come veri e propri “dati personali sensibili”, la cui “acquisizione (...) entra quindi in (potenziale) conflitto con la tutela della riservatezza intesa in senso proprio e quindi con qualcosa di ben diverso dalla tutela del riserbo nei rapporti banca-cliente di cui si è occupata la Corte costituzionale”⁴²⁵.

Rispetto a tali dati vengono, cioè, in rilievo non soltanto interessi economici, bensì anche il diritto alla riservatezza di ciascuno, da intendersi (com’è, in effetti, comunemente inteso) quale diritto della personalità, riconosciuto e tutelato tanto dall’ordinamento costituzionale italiano, ove il referente di tale prerogativa personale viene da molti individuato nell’art. 2 Cost.⁴²⁶, quanto dall’ordinamento internazionale, ove si ritiene che il diritto alla

⁴²³ in questi termini, A. VIOTTO, *Recenti modifiche in tema di accertamenti bancari: tra tutela del diritto alla riservatezza ed interesse generale alla repressione dell’evasione*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2017, 819 e ss., par. 1; nello stesso senso, anche G. FRANSONI, <<Indagini finanziarie>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, cit., 3594 e G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3569.

⁴²⁴ Si veda sempre A. VIOTTO, *Recenti modifiche in tema di accertamenti bancari: tra tutela del diritto alla riservatezza ed interesse generale alla repressione dell’evasione*, cit., par. 1 nota 11.

⁴²⁵ Così, ancora G. FRANSONI, <<Indagini finanziarie>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, cit., 3594.

⁴²⁶ Come si è già ricordato nel capitolo precedente, il diritto alla riservatezza viene, in effetti, da molti ricondotto all’art. 2 Cost, inteso come disposizione “aperta”, suscettibile di ricomprendere anche diritti non specificamente previsti da altre disposizioni costituzionali, e non invece come disposizione semplicemente “riassuntiva” dei diritti già espressamente riconosciuti da altre previsioni costituzionali. *Cfr.*, M. ATELLI, voce *Riservatezza (diritto alla)*, III, *Diritto costituzionale*, cit.. In giurisprudenza, *cf.* CASS., n. 5658/1998; ID., n. 26795/2006. *Cfr.* anche G. DI COSIMO, *Commento all’art. 2 Cost.*, cit., 10 e ss., spec. 13, ove ulteriori riferimenti. Sul punto, ricorda inoltre G. FRANSONI, <<Indagini finanziarie>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, cit., 3594 che il diritto alla riservatezza viene pure considerato come “proiezione della libertà e segretezza della corrispondenza e di ogni forma di comunicazione di cui all’art. 15 Cost.”, come risulta, del resto – ricorda

riservatezza dei dati attinenti alla persona sia ricompreso nel perimetro applicativo dell'art. 8 CEDU⁴²⁷, nonché, in ultimo, nell'ordinamento comunitario, ove detto diritto riceve riconoscimento e tutela negli artt. 7 e 8 CDFUE e nel Regolamento UE n. 679/2016.

Una volta messa in evidenza la duplice dimensione (“patrimoniale” e “personale”) dei dati bancari, ed acquisito che i poteri d'indagine finanziaria sono, dunque, suscettibili di incidere su posizioni strettamente personali del privato, merita forse un ripensamento la posizione “svalutativa” adottata dalla Cassazione in merito alla funzione dell’“autorizzazione gerarchica”: tale atto, infatti, pare tutelare non solo (e non tanto) l'efficienza organizzativa dell'indagine, configurando, piuttosto, un ragionevole presidio garantistico (anzi, l'unico presidio garantistico) per il privato sottoposto ad indagine finanziaria⁴²⁸, tale da assicurare a quest'ultimo, proprio attraverso il vaglio *preventivo* rimesso al “superiore gerarchico”, che l'interferenza del Fisco con il suo diritto alla riservatezza abbia luogo solo in presenza di fondate e proporzionate ragioni che lo giustifichino.

Del resto, se davvero, come ritiene la giurisprudenza di legittimità, non esistessero situazioni giuridiche soggettive private meritevoli di essere tutelate, sarebbe difficile comprendere come mai il legislatore abbia subordinato l'esercizio di *tutti* i poteri conoscitivi attinenti ai dati finanziari del contribuente alla previa autorizzazione di un organo sovraordinato all'Ufficio procedente. In effetti, se i dati finanziari fossero davvero qualitativamente identici a qualunque altro dato acquisibile da parte dell'Amministrazione, non si comprenderebbe il motivo per cui l'acquisizione dei dati finanziari sia subordinata ad un procedimento più gravoso rispetto a quello previsto per la generalità degli altri dati utili al controllo, i quali – come si è già osservato nel corso di questo lavoro – possono generalmente essere ottenuti dal contribuente e dai terzi mediante i già esaminati “inviti” e “richieste”, che

sempre l'Autore -, dalla giurisprudenza della Corte costituzionale, la quale ha ritenuto di individuare nell'art. 15 Cost. l'”espressione saliente di un più ampio diritto alla riservatezza della persona” (C. COST., n. 105/2002)

⁴²⁷ Aggiunge A. VIOTTO, *Recenti modifiche in tema di accertamenti bancari: tra tutela del diritto alla riservatezza ed interesse generale alla repressione dell'evasione*, cit., par. 1, che il diritto alla riservatezza – che viene ricondotto dall'Autore agli artt. 8 CEDU e 2 Cost. - debba essere inteso come diritto di “escludere intrusioni di terzi in quella sfera di riservatezza che viene comunemente denominata *privacy* e che si è più di recente evoluto sino al potere di controllo sulla circolazione delle informazioni personali”, richiamando, sul punto (par. 1, nota 7), P. PATRONO, voce *Privacy e vita privata (dir. pen.)*, in *Enc. Dir.*, XXXV, Milano, 1986, 575 e ss.; A. CERRI, voce *Riservatezza (diritto alla)*, III, *Diritto costituzionale*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1995, 3; nonché M. ATELLI, voce *Riservatezza (diritto alla)*, III, *Diritto costituzionale*, cit., 1-2.

⁴²⁸ Che l'”autorizzazione gerarchica” abbia una funzione di garanzia è opinione largamente condivisa in dottrina. Si vedano, pur con varietà di argomenti ed impostazioni, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3569; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 143 e ss.; G. FRANSONI, <<Indagini finanziarie>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, cit., 3593 e ss.; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, cit., 627-628; ID., *Ingiustificata deviazione delle indagini finanziarie dai principi dell'istruttoria tributaria*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2015, 702 e ss., spec. 704 e ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 275; ID., *Recenti modifiche in tema di accertamenti bancari: tra tutela del diritto alla riservatezza ed interesse generale alla repressione dell'evasione*, cit., par. 1 nota 13; A.R. CIARCIA, *Il ruolo dell'autorizzazione nell'attività istruttoria*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, 559 e ss., spec. par. 1; M. LOVISETTI, *Ricorso alle indagini bancarie e motivazione dell'autorizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2001, 754 e ss., spec. par. 1; M. TRIMELONI, *L'indagine bancaria e la difesa del contribuente*, in G. CURAMI (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998, 302 nota 19; D. CARTA, *L'istruttoria tributaria sui dati finanziari*, cit., 133 e ss.; M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, cit., 56 e ss.

non presuppongono alcuna previa autorizzazione. L'esistenza stessa di tale "aggravio" procedimentale dovrebbe, cioè, già di per sé fornire più di una rassicurazione circa l'intenzione del legislatore di apprestare una tutela "rafforzata" delle situazioni giuridiche private con le quali le indagini finanziarie sono suscettibili di interferire⁴²⁹.

Venendo ora al tipo di controllo che la legge devolve all'organo "autorizzante", deve ritenersi, specie alla luce di quanto si è appena osservato a proposito della funzione di garanzia svolta dall'autorizzazione in esame, che il controllo demandato al "superiore gerarchico" investa anzitutto i profili di legittimità dell'atto ispettivo che l'Ufficio precedente è intenzionato ad adottare.

In questo senso, l'organo sovraordinato dovrà, tra le altre cose, verificare la competenza dell'Ufficio precedente; il rispetto dei criteri selettivi fissati per l'individuazione dei contribuenti da controllare o, nel caso di scostamento da tali criteri, la validità delle ragioni addotte dall'Ufficio a giustificazione di tale deviazione⁴³⁰; la proporzionalità dell'atto ispettivo⁴³¹; la legittimità dell'atto ispettivo sotto il profilo dell'eccesso di potere, vizio, questo, che potrebbe essere ravvisabile, ad esempio, allorché sussistano elementi tali da indurre a ritenere che l'iniziativa conoscitiva prospettata dall'Ufficio precedente sia in realtà dettata da intenti vessatori o persecutori, nel qual caso l'organo "sovraordinato" dovrebbe senz'altro negare l'autorizzazione⁴³² al compimento dell'atto; nonché, chiaramente, la sussistenza dei particolari presupposti eventualmente previsti dalla legge, com'è, ad esempio, nel caso degli accessi presso gli operatori finanziari, che possono essere disposti solo nel caso in cui l'operatore non abbia dato riscontro alle richieste di dati e/o documenti formulategli dall'Ufficio ovvero vi siano fondati sospetti circa l'incompletezza o inesattezza delle risposte fornite.

⁴²⁹ Sul punto, *cfr.* anche le osservazioni di G. FRANSONI, <<Indagini finanziarie>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, cit., 3593, nonché quelle di A. VIOTTO, *Recenti modifiche in tema di accertamenti bancari: tra tutela del diritto alla riservatezza ed interesse generale alla repressione dell'evasione*, cit., par. 1 nota 13.

⁴³⁰ Fermo restando che tali criteri selettivi, attualmente contenuti in circolari dell'Agenzia delle Entrate, sono formulati in modo talmente ampio e generico da rendere molto difficile l'individuazione di una "regola" cui gli Uffici debbono attenersi nel selezionare i contribuenti da sottoporre a controllo. Ed è allora altrettanto difficile scorgere nei suddetti criteri dei veri e propri c.d. "autolimiti", ossia dei vincoli "auto-imposti" dall'Amministrazione onde limitare la propria stessa discrezionalità, e suscettibili, nel caso in cui gli Uffici se ne discostino senza motivare adeguatamente tale scostamento, di dare luogo ad eccesso di potere. Su questi profili, *cfr.*, diffusamente, G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1938 e ss., nonché, per un inquadramento generale del tema della violazione immotivata di "autolimiti" quale figura sintomatica di eccesso di potere, P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 170 e ss., ove ampi riferimenti.

⁴³¹ In questo senso, se si è bene inteso, M. LOVISETTI, *Ricorso alle indagini bancarie e motivazione dell'autorizzazione*, cit., par. 3. Più chiaramente, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 281-283; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 145.

⁴³² In questo senso, ad esempio S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 293.

Peraltro, la dottrina maggioritaria⁴³³ e la prassi amministrativa⁴³⁴ ritengono che il controllo devoluto all'organo sovraordinato non investa soltanto i predetti profili di legittimità, bensì si estenda anche al *merito*, implicando dunque anche una valutazione circa l'*opportunità* e la *convenienza* dell'atto ispettivo.

Ora, sul fatto che il controllo dell'organo autorizzante investa i profili di legittimità dell'atto ispettivo, non sembra esservi alcun dubbio. Anzi, la garanzia offerta dal meccanismo autorizzativo in esame è data proprio dal fatto che, in tal modo, viene assicurato un vaglio preventivo di legittimità dell'iniziativa ispettiva dell'Ufficio procedente, così da assoggettare il privato all'atto ispettivo solo se prima ne sia stata valutata positivamente la rispondenza al paradigma normativo. È, dunque, recisamente da escludere che l'autorizzazione rappresenti un "atto dovuto" – un atto, cioè, che l'organo sovraordinato sia tenuto ad emettere su semplice richiesta dell'Ufficio procedente –, giacché, così intesa, essa finirebbe per perdere ogni significato, trasformandosi in un mero adempimento formale e, dunque, in un aggravio procedimentale sostanzialmente inutile.

Diversamente, sul fatto che tale controllo possa estendersi anche al merito dell'atto ispettivo possono invece nutrirsi delle perplessità. È vero, come correttamente rileva la dottrina⁴³⁵, che a tale conclusione non osterebbe alcun principio di carattere sistematico, essendo l'organo "autorizzante" incardinato nell'Amministrazione finanziaria, ed *ivi* collocato in posizione sovraordinata rispetto all'Ufficio procedente, di talché sarebbe ben possibile, in astratto, attribuire all'organo "superiore" il potere di sostituire la propria valutazione discrezionale a quella di un organo subordinato. Tale conclusione sarebbe, peraltro, non solo astrattamente possibile, ma anche naturale se tra l'organo "autorizzante" e l'Ufficio procedente sussistesse un rapporto di *gerarchia*, cui naturalmente inerisce il potere dell'organo superiore si

⁴³³ Si vedano, per tutti, R. SCHIAVOLIN, *Appunti sulla nuova disciplina delle indagini bancarie*, cit., il quale ritiene che siffatto "controllo (...) investa anche il merito, e quindi la concreta utilità dell'indagine bancaria", e ciò in ragione del fatto che il potere autorizzatorio spetta ad "organi con funzione di indirizzo e vigilanza sull'attività di quelli autorizzati"; M.V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, cit., 153; M. LOVISETTI, *Ricorso alle indagini bancarie e motivazione dell'autorizzazione*, cit., par. 2; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 281-283; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 146 e ss. *Contra*, tuttavia, M. TRIMELONI, *L'indagine bancaria e la difesa del contribuente*, cit., 301, il quale ritiene che "L'autorizzazione è atto di assenso preventivo all'esercizio del potere di indagine bancaria (o postale); ed è atto vincolato, poiché esso deve essere emanato, qualora dalla prospettazione delle situazioni e dalla (anche succinta) motivazione in relazione ad esse, espresse nell'istanza, si riscontri che risultino sussistere i presupposti e le condizioni di legge per l'avvio (della specifica fase) dell'indagine". In senso sostanzialmente analogo, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 133-134, la quale ritiene che "[l]'organo autorizzante non entra nel merito dell'istanza, ma si limita a verificare se sussistono i presupposti per il rilascio dell'autorizzazione, in considerazione delle situazioni prospettate e dei motivi in essa esposti".

⁴³⁴ Si veda MINISTERO DELLE FINANZE, circolare n. 116/1996, cap. 2 par. 3, ove "si richiama l'attenzione degli Organi competenti al rilascio dell'autorizzazione sulla necessità di valutare i requisiti di *legittimità* e di *merito*, anche con riferimento alla prevedibile proficuità della richiesta indagine", ed ove, rimarcata "la natura prevalentemente discrezionale dell'autorizzazione", se ne desume che "gli Organi competenti al suo rilascio possano opporre un eventuale diniego, qualora emerga la mancanza dei requisiti sopra richiamati". Si consideri, poi, che tali conclusioni sono state confermate anche da AGENZIA DELLE ENTRATE, circolare n. 32/2006, par. 4.2.

⁴³⁵ G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 147; implicitamente, ancorché molto chiaramente, anche A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 280 e ss.

sostituirsi nelle valutazioni anche discrezionali dell'inferiore, posto che l'inferiore non ha, nell'ambito di un rapporto propriamente gerarchico, una propria esclusiva sfera di competenza⁴³⁶.

Tuttavia, con specifico riguardo al tema delle indagini tributarie sui dati finanziari, la dottrina per lo più esclude che il rapporto tra gli organi "autorizzanti" individuati dalla legge e gli Uffici periferici sia riconducibile alla figura della *gerarchia*, preferendo invece ricorrere al diverso concetto di *direzione*⁴³⁷, che, a differenza della *gerarchia*, è anzitutto caratterizzata dal fatto che, "pur essendoci due organi posti in posizione di disuguaglianza, sussiste una più o meno ampia sfera di autonomia in capo a quello subordinato"⁴³⁸, il quale ultimo è, sì, tenuto a seguire le *direttive* impartite dall'organo sovraordinato, ma gode di "ampia discrezionalità in ordine alla scelta delle modalità e dei mezzi"⁴³⁹ e "mantiene uno spazio di valutazione autonomo proprio perché la competenza esercitata è attribuita alla sua titolarità"⁴⁴⁰. In definitiva, sebbene sottoposto alla *direzione* altrui, l'organo subordinato è dotato di una propria sfera di competenza, e conserva dunque una certa autonomia nei rapporti con l'organo "superiore".

In un tale contesto, l'attribuzione all'organo sovraordinato di un potere di controllo esteso al *merito* – ancorché astrattamente ammissibile – parrebbe implicare un'intrusione del superiore nel "cuore" della sfera di competenza dell'inferiore, determinando una significativa menomazione dell'autonomia di quest'ultimo. Se, infatti, si tiene a mente che il *merito* rappresenta la parte "libera" della discrezionalità, nell'ambito della quale l'apparato amministrativo investito del potere sceglie tra soluzioni tra loro alternative, tutte legittime, in base a valutazioni rispondenti a canoni non giuridici di opportunità e convenienza, diventa evidente che un'eventuale interferenza del superiore finirebbe per comprimere notevolmente il potere di scelta che la legge ha riconosciuto all'organo inferiore.

Talché, pare ragionevole prospettare la seguente alternativa: o la legge, nell'attribuire al superiore il compito di controllare gli atti dell'inferiore, estende espressamente siffatto controllo al merito delle scelte compiute dall'organo subordinato, cosa – lo si ripete – sistematicamente ammissibile; oppure, in mancanza di indicazioni normative espresse, la semplice attribuzione al superiore di compiti di controllo su singoli atti dell'inferiore dovrebbe indurre a ritenere che tale controllo investa solo la legittimità degli atti stessi, senza estendersi al merito⁴⁴¹. Assetto, quello appena delineato, che pare più coerente con l'autonomia

⁴³⁶ In questi termini, E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 119.

⁴³⁷ G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 147-148.

⁴³⁸ Così, ancora E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 119.

⁴³⁹ Così, C. FRANCHINI – G. VESPERINI, *L'organizzazione*, cit., 81.

⁴⁴⁰ M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 357.

⁴⁴¹ Peraltro, che il *controllo preventivo sugli atti* – cui paiono potersi ricondurre i controlli previsti in materia di indagini tributarie sui dati finanziari - sia, almeno di regola, un controllo di sola legittimità, pare confermato da G. D'AURIA, voce *Controlli amministrativi*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, II, Milano, 2006, 1427 e ss., spec. 1429, il quale osserva che "il controllo su atti (...) è un controllo *ex ante* (o preventivo), nel senso che precede l'introduzione dell'atto

decisionale che dev'essere riconosciuta all'organo subordinato nelle materie di sua competenza.

Se è così – come si crede –, l'assenza, nella disciplina normativa delle indagini finanziarie, di indicazioni precise nel senso di estendere il controllo dell'organo "autorizzante" al merito dell'atto ispettivo che l'Ufficio procedente intende adottare, dovrebbe allora far propendere per l'inquadramento di tale controllo nella categoria dei controlli di (sola) legittimità, anche se, come si è già osservato, la dottrina nettamente maggioritaria e la prassi sono invece ben salde nel ritenere che il vaglio dell'organo "autorizzante" investa anche il merito dell'atto ispettivo dell'Ufficio procedente; posizione, questa, probabilmente più garantista di quella da noi preferita, posto che essa implica che l'autorizzazione possa essere negata non soltanto, com'è naturale, quando venga riscontrata la mancanza dei presupposti di legittimità dell'atto ispettivo (*ivi* compresa, in ogni caso, la proporzionalità della misura), ma anche allorché l'organo "autorizzante" ritenga tale atto (legittimo ma) semplicemente inopportuno⁴⁴².

Tutto quanto sin qui osservato a proposito dei profili strutturali e funzionali dell'autorizzazione in esame, ci consente, in ultimo, di svolgere qualche considerazione sull'obbligo del "superiore" di motivare le proprie autorizzazioni. Sul punto, nonostante il contrario avviso costantemente espresso della giurisprudenza⁴⁴³, la necessità che l'autorizzazione dell'organo sovraordinato sia adeguatamente motivata sembra, invero, ineludibilmente imposta dal dato normativo.

A tal proposito, viene in rilievo l'art. 7 dello Statuto, che, nel riferirsi a "tutti gli atti dell'Amministrazione finanziaria", estende l'obbligo di motivazione non soltanto ai "provvedimenti amministrativi", ma anche ad atti privi di contenuto provvedimentoale, com'è, nel nostro caso, l'"autorizzazione gerarchica". In specie, si è sostenuto⁴⁴⁴ che il riferimento, contenuto nel citato art. 7, agli "atti dell'amministrazione finanziaria" (invece che ai "provvedimenti"), costituisca una scelta non casuale del legislatore tributario, il quale, in questo modo, ha rievocato la classica distinzione tra "meri atti" e "provvedimenti" amministrativi. In specie, alla figura del provvedimento, da intendersi come "l'atto mediante il quale l'autorità amministrativa dispone in ordine all'interesse pubblico di cui è attributaria, esercitando la propria potestà e correlativamente incidendo in situazioni soggettive del privato"⁴⁴⁵, si è soliti contrapporre una categoria molto eterogenea, data dai c.d. meri atti, che ricomprende tutti gli altri atti unilaterali dell'Amministrazione pubblica diversi dai provvedimenti, dunque atti la cui

nell'ordinamento e ne condiziona l'acquisto di efficacia; il suo parametro è la legittimità e, cioè, la conformità sia alla legge, sia alla trama di normazione (anche diversa da quella primaria) che compone l'ordinamento".

⁴⁴² Per una interessante e raffinata ricostruzione dei controlli in esame come controlli estesi (anche) al merito, si veda, comunque, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 146 e ss., spec. 147-148.

⁴⁴³ Si vedano, ad esempio, CASS., n. 4314/2015; ID., n. 16579/2013; ID., n. 10675/2010; ID., 16874/2009.

⁴⁴⁴ R. MICELI, *La motivazione degli atti tributaria*, cit., 299-300.

⁴⁴⁵ Così, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 544.

connotazione unificante appare la strumentalità, caratterizzandosi essi per essere “al servizio di un provvedimento”⁴⁴⁶.

Abbracciando la prospettiva pocanzi ricordata, l'art. 7 dello Statuto estende l'obbligo di motivazione non solo agli atti aventi natura provvedimentoale, capaci, cioè, di incidere direttamente e immediatamente nella sfera giuridica del privato, ma anche ad atti privi di una siffatta rilevanza esterna, e dunque anche (se non “principalmente”) agli “atti istruttori”⁴⁴⁷. In un tale contesto normativo, anche l'autorizzazione alle indagini finanziarie sembra, allora, dover essere ricompresa (com'è, in effetti, comunemente ricompresa) nel novero degli “atti istruttori” per i quali il menzionato art. 7 sancisce l'obbligo di motivazione, giacché, se è pur vero che non si tratta di un provvedimento, bensì, più correttamente, di un *antecedente procedimentale* dei provvedimenti ispettivi veri e propri (“richieste” di dati e/o documenti, ordini di accesso etc.), essa rientra comunque senz'altro nell'ampia categoria degli “atti dell'Amministrazione finanziaria” per i quali l'art. 7 dello Statuto stabilisce l'obbligo di motivazione⁴⁴⁸.

⁴⁴⁶ Sempre M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 544. Sulla distinzione tra provvedimenti e atti amministrativi non provvedimentoali, si vedano anche, molto diffusamente, R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 43 e ss., anche per ulteriori numerosi riferimenti.

⁴⁴⁷ R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, cit., 300 testo e nota 56. Osserva M. BEGHIN, *Commento all'art. 7 della Legge 27 luglio 2000, n. 212*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 515 e ss., spec. 520 che “[p]ertanto, non solamente gli atti aventi rilevanza esterna, vale a dire gli atti risultanti dall'esito finale del procedimento amministrativo, devono sottostare all'obbligo di motivazione, bensì vi devono sottostare anche gli atti aventi rilevanza interna”. Del medesimo Autore, si veda anche ID., *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, d.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello “Statuto dei diritti del contribuente”*, cit., 711. Giungono ad analogo risultato interpretativo, per tutti, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 289-290, il quale acutamente osserva che la circostanza che l'obbligo di motivazione non sia circoscritto ai soli provvedimenti è confermato dalla lettura complessiva dell'art. 7 dello Statuto, che, al secondo comma, dopo aver reiterato il riferimento – già contenuto nel primo comma – agli “atti dell'amministrazione finanziaria”, ha poi cura di precisare che gli atti rientranti nella categoria degli “atti impugnabili” debbono contenere le indicazioni di cui alle lettere *b)* e *c)* dello stesso secondo comma, “come a dire” – sostiene l'Autore – “che quelli di accertamento, ed in generale quelli impugnabili, rappresentano una specie del più ampio genere degli <<atti dell'amministrazione finanziaria>> cui il legislatore ha inteso fare riferimento nel primo comma del ripetuto art. 7”; C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, cit., 150 e ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 130-131 e 134.

⁴⁴⁸ Osserva, sul punto, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 134, che il citato art. 7 dello Statuto, “estendendo l'obbligo di motivazione a tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria, rende priva di ogni rilievo la (...) *querelle* relativa al contenuto << sostanzialmente provvedimentoale >> dell'autorizzazione”, giacché, “[s]e pure, infatti, si dovesse accedere alla tesi secondo cui l'autorizzazione alle indagini bancarie avrebbe natura di << mero atto >> e non di provvedimento, perché priva di discrezionalità, non si potrebbe concludere per l'insussistenza dell'obbligo di motivazione, ormai espressamente sancito dall'art. 7, comma 1 dello Statuto per << tutti gli atti dell'amministrazione finanziaria >>”. Si veda anche A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 297, il quale, onde giustificare l'assoggettamento delle autorizzazioni all'obbligo di motivazione, rileva come siffatte “autorizzazioni”, pur essendo prive del carattere dell'immediata lesività delle situazioni giuridiche del privato, nondimeno interferiscono con la sua sfera giuridica “in via mediata”, in particolare “condizionando la legittimità dell'esercizio dei poteri istruttori, nonché indirizzando e delimitando l'azione dell'amministrazione”. Nello stesso senso, più di recente, M. BEGHIN, *Commento all'art. 7 della Legge 27 luglio 2000, n. 212*, cit., 520. Riconducono l'obbligo di motivare l'autorizzazione alle indagini bancarie all'art. 7 dello Statuto, tra gli altri, anche R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, cit., 300, nota 56; ID., *Ingiustificata deviazione delle indagini finanziarie dai principi dell'istruttoria tributaria*, cit., 707; M. CEDRO, *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, cit., 57; D. CARTA, *L'istruttoria tributaria sui dati finanziari*, cit., 135 e ss.; M.V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, cit., 153.

Oltretutto, l'obbligo dell'organo "sovraordinato" di motivare l'autorizzazione alle indagini bancarie parrebbe trovare una forte correlazione con la funzione di *garanzia* che deve (o, meglio, dovrebbe) essere riconosciuta all'atto in parola, costituendo tale autorizzazione l'unico vero presidio di "tutela procedimentale" cui il legislatore ha subordinato l'adozione dei provvedimenti conoscitivi attinenti ai dati finanziari del contribuente, proprio al fine di assicurare al privato un esercizio del potere non indiscriminato e rispettoso delle regole e dei principi – compreso quello di proporzionalità - che regolano le indagini tributarie. E non si comprende come tale atto potrebbe svolgere la funzione garantistica che gli è propria se il contribuente non fosse nemmeno in condizione di conoscere quali valutazioni abbiano indotto l'organo "sovraordinato" a concedere l'autorizzazione al compimento dell'atto ispettivo⁴⁴⁹. Sul punto, non può allora che condividersi l'opinione di chi⁴⁵⁰ ha ravvisato nella motivazione dell'autorizzazione in esame una condizione necessaria e indefettibile affinché essa sia effettivamente idonea a svolgere la predetta funzione di garanzia nei confronti del contribuente controllato, giacché, "altrimenti ragionando, e cioè ritenendo che l'autorizzazione non debba essere motivata, la si svuoterebbe del suo significato riducendola a un mero *orpello formale*"⁴⁵¹.

5. - Le "autorizzazioni giudiziarie" preventive. Natura, funzione e contenuti del sindacato rimesso al magistrato. Motivazione.

Passando alle "autorizzazioni giudiziarie", si è già osservato che l'autorizzazione del procuratore della Repubblica si innesta nel sistema delle garanzie procedurali previste dalla legge specificamente in materia di accessi, ispezioni e verifiche presso i locali del contribuente e dei terzi. In tale contesto, anzi, l'"autorizzazione giudiziaria" rappresenta la forma di tutela più pregnante delle situazioni giuridiche soggettive del privato, al quale, in questo modo, viene non soltanto garantito che la legittimità dell'atto ispettivo sia vagliata *prima* che l'atto stesso venga concretamente adottato (e dunque prima che le sue situazioni giuridiche soggettive subiscano effettivamente una compressione), ma anche che tale vaglio di legittimità sia svolto da un organo istituzionalmente collocato in posizione di terzietà e imparzialità rispetto alle parti interessate (Amministrazione e privato).

I casi in cui la legge subordina l'esercizio del potere alla preventiva autorizzazione dell'Autorità giudiziaria sono già stati in precedenza illustrati. Qui non resta che arricchire le considerazioni già svolte, in particolare approfondendo le complesse tematiche inerenti alla

⁴⁴⁹ Ed infatti, la giurisprudenza parrebbe escludere l'obbligo di motivare l'autorizzazione in parola (anche) sul presupposto che essa non svolgerebbe alcuna funzione di garanzia delle situazioni giuridiche private con le quali le indagini finanziarie sono suscettibili di interferire. Sul punto, si veda, molto chiaramente, CASS., n. 4314/2015.

⁴⁵⁰ Ci si riferisce, in particolare, a G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 173 e ss.

⁴⁵¹ Così, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008, 173 e ss., la cui tesi è stata poi ripresa, più di recente, da L. RAPETTI, *La motivazione dell'autorizzazione all'accertamento c.d. bancario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, II, 245 e ss., spec. 268. Nel medesimo senso, meno di recente, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 251-253 e 273.

natura dell'autorizzazione in esame, ai presupposti della sua concessione, al tipo di controllo devoluto al magistrato, nonché alla motivazione dell'atto autorizzativo.

V'è, quindi, anzitutto da domandarsi se l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica abbia natura amministrativa o giurisdizionale. La risposta non è scontata, considerato che, sotto il profilo soggettivo, si tratta pur sempre di un atto emesso da un organo appartenente al potere giudiziario, mentre, sotto il profilo oggettivo, tale atto si inserisce nell'alveo dell'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria, dunque di un'attività indubbiamente amministrativa.

Sul punto, è tuttavia pressoché pacifica in dottrina l'opinione che considera l'autorizzazione in discorso come atto obiettivamente amministrativo, ed in effetti questa sembra essere la qualificazione che meglio si attaglia all'atto in esame⁴⁵², dal momento che l'autorizzazione del magistrato, oltre a non presentare alcuna attitudine a formare cosa giudicata⁴⁵³, è nondimeno incardinata entro procedimenti tipicamente amministrativi, ove la stessa svolge un ruolo preparatorio rispetto all'esercizio di poteri amministrativi.

D'altra parte, tale conclusione sembra confortata anche dalle elaborazioni della dottrina amministrativistica, che ha evidenziato come siano tutt'altro che rari gli "atti che, seppure siano stati adottati da organi soggettivamente appartenenti al potere giudiziario, si caratterizzano poi per la loro natura obiettivamente amministrativa proprio dal punto di vista della funzione concretamente esercitata nella fattispecie dall'organo giurisdizionale"⁴⁵⁴; atti, questi, dei quali è

⁴⁵² In effetti, sulla natura amministrativa (e non giurisdizionale) dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica convergono le opinioni della dottrina nettamente maggioritaria. Senza pretesa di esaustività, si vedano, ad esempio, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 352-353, ove l'Autrice sostiene che "[l]e autorizzazioni in esame (...) sono atti intrinsecamente amministrativi", e che correlativamente debba esserne negata la natura giurisdizionale, poiché "il <<procedimento>> fiscale di controllo e di acquisizione delle prove è chiaramente di natura amministrativa e non giurisdizionale"; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 287, ove l'illustre Autore considera l'autorizzazione del magistrato come "atto materialmente amministrativo in quanto emanato nell'esercizio di una funzione amministrativa di controllo"; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 205; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 280; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 122 e ss.; G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 178 nota 37; G. BERSANI, *L'accertamento tributario nella fase di accesso al domicilio del contribuente e di deroga al segreto bancario. Aspetti problematici e strumenti di tutela*, cit., 38 e ss.; A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1374 e ss.; A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, cit., 446; P. CORSO, *Sindacabilità dell'autorizzazione all'accesso ed inutilizzabilità di prove acquisite <<contra legem>>*, in *Corr. Trib.*, 2003, 306 e ss., spec. 307; M. MANDÒ, *Accesso in abitazioni private e poteri del P.M.*, in *Boll. Trib.*, 1980, 240; A. MONDINI, *Accesso al domicilio ed estensibilità soggettiva*, cit., 883; B. AIUDI, *Perquisizioni e documenti fiscali*, in *Boll. Trib.*, 1982, 920 e ss. *Contra*, nel senso che l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica abbia invece natura giurisdizionale, A.E. GRANELLI, *La tutela del segreto professionale nelle ispezioni fiscali*, in *Riv. Guardia Fin.*, 1980, 467; C. ALBANELLO, *Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata, della libertà di domicilio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, II, 388 e ss.; nonché, da ultimo, G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 493, il quale ritiene che "l'autorizzazione espressa dall'autorità giudiziaria nelle materie alla stessa riservate (...) costituisce espressione di una funzione tipicamente giurisdizionale in quanto come tale disciplinata dalla nostra Costituzione".

⁴⁵³ Valorizza tale aspetto onde escludere la natura giurisdizionale dell'autorizzazione in discorso, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 126-127.

⁴⁵⁴ Così, D. VAIANO, *Commento all'art. 7, commi 1-4, del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, in G. MORBIDELLI (a cura di), *Codice della giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 110 e ss., spec. 140 e ss.

peraltro pacifica la sindacabilità da parte del Giudice amministrativo, proprio alla stregua degli *atti amministrativi* in genere⁴⁵⁵.

Gli esempi sono molti⁴⁵⁶, anche se il caso più calzante è stato valorizzato proprio dalla dottrina tributaria⁴⁵⁷, la quale ha rilevato l'esistenza di una fattispecie molto simile a quella dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica qui in esame. Si consideri, in particolare, la sentenza della Corte costituzionale 27 dicembre 1991, n. 492, ove il Giudice delle leggi, giudicando su una questione di legittimità costituzionale sollevata da un tribunale ordinario in sede di riesame della richiesta di nulla osta presentata dal prefetto nell'ambito di un procedimento amministrativo di espulsione dello straniero dal territorio dello Stato (*ex* legge 28 febbraio 1990, n. 39), ha ritenuto che il tribunale non fosse in quella sede legittimato a sollevare questione di legittimità costituzionale, e ciò proprio sul presupposto della natura sostanzialmente amministrativa (e non giurisdizionale) dell'intervento dell'autorità giudiziaria (nulla osta) nell'ambito del procedimento amministrativo di espulsione. Afferma, in particolare, la Corte costituzionale che “[i]l fatto che il nulla osta sia indispensabile perché il prefetto possa decretare l'espulsione non toglie che la decisione finale sia atto del prefetto contro il quale è esperibile la tutela del giudice amministrativo”, avendo poi cura di soggiungere, molto chiaramente, che “[l]a determinazione dell'autorità giudiziaria in ordine alla concessione o al rifiuto del *nulla osta* si configura pertanto come un atto, seppure necessario, interno ad un procedimento che rimane amministrativo, così come amministrativa è l'autorità (prefetto) cui la legge attribuisce il potere di adottare il provvedimento conclusivo”⁴⁵⁸.

In effetti, sembra che i medesimi principi possano essere applicati anche all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica prevista dalla disciplina normativa delle indagini tributarie, potendosi sul punto osservare – similmente, peraltro, a quanto si è già detto a proposito dell'”autorizzazione gerarchica” – che l'autorizzazione del magistrato costituisce un *antecedente procedimentale* necessario dell'attività ispettiva condotta dall'Amministrazione finanziaria. Si tratta, cioè, di un atto funzionalmente inserito in un procedimento amministrativo, la cui esistenza e validità condizionano la validità dei successivi provvedimenti conoscitivi⁴⁵⁹ (ordine di accesso domiciliare, ordine di apertura di casseforti, mobili, ripostigli, pieghi sigillati etc.), al punto che l'Amministrazione non può validamente adottare il proprio

⁴⁵⁵ In questo senso, sempre D. VAIANO, *Commento all'art. 7, commi 1-4, del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, 140.

⁴⁵⁶ Nella giurisprudenza amministrativa, si vedano, ad esempio, CONS. STATO, SEZ. IV, n. 772/1998, che ha affermato la sindacabilità da parte del Giudice amministrativo degli atti con i quali il Presidente della Corte d'Appello determina la ripartizione dei titoli tra i pubblici ufficiali abilitati alla levata dei protesti, proprio sul presupposto della “loro natura amministrativa e non giurisdizionale”; T.A.R. LAZIO, n. 697/2000, ove si afferma la sindacabilità, da parte del Giudice amministrativo, del decreto del Presidente della Corte di assise che esclude dalla nomina a giudice popolare un determinato soggetto dopo l'avvenuta estrazione del suo nominativo dagli elenchi degli aspiranti alla nomina stessa.

⁴⁵⁷ G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 122 e ss.

⁴⁵⁸ Così, C. COST., n. 492/1991.

⁴⁵⁹ G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 275-276.

provvedimento se non ha prima chiesto e ottenuto una valida autorizzazione da parte del magistrato⁴⁶⁰.

Non dissimilmente dal nulla osta del Tribunale nell'ambito del procedimento di espulsione dello straniero, l'autorizzazione qui in esame pare, pertanto, doversi considerare come "un atto interno (se pure necessario) ad un procedimento amministrativo"⁴⁶¹, e dunque, in definitiva, come un atto *oggettivamente* amministrativo. In altre parole ancora, l'autorizzazione in discorso non sembra costituire esplicazione di una funzione propriamente giurisdizionale, bensì si innesta nell'ambito di un'attività tipicamente amministrativa, ed *ivi* si pone come necessario antecedente procedimentale di veri e propri provvedimenti amministrativi⁴⁶².

⁴⁶⁰ Osserva, sul punto, R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 795-796, che "l'accesso presso l'abitazione del contribuente effettuato in assenza di autorizzazione (o in presenza di un'autorizzazione illegittima)" determina "l'invalidità dell'atto di accesso (in quanto emesso in assenza di un presupposto necessario)", avendo poi cura di aggiungere che, "[l]a ricezione della teoria dell'invalidità derivata appare in questo senso necessitata, in quanto quello in esame è un procedimento amministrativo che si apre con la richiesta di accesso al domicilio e termina con l'atto di chiusura delle operazioni di verifica, conseguenti all'accesso".

⁴⁶¹ Come affermava C. COST., n. 492/1991 in relazione all'intervento del Tribunale nell'ambito del procedimento amministrativo di espulsione dello straniero.

⁴⁶² In tema di accessi ispettivi, si è già cercato di dimostrare che, per lo meno secondo la tesi che riteniamo preferibile, l'ordine di accesso del capo Ufficio costituisca un provvedimento amministrativo. Riteniamo, nondimeno, che anche laddove la legge si riferisce alle perquisizioni personali, all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili, nonché all'esame di documenti o richiesta di dati rispetto ai quali sia eccepito il segreto professionale (art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972), essa faccia riferimento a veri e propri ordini amministrativi (come parrebbero ritenere anche S. MARCHESI, *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali del contribuente*, cit., 608-609 testo e nota 401, nonché G. VANZ, *Novità giurisprudenziali in tema di tutela cautelare contro le indagini tributarie illegittime*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2016, 173 e ss., spec. 196-197 nota 31). Sul punto, si ricorda che, secondo la definizione tradizionale, per ordine amministrativo si intende "una dichiarazione di volontà, emessa da un soggetto della pubblica amministrazione (...), diretta ad imporre ad un soggetto passivo obblighi immediati e diretti, previa comminatoria di una misura giuridica in caso di disobbedienza" (così, L. GALATERIA, *Teoria giuridica degli ordini amministrativi*, cit., 68). Ebbene, entrambi gli elementi tipici dell'ordine amministrativo (obbligo e sanzione) sembrano potersi rintracciare in ciascuna delle fattispecie previste dal citato art. 52, comma 3. Infatti, nel caso delle perquisizioni personali e delle "aperture coattive", viene imposto al soggetto passivo l'obbligo di subire un'attività di indagine che si esplica sul suo corpo (perquisizione) o sulle sue cose (aperture coattive), e la sanzione è rappresentata, in questi casi, proprio dalla esecuzione *coattiva* della misura. Sotto quest'ultimo profilo (sanzione), si tenga presente che la dottrina ritiene che "[l]a responsabilità del soggetto passivo dell'ordine, in caso di inadempimento dell'obbligo, si sostanzia nella soggezione alla sanzione, *sia che si attui nella forma di esecuzione specifica* o generica sia nell'applicazione di sanzioni civili, penali, amministrative ecc." [così, sempre L. GALATERIA, *Teoria giuridica degli ordini amministrativi*, cit., 141, il quale peraltro esemplificativamente annovera, tra le varie tipologie di ordine amministrativo, non solo gli ordini ispettivi (p. 50) e, più in generale (p. 184), gli ordini suscettibili di imporre obblighi di *patis*, ma anche, più in particolare, l'"ordine di subire una ispezione corporale" (p. 143), che sembra poter essere in qualche modo assimilata, sotto il profilo della sua qualificazione come ordine amministrativo, alle perquisizioni personali di cui all'art. 52, comma 3, trattandosi pur sempre, in entrambi i casi, di misure suscettibili di imporre al privato l'obbligo di subire un'attività di indagine limitativa della libertà personale. Non dissimilmente, si veda F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica Amministrazione*, cit., 111, che, proprio con riferimento ai poteri d'indagine attribuiti dalla legge alla pubblica Amministrazione, vi annovera, a titolo esemplificativo, anche gli "ordini con cui l'autorità costringe un soggetto a subire (...) un'ispezione corporale o locale"]. Per quanto invece attiene all'esame di documenti o richiesta di notizie rispetto ai quali sia eccepito il segreto professionale, anche in questo caso pare trattarsi di veri ordini amministrativi, suscettibili di imporre al professionista obblighi di *patis*, di *fare* o di *dare*, il cui inadempimento è peraltro passibile della sanzione prevista dall'art. 11, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997, che punisce, tra le altre cose, "l'inottemperanza (...) a qualsiasi (...) richiesta fatta dagli uffici o dalla Guardia di finanza nell'esercizio dei poteri loro conferiti" (nel senso della sanzionabilità del professionista non collaborativo, si veda E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., 289, ove l'Autore per l'appunto ritiene che "[l]a mancata collaborazione del professionista sembrerebbe (...) rendere applicabile la sanzione residuale prevista dall'art. 11, c. 1, d.lgs. 471/1997").

Si può, pertanto, convenire con quanti riconoscono all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica la natura di "atto materialmente amministrativo"⁴⁶³; di atto, cioè, che, pur provenendo dall'autorità giudiziaria, nondimeno assume contenuti obiettivamente amministrativi, com'è del resto acquisito anche nella giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, ben salde – ormai da un trentennio – nell'affermare che "il provvedimento autorizzativo del Procuratore della Repubblica non ha pertanto carattere penale, ma *partecipa della natura amministrativa del procedimento nel quale si inserisce*, condizionandone la legittimità"⁴⁶⁴.

Chiarita la natura obiettivamente amministrativa dell'atto autorizzativo del Procuratore della Repubblica, può adesso affrontarsi il problema, altrettanto complesso e "scivoloso", del "tipo" di valutazione che la legge rimette al magistrato al fine di decidere se concedere o meno l'autorizzazione in parola.

Sul punto, giova rimarcare – ma su tale profilo non sembra possano nutrirsi dubbi di sorta – che la previsione del meccanismo autorizzativo in esame ha la precipua funzione di garantire al privato un *controllo preventivo* sul corretto esercizio del potere amministrativo, nella prospettiva di "contenere il potere inquisitorio dell'amministrazione, subordinandolo ad un previo vaglio da parte di un soggetto che dia istituzionali garanzie di terzietà rispetto alle parti interessate, quando il suddetto potere si indirizzi verso i luoghi più riservati della persona"⁴⁶⁵.

Ma in cosa consiste questo controllo sul *corretto esercizio del potere*?

Bisogna, cioè, domandarsi – analogamente a quanto si è fatto discorrendo dell'"autorizzazione gerarchica" – se il controllo del magistrato interessi solo la legittimità dell'atto ispettivo che l'Amministrazione intende porre in essere o se, oltre a dover vagliare la legittimità dell'iniziativa ispettiva, il Procuratore sia vieppiù chiamato a sindacarne anche il merito, e, dunque, a valutarne anche i profili di *opportunità* e di *convenienza*. Ed è evidente come l'adesione all'uno piuttosto che all'altro modello di sindacato comporti conseguenze rilevantissime, giacché, se si ritenesse che il magistrato sia chiamato ad effettuare un controllo di sola legittimità, dovrebbe conseguentemente concludersi che egli *debba* rilasciare l'autorizzazione in tutti i casi in cui riscontri la sussistenza dei presupposti normativi dell'atto ispettivo, quandanche, per avventura, dovesse ritenere tale atto inopportuno. Diversamente, se si ritenesse che il controllo del magistrato investa anche il merito, dovrebbe allora concludersi che il Procuratore possa negare l'autorizzazione non solo, com'è intuitivo, nei casi in cui riscontri la mancanza dei presupposti di legittimità dell'atto ispettivo, ma anche

⁴⁶³ Così lo qualifica P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 287.

⁴⁶⁴ In questi termini, CASS., SS.UU., n. 8062/1990. In senso identico, *ex multis*, CASS., SS.UU., n. 16424/2002, ove le Sezioni Unite hanno ribadito che "il provvedimento in discorso appartiene ad un procedimento amministrativo e necessariamente ne assume la natura".

⁴⁶⁵ Così, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 285.

allorquando, pur valutata positivamente la legittimità dell'atto, ritenga che ragioni di opportunità suggeriscano di astenersi dal porlo in essere.

In proposito, tornano utili le considerazioni già svolte a proposito dell'“autorizzazione gerarchica”, che meritano qui di essere riproposte, pur in estrema sintesi. In quella sede, si è detto che, qualora tra l'organo “autorizzante” e quello “autorizzato” non intercorra un rapporto di *gerarchia*, dovrebbe escludersi, in mancanza di diverse indicazioni normative, che il controllo affidato al primo investa anche il merito delle scelte del secondo, e si era pertanto giunti alla conclusione che, nell'ambito delle indagini finanziarie, in mancanza di un vero e proprio rapporto *gerarchico* tra “autorizzante” e “autorizzato”, ed in mancanza, altresì, di espresse indicazioni legislative di segno contrario, il controllo esercitato dal superiore debba limitarsi ai soli profili di legittimità degli atti ispettivi che l'Ufficio procedente intende porre in essere.

Ebbene, le conclusioni cui siamo giunti in materia di indagini finanziarie devono, qui, essere riconfermate, ed anzi ribadite con vigore ancora maggiore.

Infatti, se è pur vero che l'atto autorizzativo del magistrato si presenta come atto obiettivamente amministrativo, è nondimeno evidente che, sotto il profilo soggettivo, tale atto proviene da un organo appartenente al potere giudiziario⁴⁶⁶. Sicché, non soltanto tra l'organo “autorizzante” (magistrato) e quello “autorizzato” (Ufficio procedente) non sussiste un rapporto di *gerarchia*, ma si tratta addirittura di organi appartenenti a distinti poteri dello Stato, tra i quali dunque non sussiste alcun rapporto di subordinazione, essendo anzi tra essi ravvisabile, in virtù del fondamentale principio della separazione dei poteri, una relazione di sostanziale reciproca indipendenza. Si aggiunga, poi, che, non dissimilmente da quanto accade nell'ambito delle indagini finanziarie, anche qui la legge non contiene alcuna indicazione tale da lasciar intendere – o anche solo supporre – che il controllo del magistrato si estenda anche al merito delle scelte dell'Ufficio procedente.

Talché, conformemente alla ricostruzione cui abbiamo ritenuto di aderire, dovrebbe recisamente escludersi che il Procuratore della Repubblica sia chiamato a sostituire la propria valutazione di *opportunità* a quella compiuta dall'Amministrazione, dovendosi, piuttosto, concludere che il controllo rimesso al magistrato investa i soli profili di legittimità degli atti

⁴⁶⁶ Tiene a separare nettamente i profili oggettivi e soggettivi dell'autorizzazione in discorso, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 287-288, il quale ritiene che, “mentre si può convenire nel qualificare l'atto in esame come materialmente amministrativo in quanto emanato nell'esercizio di una funzione amministrativa di controllo, si deve per contro recisamente escludere la possibilità di considerare il soggetto cui è affidato il compimento dell'atto medesimo come appartenente alla (e quindi incardinato nella) organizzazione amministrativa”, e ciò poiché “[è] (...) connaturato al nostro ordinamento – il quale si ispira pur sempre, ancorché in termini meno rigidi del passato, al principio di separazione dei poteri – che un determinato organo non possa cumulare in capo a sé, operando in vesti diverse a seconda dei casi, tanto la natura giurisdizionale quanto quella amministrativa”. Nello stesso senso, tra gli altri, anche A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1375 nota 124.

ispettivi dell'Ufficio procedente⁴⁶⁷. Il magistrato non esercita, cioè, vera discrezionalità amministrativa⁴⁶⁸, essendo unicamente chiamato ad assicurare la legittimità dell'agire conoscitivo dell'Amministrazione finanziaria, alla quale sola compete ogni valutazione di opportunità e convenienza della propria azione di controllo. Il Procuratore, dunque, non compie alcuna valutazione comparativa degli interessi in gioco, ma si limita a verificare la sussistenza dei presupposti di legittimità dell'atto ispettivo che l'Ufficio procedente intende compiere⁴⁶⁹. Del resto, diversamente opinando – se, cioè, si ritenesse che il controllo del Procuratore si estenda anche al merito degli atti ispettivi sottoposti alla sua autorizzazione –, si assisterebbe ad una singolare interferenza tra organi appartenenti a distinti poteri dello Stato, priva di base legislativa espressa né – pare potersi osservare – giustificata da alcun altro principio di ordine sistematico.

Chiarito ciò, occorre tuttavia intendersi sull'effettivo contenuto del sindacato di legittimità rimesso al Procuratore della Repubblica, giacché, se è indubitabile che al magistrato sia rimesso un vaglio preventivo sul legittimo esercizio del potere, è tuttavia anche vero che molto di rado la disciplina normativa dei poteri di accesso, ispezione e verifica si preoccupa di indicare espressamente i presupposti di legittimità dei singoli atti ispettivi, cosicché non è per nulla immediato comprendere *che cosa* il magistrato debba concretamente valutare per decidere se autorizzare o meno il compimento di tali atti.

In specie, è sufficiente scorrere l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 per avvedersi che il legislatore prevede espressamente specifici presupposti di legittimità soltanto per l'accesso presso "locali diversi" (ad esempio, presso abitazioni private); potere, questo, che, a norma del comma 2 del menzionato articolo, può essere esercitato solo se ricorrono "gravi indizi di violazioni" tributarie, essendo dunque intuitivo che il magistrato, in occasione del controllo ad esso devoluto dalla legge, sia chiamato a verificare se il menzionato presupposto di legittimità

⁴⁶⁷ Ritengono che il controllo del Procuratore della Repubblica investa i soli profili di legittimità (e non anche il merito) degli atti ispettivi dell'Ufficio procedente, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 285, a detta del quale il fatto che "l'organo giudiziale non è dotato di un potere gerarchico sull'ufficio procedente, (...) dovrebbe escludere che esso possa valutare gli aspetti più strettamente relativi al merito dell'atto istruttorio". In senso analogo, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 131 e ss., il quale ritiene che il controllo esteso al merito configuri una fattispecie eccezionale di controllo, ammissibile solo in presenza di indicazioni legislative espresse, che tuttavia mancano in materia di accessi, ispezioni e verifiche. Senonché, l'Autore giunge – in modo a nostro modo di vedere non condivisibile – ad estendere al merito il controllo devoluto al "superiore gerarchico" nell'ambito delle indagini finanziarie, sebbene, anche in quella sede, tra organo autorizzante e organo autorizzato non sussista – come lo stesso Autore peraltro riconosce – un rapporto di *gerarchia*, e sebbene difettino altresì indicazioni legislative espresse nel senso di estendere il controllo svolto dall'organo "autorizzante" al merito degli atti dell'organo "autorizzato".

⁴⁶⁸ Se si è bene inteso, ritiene invece che la valutazione devoluta al magistrato sia caratterizzata da discrezionalità, R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 177-178, testo e nota 50.

⁴⁶⁹ Sembra concordare con tale lettura anche la giurisprudenza, la quale, pronunciandosi con specifico riferimento all'autorizzazione del magistrato necessaria per accedere presso abitazioni, ha affermato – pur in modo non del tutto chiaro – che "il convincimento del pubblico ministero circa la ricorrenza di gravi indizi giustificativi di deroga all'inviolabilità del domicilio *esprime non esercizio di discrezionalità amministrativa in senso proprio*, a protezione di interessi trascendenti il rapporto tra fisco e contribuente, *ma apprezzamento tecnico-giuridico*, all'interno di quel rapporto, secondo regole di contemperamento delle contrapposte posizioni soggettive direttamente stabilite dalla legge" (così, CASS., SS.UU., n. 16424/2002).

ricorra o meno nel caso concreto, potendo esso concedere la relativa autorizzazione soltanto qualora abbia positivamente riscontrato la sussistenza di “gravi indizi”.

Nondimeno, in tutti gli altri casi in cui pure è previsto il coinvolgimento preventivo del magistrato, la legge non detta specifiche indicazioni espresse in merito ai presupposti di legittimità dell’esercizio del potere⁴⁷⁰, essendo anzi del tutto silente sul punto. In specie, nulla è espressamente stabilito con riferimento ai presupposti dell’accesso presso locali “ad uso promiscuo”, così come nulla è previsto per quanto attiene ai presupposti in presenza dei quali i funzionari possono procedere, nel corso dell’accesso, a perquisizioni personali, all’apertura coattiva di pieghi sigillati, casseforti, mobili, ripostigli etc. Del pari, la legge non chiarisce quali siano i presupposti per l’esame di documenti o la richiesta di notizie rispetto ai quali sia stato eccepito il segreto professionale. Ed è chiaro, dunque, che il silenzio della legge in ordine ai presupposti di legittimità degli atti ispettivi determina inevitabilmente significativi problemi in ordine alla definizione dei contenuti del controllo rimesso dalla legge al magistrato, posto che, come si è visto, il sindacato del Procuratore investe proprio la *legittimità* del singolo atto ispettivo, ossia l’osservanza, da parte dell’Ufficio precedente, delle regole e dei principi giuridici che presiedono all’esercizio del potere.

Senonché, deve ritenersi che, pur nel silenzio della legge, i presupposti di legittimità dei predetti atti di indagine possano essere individuati attraverso una lettura *sistematica* delle disposizioni dettate dall’art. 52 del D.P.R. n. 600/1972. Occorre, cioè, che ogni disposizione dell’art. 52 sia interpretata non già “isolatamente” – dunque in base alle sole indicazioni in essa espressamente contenute –, bensì alla luce delle altre disposizioni dettate dal medesimo articolo, nonché avendo riguardo al dettato costituzionale ed ai principi generali dell’azione amministrativa (in quanto tali applicabili anche all’agire dell’Amministrazione finanziaria)⁴⁷¹.

Si vedrà subito oltre che in questo modo è, in effetti, possibile enucleare presupposti di legittimità ulteriori rispetto a quelli (pochi) espressamente previsti espressamente dal citato art. 52; presupposti, dunque, la cui sussistenza deve senz’altro essere vagliata dal magistrato in sede

⁴⁷⁰ Evidenzia, molto chiaramente, le carenze dell’art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, A. VIOTTO, *Commento agli artt. 13, 14 e 15 Cost.*, cit., 86-87, a detta del quale “non si può evitare di considerare che l’art. 52 contiene una disciplina assai scarna quanto ai casi ed alle modalità da seguire nell’esercizio dei poteri che vengono attribuiti agli uffici ed alla Guardia di finanza”, per poi osservare che “[l]’unica disposizione assistita da un certo grado di vincolatività è quella dettata dal 2° co., ove l’esecuzione dell’accesso in locali diversi da quelli indicati nel 1° co. è subordinata all’esistenza di <<gravi indizi di violazioni>> la cui sussistenza deve, peraltro, essere verificata da un soggetto terzo, quale è il *procuratore della Repubblica*”. Per tutto il resto – soggiunge l’Autore – “l’art. 52 si limita ad attribuire una serie di poteri senza però precisare alcunché circa l’an, il quando e il quomodo del loro esercizio”. Il che, peraltro, determina significative tensioni con gli artt. 13 e ss. Cost., che invece imporrebbero una delimitazione più precisa dei casi e delle modalità che l’Autorità pubblica è tenuta a seguire nell’adozione di misure limitative delle libertà inviolabili *in* riconosciute. Sul punto, si veda, più diffusamente, anche ID., *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 397 e ss.

⁴⁷¹ Nella teoria dell’interpretazione della legge, “si usa un argomento di tipo sistematico ogni qualvolta, per accreditare l’interpretazione prescelta, si adduce non il testo della disposizione interpretata isolatamente presa, ma qualche elemento del contesto in cui la disposizione è collocata. Tale contesto può essere più o meno esteso: gli altri commi di un medesimo articolo, gli altri articoli di una stessa legge, l’insieme delle leggi riferibili ad una stessa materia, etc., fino ad arrivare alla totalità delle disposizioni che compongono un ordinamento giuridico”. In questi precisi termini, R. GUASTINI, *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011, 296-297, al quale si rinvia per più ampi riferimenti.

di controllo preventivo di legittimità, ed in mancanza dei quali quest'ultimo dovrà conseguentemente negare la propria autorizzazione al compimento dell'atto ispettivo, pena, altrimenti, l'illegittimità del provvedimento conoscitivo che ciononostante venga adottato. In sintesi, il controllo devoluto dalla legge al Procuratore della Repubblica non sembra mai esaurirsi – come invece talvolta afferma la giurisprudenza⁴⁷² – in un mero adempimento procedurale, quasi si trattasse di un atto dovuto, da concedere dietro semplice riscontro di requisiti meramente formali (come la competenza dell'Ufficio procedente, la destinazione dei locali in cui l'Ufficio intende accedere, il rispetto dei criteri selettivi etc.), bensì implica valutazioni ben più profonde e complesse, coerentemente, peraltro, con la funzione di garanzia che dev'essere riconosciuta all'intervento preventivo del magistrato nell'ambito dei procedimenti ispettivi.

In tale prospettiva sistematica, si consideri anzitutto il potere di accesso in locali promiscuamente destinati ad attività "lavorative" e ad abitazione. È senz'altro vero che l'art. 52, comma 1 si limita a subordinare l'adozione dell'ordine di accesso alla preventiva autorizzazione del magistrato, senza stabilire espressamente alcunché in ordine ai casi in cui tale potere può essere esercitato. Tuttavia, dovrebbe essere ormai chiaro che l'Amministrazione, nell'esercizio di tutti i propri poteri – compreso, dunque, il potere di accesso in locali ad uso promiscuo –, è chiamata ad osservare non soltanto le regole espressamente stabilite dalla norma attributiva del potere (nel nostro caso assenti), ma anche i principi generali dell'azione amministrativa, *ivi* compreso il principio di proporzionalità.

L'applicazione del menzionato principio al potere qui in esame è imposta prima di tutto dalla Costituzione, considerato che tale mezzo d'indagine interferisce indubbiamente con la libertà domiciliare (dunque con un diritto *inviolabile*) del privato, e che, come si ricorderà, è proprio la stessa Carta costituzionale ad imporre che ogni compressione delle libertà *inviolabili* risponda ad un criterio di stretta proporzionalità⁴⁷³ tra i mezzi impiegati e il fine perseguito.

⁴⁷² La giurisprudenza ritiene, ad esempio, con specifico riferimento all'accesso presso locali ad "uso promiscuo" - e proprio in ragione dell'assenza, nell'art. 52, comma 1, di indicazioni precise in ordine ai presupposti di legittimità di tale atto ispettivo -, che l'autorizzazione del magistrato costituirebbe "un mero adempimento procedimentale" (in questo senso, da ultimo, CASS., n. 23824/2017; ID., n. 26829/2014; ID., SS.UU., n. 16424/2002), dunque una sorta di nulla osta, quasi un atto dovuto, o comunque implicante, per lo più, il riscontro di meri requisiti formali, come ad esempio la competenza dell'Ufficio procedente. Evidente però come una tale lettura finisca, in definitiva, per svilire il significato dell'intervento preventivo del magistrato nel caso degli accessi in locali ad uso promiscuo. Del resto, in tale prospettiva – che giudichiamo alquanto riduttiva –, sarebbe davvero poco comprensibile la ragione per la quale il legislatore abbia ritenuto di coinvolgere un magistrato nel procedimento ispettivo, giacché, se davvero si trattasse di un controllo (quasi) formale, sarebbe stato senz'altro più efficiente affidarlo ad un organo interno alla stessa Amministrazione – ciò che peraltro sarebbe stato costituzionalmente ammissibile, posto che quello di accesso è uno dei poteri per i quali la Costituzione non sembra imporre *in apicibus* la riserva di giurisdizione (cfr., art. 14, comma 3, Cost.) –, senza scomodare un organo addirittura appartenente ad altro potere dello Stato.

⁴⁷³ C. COST., n. 467/1991, espressamente richiamata da A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 93, nota 13, il quale ritiene (p. 94) che il precetto costituzionale di proporzionalità s'imponga non soltanto al legislatore, bensì anche all'Autorità giudiziaria – la quale, nel disporre, convalidare o autorizzare provvedimenti limitativi delle libertà inviolabili, deve verificare il concreto rispetto del suddetto canone di stretta proporzionalità della misura restrittiva –, nonché all'"autorità amministrativa", la quale, "entro i margini di decisione che inevitabilmente le vengono lasciati dal legislatore, non può prescindere dall'osservanza dei menzionati vincoli della necessità"

Senza dimenticare, in ogni caso, che quello di proporzionalità è un principio assolutamente generale dell'azione amministrativa, che non solo ha trovato un sicuro, ancorché indiretto, riconoscimento legislativo nell'art. 1 della Legge n. 241/1990⁴⁷⁴, ma è stato addirittura espressamente codificato in materia di accessi ispettivi in locali "lavorativi" dall'art. 12, comma 1 dello Statuto, del quale è, peraltro, ben possibile sostenere l'applicabilità in via analogica anche agli accessi in locali ad "uso promiscuo" e, *a fortiori*, agli accessi in locali esclusivamente adibiti ad abitazione⁴⁷⁵.

Deve quindi ritenersi che il magistrato, in sede di controllo preventivo, non possa limitarsi ad una verifica di tipo formale, bensì sia chiamato (anche) a verificare che il compiendo atto ispettivo rispetti il principio di proporzionalità, dovendo il Procuratore rilasciare l'autorizzazione solo in caso di positivo riscontro di effettive esigenze di indagine sul luogo, tali, cioè, da giustificare l'esercizio di un potere intrusivo come quello in esame, e da palesare l'impossibilità di adottare atti meno pregiudizievoli per il privato ma ugualmente efficaci sotto il profilo conoscitivo. Così, a mero titolo di esempio, può ritenersi che il magistrato debba concedere l'autorizzazione allorché sussista qualche elemento tale da indurre a ritenere che nei predetti locali ad "uso promiscuo" possano rinvenirsi documenti non altrimenti acquisibili e presumibilmente utili al controllo⁴⁷⁶. Per converso, l'autorizzazione

e della proporzionalità e dovrebbe sempre propendere, a parità di risultati teoricamente ottenibili, per le soluzioni che arrecano la minore turbativa alle posizioni dei singoli".

⁴⁷⁴ Articolo, che, come si è già visto nel corso di questo lavoro, ha annoverato, tra i principi che governano tutta l'azione amministrativa, anche "i principi dell'ordinamento comunitario", con il che il principio di proporzionalità pare aver esteso la propria sfera di operatività anche alle materie non devolute alla competenza dell'Unione europea. Sul punto, si veda, per tutti, G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, cit., *passim* ma spec. 73 e ss. Per l'applicazione del principio di proporzionalità alle attività conoscitive dell'Amministrazione finanziaria, si veda anche, di recente, G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit.

⁴⁷⁵ Come si è già osservato, l'art. 12, comma 1 dello Statuto ha codificato il principio di proporzionalità in materia di accessi in locali ad uso "lavorativo", nei quali gli Uffici possono accedere solo se sussistono "effettive esigenze di indagine sul luogo". Ora, se è senza dubbio vero che la disposizione appena richiamata fa testuale riferimento ai soli accessi presso locali "lavorativi", senza espressamente contemplare i locali ad "uso promiscuo" né i "locali diversi" (come ad esempio le abitazioni), è vero anche che escludere l'applicazione del principio allorché l'accesso abbia luogo presso tali ultimi locali condurrebbe a risultati ermeneutici pressoché paradossali, giacché significherebbe escludere dall'applicazione del principio proprio quei locali che, essendo maggiormente caratterizzati sotto il profilo della riservatezza, più meriterebbero di essere attratti entro la sua sfera applicativa. Cosicché – è stato condivisibilmente osservato in dottrina – "la circostanza che di tali luoghi non abbia espressamente fatto menzione lo Statuto, non autorizza a concludere che rispetto ad essi le indicazioni dettate dall'art. 12 non abbiano rilevanza", giacché – prosegue l'Autrice – "sarebbe priva di ogni logica la conclusione cui si perverrebbe, ove si ritenesse che in questi locali, destinati alle attività più intime e riservate, fossero ammessi accessi e ispezioni non strettamente necessari ai fini delle indagini" (così, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 182). Del resto, si potrebbe anche sostenere che una tale interpretazione dell'art. 12, comma 1 dello Statuto sia imposta anche dal dovere di interpretare il diritto nazionale conformemente alla CEDU, che all'art. 8 stabilisce che ogni limitazione della libertà di domicilio debba essere contenuta entro i confini della proporzionalità (per spunti in tal senso, si veda A. VIOTTO, *Il diritto ad una buona amministrazione: istruttoria e diritti fondamentali del contribuente*, cit., 226 e ss.).

⁴⁷⁶ Peraltro, parte della dottrina ritiene che anche l'accesso in locali ad uso promiscuo presupponga la sussistenza di indizi (anche non "gravi" e magari provenienti da fonti anonime) tali da giustificare una misura così intrusiva. In questo senso, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 142, la quale ritiene che, essendo pur sempre implicata la libertà domiciliare del privato, sia "da ritenere, pertanto, che il Procuratore della Repubblica debba essere posto nelle condizioni di cogliere la presenza di indizi di violazioni, ancorché non gravi, tale da legittimare l'emissione del provvedimento richiesto".

dovrebbe essere negata allorché l'Ufficio pretendesse di accedere presso i predetti locali al solo fine di reperire un documento che l'Amministrazione potrebbe ottenere formulando una semplice richiesta di trasmissione al contribuente o, *a fortiori*, ad altra Amministrazione dello Stato, giacché in tal caso l'accesso non sarebbe certamente necessario per il raggiungimento del fine perseguito⁴⁷⁷.

Passando adesso ad esaminare il potere di accesso in "locali diversi" da quelli adibiti anche od esclusivamente ad attività "lavorative", si è già visto che tale mezzo di indagine è l'unico per il quale la legge prevede espressamente uno specifico presupposto di legittimità, in particolare subordinandone l'esperibilità alla ricorrenza di "gravi indizi di violazioni" tributarie. È chiaro allora – come del pari si è già chiarito –, che il magistrato potrà autorizzare il compimento dell'atto solo allorché abbia positivamente riscontrato la ricorrenza di tale presupposto nel caso concreto.

In specie, il Procuratore della Repubblica dovrà valutare se la richiesta dell'Ufficio o della Guardia di Finanza sia corredata dall'indicazione di "gravi indizi di violazioni", ossia dalla allegazione di *fatti certi* che lascino presuntivamente dedurre, con una qualche fondatezza, la commissione di violazioni da parte del soggetto controllato, e dovrà, coerentemente, negare l'autorizzazione non solo, com'è intuitivo, allorché l'organo richiedente non abbia indicato alcun elemento a supporto della richiesta, ma anche nei casi in cui gli elementi allegati non siano tali da assurgere al rango di indizi, per di più "gravi"⁴⁷⁸. Ed è proprio sulla base di tali condivisibili principi che, ad esempio, la giurisprudenza costante nega che l'accesso in abitazioni private possa fondarsi su notizie di fonte confidenziale anonima, le quali sono considerate prive di attitudine indiziante, giacché – osservano le Sezioni Unite della Corte di Cassazione – "una dichiarazione senza paternità (...) non rende noto alcun fatto su cui poi innestare un giudizio di verosimile accadimento di un altro fatto", bensì, al più, "può lasciare spazio soltanto a congetture od illazioni"⁴⁷⁹, dunque a qualcosa che indizio non è.

⁴⁷⁷ L'esempio è tratto da G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 137.

⁴⁷⁸ In questi termini, molto chiaramente, A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1369. In giurisprudenza, tali assunti sono saldamente condivisi dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, ferme nel sostenere che "ove il Procuratore della Repubblica riscontri che non ricorrono i gravi motivi che sono denunciati dalla p.a. dovrà negare l'autorizzazione" (così CASS., SS.UU., n. 8062/1990; ID., SS.UU., n. 16424/2002).

⁴⁷⁹ Così, sempre CASS., SS.UU., n. 16424/2002, ove le Sezioni Unite ritengono nondimeno che "la denuncia anonima, quando sia articolata e dettagliata nell'indicazione di circostanze potenzialmente riferibili al contribuente denunciato, possa elevare la semplice ipotesi del verificarsi della violazione tributaria a consistente sospetto", ma, considerato che il sospetto "non è ancora indizio, e tanto meno prova", può, al più, "assumere influenza in relazione agli ampi poteri ispettivi degli Uffici tributari, nel senso di consigliarne l'esercizio, se del caso, anche tramite accesso nei luoghi in cui si svolge l'attività tassabile (non abbisognante, come si è detto, della presenza di gravi indizi)". Di talché – chiosano le Sezioni Unite – "l'accesso all'abitazione non può essere il primo atto ispettivo dopo una denuncia anonima, occorrendo un minimo di indagine o di riscontro, per acquisire la cognizione di fatti, sia pure di semplice valore indiziario". In dottrina, condividono tale ricostruzione, tra gli altri, A.R. CIARCIA, *Il ruolo dell'autorizzazione nell'attività istruttoria*, cit., par. 2; A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1372; P. CORSO, *Sindacabilità dell'autorizzazione all'accesso ed inutilizzabilità di prove acquisite <<contra legem>>*, cit., 308-309; A. GRASSOTTI, *L'accesso domiciliare illegittimo rende invalido l'accertamento*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2003, 142 e ss., spec. 147.

Sebbene la legge fornisca qualche importante indicazione espressa in ordine ai presupposti di legittimità dell'accesso presso locali diversi da quelli "lavorativi", non mancano tuttavia profili disciplinari latori di notevoli problemi di ordine interpretativo, che inevitabilmente impattano anche sulla precisa delimitazione dei contenuti del sindacato devoluto al magistrato. Così, ad esempio, nonostante l'art. 52, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972 condizioni testualmente l'accesso alla sussistenza di "gravi indizi di violazioni", ci si è tuttavia domandati se oggetto esclusivo del sindacato rimesso al Procuratore sia la gravità degli *indizi* – come lascerebbe intendere la formulazione letterale della disposizione –, ovvero anche la gravità della *violazione*, come invece sarebbe ragionevole onde evitare che possano essere compiuti accessi domiciliari al solo fine di indagare su violazioni di minima entità.

In proposito, la dottrina prevalente⁴⁸⁰ ritiene, del resto conformemente al tenore testuale dell'art. 52, comma 2, che il magistrato debba limitarsi a verificare la gravità degli indizi adottati dall'organo richiedente, sicché l'autorizzazione dovrebbe essere rilasciata anche a fronte di presunte violazioni non gravi, purché supportate da gravi indizi. In effetti, tale conclusione potrebbe sembrare "obbligata", considerato che il sindacato rimesso al Procuratore integra un controllo di (sola) legittimità, e che la legge, proprio nell'individuare i presupposti di legittimità degli accessi domiciliari, si limita a subordinare il compimento dell'atto alla sussistenza di "gravi indizi di violazioni", senza in alcun modo riferire il requisito della "gravità" anche alla violazione in sé. Cosicché, ammettere che il magistrato, pur in presenza di "gravi indizi", possa comunque negare l'autorizzazione in ragione della non sufficiente gravità della violazione, significherebbe consentirgli di superare il dettato normativo, ciò che però finirebbe per trasformare il controllo del Procuratore in un sindacato di *merito*, tale, cioè, da consentirgli di inibire il compimento di un atto ispettivo *legittimo ma giudicato inopportuno*. Il che, alla luce della ricostruzione fin qui illustrata, parrebbe da escludere, dal momento che il sindacato devoluto al Procuratore della Repubblica sembra limitato ai soli profili di *legittimità* dell'accesso, senza potersi estendere al *merito* delle scelte dell'organo precedente.

Tuttavia, la tradizionale impostazione ora richiamata non è del tutto convincente.

Infatti, si potrebbe forse giungere ad estendere il sindacato del magistrato anche alla gravità della *violazione* attraverso un'applicazione rigorosa del principio di proporzionalità. Ciò che, evidentemente, non snaturerebbe il controllo devoluto al magistrato, se si considera che il principio in questione costituisce un presupposto di *legittimità* dell'accesso, di talché il Procuratore manterrebbe il proprio sindacato entro i confini del controllo di (sola) legittimità.

⁴⁸⁰ In tal senso, tra gli altri, R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 205; ID., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 109; F. GALLO, *Discrezionalità dell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, cit., 655; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 354-355. In questo senso parrebbe orientato anche A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 286. *Contra*, R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 177-178 testo e nota 50, il quale, invece, estende il sindacato del magistrato anche alla gravità della presunta violazione.

In specie, bisognerebbe valorizzare il terzo “*step*” del sindacato di proporzionalità. Sul punto, si è già osservato che il sindacato di proporzionalità, oltre alla valutazione di “*idoneità*” e “*necessarietà*” della misura al raggiungimento del fine perseguito, postula anche, nella sua forma più pura e rigorosa (ossia nella sua forma “*trifasica*”, corrispondente alla c.d. “*teoria dei tre gradini*”), la verifica della “*proporzionalità in senso stretto*” dell’atto amministrativo. Ora, la *proporzionalità in senso stretto* a propria volta implica che “mezzo e fine non debbono risultare sproporzionati l’uno rispetto all’altro”, trattandosi qui di “paragonare obiettivo e mezzo e di ponderarli nella loro rispettiva importanza”. E va da sé che “una valutazione negativa sotto il profilo della proporzionalità in senso stretto ha come conseguenza che i pubblici poteri debbono astenersi dall’adottare la misura oggetto della valutazione comparativa: nonostante il fatto che essa abbia già superato l’esame relativo, rispettivamente, all’idoneità ed alla *necessarietà*”⁴⁸¹.

In quest’ordine di idee, se davvero la presunta violazione fosse di entità bagatellare, il magistrato potrebbe allora forse negare l’autorizzazione all’esecuzione dell’accesso per mancanza del requisito della “*proporzionalità in senso stretto*”, dal momento che tale mezzo di indagine – lesivo, com’è, di una libertà inviolabile del privato – risulterebbe sproporzionato rispetto al *fine* perseguito, che è (per l’appunto) quello di indagare su una violazione di entità “modesta”, e pertanto insuscettibile di giustificare un *mezzo* così invasivo⁴⁸².

Resta comunque fermo – quand’anche si ritenesse di non aderire alla ricostruzione appena prospettata, imperniata sulla rigorosa valorizzazione della “*proporzionalità in senso stretto*” – che il magistrato, nel valutare se autorizzare o meno l’accesso in locali diversi da quelli “*lavorativi*”, debba pur sempre svolgere un sindacato circa la proporzionalità della misura, quanto meno nella sua variante “*bifasica*”, considerato che il principio di proporzionalità rappresenta, come si è detto più volte, un canone giuridico di condotta assolutamente generale, che l’Amministrazione deve osservare ogni qualvolta eserciti poteri discrezionali. Il che val quanto dire che il Procuratore dovrebbe sempre accertare, secondo un percorso valutativo di tipo prognostico, l’inesistenza di alternative alla compressione della libertà domiciliare, nonché l’idoneità della misura che si intende adottare rispetto allo scopo di reperire nel domicilio del privato le prove delle presunte violazioni commesse dal privato⁴⁸³.

Va, poi, ulteriormente precisato che il requisito della proporzionalità della misura (che pur potrebbe giustificare, se applicato con un certo rigore, l’estensione del sindacato del

⁴⁸¹ Così D.U. GALETTA, *Il principio di proporzionalità*, cit., 152.

⁴⁸² Potrebbe forse essere questa la ragione per cui una parte della dottrina ritiene che l’applicazione del principio di proporzionalità consentirebbe al magistrato di estendere il proprio sindacato anche alla gravità della presunta violazione. In tal senso, si veda G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell’azione amministrativa di accertamento tributario*, cit., 76, la quale afferma: “In merito all’accesso in locali abitativi o in altri luoghi non utilizzati ai fini lavorativi il cui presupposto sono i <<gravi indizi di violazioni>>, una corretta applicazione del principio di proporzionalità richiederebbe che questa misura che lede la sfera più intima del domicilio possa essere assunta soltanto in caso di <<gravi indizi di gravi violazioni>>”.

⁴⁸³ In questi termini A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 287.

magistrato alla gravità della *violazione* sulla quale l'Ufficio indaga), debba invece essere tenuto concettualmente distinto dal requisito dei “gravi indizi”, costituendo gli stessi (proporzionalità e “gravi indizi”) presupposti di legittimità dell'atto reciprocamente autonomi e non sovrapponibili, che pertanto devono formare oggetto di separata valutazione da parte del magistrato⁴⁸⁴.

Infatti, è stato in proposito efficacemente osservato che “[t]utti gli accessi devono essere proporzionati, ma alcuni di essi devono inoltre essere sorretti da gravi indizi di violazioni”, e ciò, “[s]enza che tra i due requisiti possa sussistere alcuna commistione o assorbimento”⁴⁸⁵. In effetti, può osservarsi come, di per sé, la sussistenza di “gravi indizi” nulla dica in merito alla ricorrenza di effettive esigenze di indagine sul luogo, essendo ben possibile che, pur in presenza di gravissimi indizi, non vi sia alcuna concreta esigenza di accedere presso il domicilio del contribuente. Si consideri, a mero titolo di esempio, il caso in cui, pur avendo l'Ufficio acquisito indizi sufficientemente gravi, l'effettiva commissione della violazione da parte del contribuente possa essere verificata semplicemente formulandogli una richiesta di trasmissione di atti, o addirittura semplicemente chiedendo la trasmissione di documenti ad altre Amministrazioni che ne siano già in possesso. Evidente, allora, come in tali casi, pur a fronte di “gravi indizi di violazioni”, non ricorrerebbe alcuna effettiva esigenza di indagine tale da giustificare l'accesso domiciliare, di talché il magistrato dovrebbe, in siffatte ipotesi, negare l'autorizzazione al compimento dell'atto ispettivo, che del resto sarebbe altrimenti illegittimo per violazione del principio di proporzionalità.

Particolarmente complessi sono, poi, i problemi determinati dalla disciplina normativa dei poteri di eseguire, nel corso degli accessi, perquisizioni personali, aperture coattive di borse, “pieghi sigillati”, casseforti, mobili ripostigli, etc.

Anche in queste ipotesi, l'art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 non chiarisce, infatti, in modo espresso quali siano i presupposti di legittimità di tali atti; atti che nondimeno, e com'è ben evidente, sono suscettibili di incidere, peraltro col massimo grado di intrusività, sulle libertà costituzionali inviolabili del singolo, quali, in particolare, la libertà personale (perquisizioni personali), la libertà domiciliare (apertura coattiva di casseforti, mobili, ripostigli, etc.), e la libertà di corrispondenza (apertura coattiva di pieghi sigillati, ma anche, secondo parte della

⁴⁸⁴ In questo senso, ad esempio, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 182. Che il sindacato di proporzionalità sia autonomo rispetto alla verifica della ricorrenza dei “gravi indizi di violazione” parrebbe confermato anche da G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567-3568.

⁴⁸⁵ Così, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 137.

dottrina⁴⁸⁶, l'esame della corrispondenza già aperta). Il che, di riflesso, rende non poco problematica la concreta delimitazione del controllo preventivo devoluto al magistrato⁴⁸⁷.

Sul punto, può anzitutto osservarsi, alla luce di tutto quanto sin qui osservato, come debba trovare applicazione, anche con riguardo a tali poteri, il generale principio di proporzionalità, la cui operatività è qui più che mai suffragata dalle disposizioni costituzionali, posto che trattasi di poteri suscettibili di incidere su *libertà inviolabili*, la cui compressione, come

⁴⁸⁶ Si veda, da ultimo, G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 490-491 e 494 e ss. *Contra*, tuttavia, tra i costituzionalisti, A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Lezioni. Parte speciale*, cit., 246, il quale ritiene che l'art. 15 Cost. tuteli la garanzia della libertà e segretezza della corrispondenza perduri "fino al momento nel quale il destinatario, ricevuto il messaggio, ne abbia preso conoscenza". In senso contrario anche la prassi, come dimostra COMANDO GENERALE GUARDIA DI FINANZA, circolare n. 1/2018, Vol. II, 32.

⁴⁸⁷ L'autorizzazione prevista dall'art. 52, comma 3 è necessaria ogni qual volta i verificatori, nel corso di qualsiasi accesso, intendano esercitare gli specifici poteri previsti specificamente dallo stesso art. 52, comma 3, e non dovrebbe mai considerarsi già "implicita" nella prodromica autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica per procedere all'accesso ispettivo. Dovrebbe, cioè, escludersi che i verificatori, una volta che il magistrato abbia autorizzato l'accesso, siano liberi, in forza della sola autorizzazione all'accesso, di esercitare anche i poteri previsti dall'art. 52, comma 3 senza bisogno di chiedere ulteriori atti autorizzativi. Del resto, tale conclusione pare imposta dalla lettera del terzo comma dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, che, nel subordinare le perquisizioni personali e l'apertura coattiva di borse, pieghi sigillati, casseforti, ripostigli etc. all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ha cura di precisare – in modo assai eloquente – che tale autorizzazione preventiva sia necessaria "in ogni caso", con ciò evidentemente escludendo qualsiasi ipotetico "assorbimento" di tale autorizzazione in quella resa dal magistrato per eseguire l'accesso ispettivo. Peraltro, si vedrà nel testo che i presupposti di legittimità dei poteri previsti dall'art. 52, comma 3 sono in larga parte autonomi – soprattutto per quel che riguarda la proporzionalità – da quelli previsti per gli accessi ispettivi. Di talché, deve ritenersi che sia sempre richiesta un'apposita valutazione del magistrato per l'esercizio dei poteri specificamente previsti dall'art. 52, comma 3, posto che altrimenti – se cioè si consentisse ai verificatori di esercitare tali poteri già sulla base della sola autorizzazione all'accesso –, ciò significherebbe che gli Uffici potrebbero esercitare poteri dei quali il magistrato non ha concretamente valutato con la dovuta completezza i presupposti di legittimità [sull'autonomia dei presupposti dei poteri di cui all'art. 52, comma 3 rispetto a quelli degli accessi ispettivi, si veda, per tutti, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 270 testo e nota 10. In dottrina, parrebbero sostenere la piena autonomia delle autorizzazioni previste dall'art. 52, comma 3, R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 207, ove l'Autore ritiene che "il potere di accesso consente di indagare liberamente, finché non si incida sulla libertà delle persone o si eserciti violenza sulle cose", con il che – se si è bene inteso – l'Autore ritiene che, quand'anche si tratti di accessi già autorizzati dal magistrato – accessi in locali ad "uso promiscuo" o accesso in locali diversi da quelli "lavorativi" –, i funzionari debbano sempre munirsi delle ulteriori specifiche autorizzazioni per procedere all'esercizio dei poteri coercitivi previsti dall'art. 52, comma 3; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 189. Con particolare riferimento al rapporto tra autorizzazione all'accesso domiciliare e autorizzazione all'apertura coattiva di pieghi sigillati, osserva condivisibilmente G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 492, che "[c]iò che occorre escludere è che l'autorizzazione all'accesso domiciliare possa essere considerata come comprensiva (anche implicitamente) di quella all'ispezione della corrispondenza"]. La giurisprudenza ha invece adottato un approccio diverso – di dubbia legittimità –, assumendo posizioni differenziate a seconda del "potere coercitivo" in rilievo. Così, la Cassazione ha affermato espressamente che "l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per l'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e simili, prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, richiamato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 33, è richiesta solamente nel caso di accesso disposto dagli uffici imposte nei locali della ditta, ma non anche nel caso di perquisizione domiciliare già autorizzata dall'autorità giudiziaria, essendo evidente che l'autorizzazione alla perquisizione domiciliare è comprensiva di ogni attività strumentale necessaria per l'acquisizione delle prove" (così, CASS., n. 14058/2006, citata da A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 105. In senso analogo, CASS., n. 20824/2005; ID., n. 739/2010; ID., n. 27149/2011). Come si vede, la semplice autorizzazione "giudiziaria" all'accesso legittimerebbe, a dire della Cassazione, l'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti e simili. Non figura, invece, tra i poteri che la Cassazione ritiene esercitabili già in forza della semplice autorizzazione "giudiziaria" all'accesso, quello di eseguire *perquisizioni personali*. Ed infatti esistono altre pronunce in cui la Suprema Corte ha ritenuto che l'esercizio di tale ultimo specifico potere non sia mai legittimato dalla semplice autorizzazione del magistrato all'accesso, bensì richieda sempre e comunque la specifica autorizzazione prevista dall'art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Afferma, infatti, la Corte che "la preventiva autorizzazione detta è necessaria per procedere a perquisizione personale in tutti i casi di accesso, quindi anche in quelli (regolati nei commi precedenti) per i quali (...) è richiesta autorizzazione del Procuratore della Repubblica, per cui quest'ultima non può mai sostituire l'altra od esser ritenuta equivalente di quella" (così, CASS., n. 20253/2005, citata sempre da A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 105).

si è detto più volte, in tanto è ammissibile in quanto si mantenga confinata entro il limite della necessarietà. Il che, dunque, significa che il magistrato dovrà, anche in questo caso, svolgere una valutazione di tipo prognostico, verificando, in particolare, se sussistano elementi tali da far ritenere che sulla persona o negli oggetti considerati dall'art. 52, comma 3 siano custoditi materiali utili ai fini delle indagini⁴⁸⁸, e che tali materiali non siano reperibili attraverso l'esercizio di poteri meno invasivi.

Chiarito ciò, è stato altresì convincentemente argomentato⁴⁸⁹ che, al pari degli accessi in locali diversi da quelli "lavorativi", anche il compimento degli atti ispettivi ora in esame sia legittimo solo se ricorrano "gravi indizi di violazioni" tributarie. A tale conclusione si giunge attraverso una lettura "coordinata" e "costituzionalmente orientata" delle disposizioni dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972.

Occorre, anzitutto, tenere presente che l'art. 14 Cost., laddove stabilisce che ogni limitazione della libertà domiciliare può avvenire "nei casi e nei modi stabiliti dalla legge *secondo le garanzie prescritte per la libertà personale*", istituisce un rapporto di immedesimazione fra le tutele garantite alle due libertà (personale e domiciliare), tale per cui "non solo la tutela della libertà domiciliare deve conformarsi a quella della libertà personale, ma non sarebbe costituzionalmente legittimo neppure riservare alla libertà domiciliare un grado di tutela maggiore di quello attribuito alla libertà personale"⁴⁹⁰.

In siffatta prospettiva, deve, allora, ritenersi, pur nel silenzio della legge, che l'esercizio del potere di *perquisizione personale* non possa che essere sottoposto ai medesimi requisiti previsti dall'art. 52, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972 per l'accesso in locali diversi da quelli "lavorativi", posto che, altrimenti, le limitazioni alla *libertà personale* riceverebbero, in materia tributaria, un livello di garanzie *inferiore* rispetto alla *libertà domiciliare*, in contrasto con l'assetto voluto dal Costituente. Il che val quanto dire, in altri e più chiari termini, che, analogamente a quanto previsto per gli accessi in abitazioni private, anche l'esecuzione di *perquisizioni personali* deve considerarsi subordinata alla ricorrenza di "gravi indizi di violazioni".

L'impostazione concettuale appena seguita sembra consentire di pervenire ad analoghe conclusioni anche rispetto ai poteri di *apertura coattiva di casseforti, mobili, ripostigli etc.* In specie, trattasi, come si ricorderà, di misure limitative della libertà domiciliare che, a differenza degli accessi ispettivi (che paiono riconducibili agli "accertamenti ed ispezioni" contemplati dall'art. 14, comma 3 Cost.), sembrano dover essere inquadrare tra le "perquisizioni" previste dal precedente

⁴⁸⁸ In tal senso, se si è bene inteso, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 288.

⁴⁸⁹ Si vedano, G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 492; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 207; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 288; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 134-135; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 259.

⁴⁹⁰ Lo osserva sempre G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 492.

comma 2, ossia tra quei provvedimenti per i quali l'art. 14 Cost., proprio in ragione della particolare intrusività che li caratterizza, assicura al privato il massimo delle garanzie, assoggettando tali misure a riserva di legge ed a riserva di giurisdizione, quand'anche siano adottate a fini di controllo fiscale⁴⁹¹. Gli atti previsti dall'art. 52, comma 3 appartengono, cioè, ad una categoria di provvedimenti circondata, già a livello costituzionale, da cautele ben maggiori rispetto a quelle che il Costituente ha ritenuto di apprestare con riferimento agli accessi domiciliari. In un tale contesto, nonostante il silenzio dell'art. 52, comma 3 in ordine ai presupposti per procedere all'apertura coattiva di casseforti, mobili, ripostigli, etc., sembra, allora, lecito ritenere che tali poteri debbano essere assoggettati a presupposti (almeno) omogenei a quelli previsti per gli accessi in "locali diversi", essendo pertanto necessaria, anche per l'esercizio dei poteri qui in esame, la sussistenza di "gravi indizi di violazioni".

Ma non è tutto, giacché analogo trattamento sembra dover essere riservato anche all'ultimo dei poteri contemplati dall'art. 52, comma 3, vale a dire quello di procedere, nel corso dell'accesso, all'apertura di pieghi sigillati, misura, questa, suscettibile di interferire con la libertà di corrispondenza riconosciuta e tutelata dall'art. 15 Cost.

In proposito, si è osservato che l'art. 15 Cost. attribuisce alla legge il compito di stabilire *i casi* in cui l'Autorità giudiziaria può motivatamente consentire la limitazione della libertà di corrispondenza, cosicché, nel silenzio dell'art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 (che non si preoccupa, in effetti, di predeterminare i casi in cui detto potere può essere esercitato), sembra comunque necessario – onde evitare attriti tra il citato art. 52 e l'art. 15 Cost. – completare la disciplina in via interpretativa, assoggettando l'apertura coattiva di "pieghi sigillati" a presupposti omogenei a quelli previsti per le misure limitative delle altre libertà costituzionali inviolabili. Del resto, non sembrano sussistere ostacoli di sorta ad una tale soluzione, dal momento che il citato art. 52, comma 3 considera il potere di apertura coattiva di pieghi sigillati unitariamente a quelli di perquisizione personale e di apertura coattiva di casseforti, mobili, ripostigli e simili, cosicché appare anche lecito ritenere che altrettanto unitari debbano essere i presupposti di legittimità cui l'esercizio di tali poteri è subordinato, con la conseguenza che anche l'ispezione della corrispondenza può dirsi legittima solo se ricorrano "gravi indizi di violazioni"⁴⁹².

Tutto quanto precede val quanto dire che il magistrato, nel decidere se autorizzare o meno l'esercizio dei poteri previsti dall'art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972, debba sempre valutare la proporzionalità del singolo atto ispettivo, nonché la ricorrenza di "gravi indizi di

⁴⁹¹ Si vedano, per tutti, P. CARETTI – G. TARLI BARBIERI, *Diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, cit., 342 e ss. Tra i tributaristi, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 73 e ss.

⁴⁹² In tal senso, ancora G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 492.

violazioni”, e debba coerentemente negare l’autorizzazione allorché i predetti requisiti non siano entrambi sussistenti nel caso concreto⁴⁹³.

Giova, a questo punto, svolgere qualche considerazione in merito all’ultimo dei poteri contemplati dall’art. 52, comma 3, ossia il potere di esaminare documenti o richiedere notizie rispetto ai quali sia eccepito il segreto professionale⁴⁹⁴. In questo caso, a differenza degli altri poteri disciplinati dalla medesima disposizione – i quali, come visto, incidono su diritti dichiarati inviolabili dalla Costituzione –, quello ora in esame involge un istituto (il segreto professionale) che, ancorché strumentale alla tutela di interessi costituzionalmente rilevanti (ad esempio la riservatezza, piuttosto che il diritto di difesa), trova tuttavia la sua fonte nella legge ordinaria, la quale ha dunque uno spazio di intervento senz’altro maggiore nel bilanciare tale istituto con altri interessi, fermo restando, tuttavia, che siffatto bilanciamento deve sempre avvenire nel rispetto del principio di ragionevolezza⁴⁹⁵.

Ciò premesso, la disciplina normativa del potere in discorso si presenta fortemente “lacunosa”, giacché l’art. 52, comma 3 si limita a stabilire che, qualora sia eccepito il segreto professionale, l’esame dei documenti o la richiesta di notizie debba necessariamente passare per il vaglio preventivo dell’Autorità giudiziaria – il che, in ogni caso, costituisce un segno piuttosto evidente dell’intenzione del legislatore di fornire all’istituto (o meglio, agli interessi ad esso sottesi) una qualche tutela “rafforzata”⁴⁹⁶ –, senza tuttavia chiarire in alcun modo quale sia la valutazione che il Procuratore deve compiere per decidere se autorizzare o meno l’esercizio del potere.

In specie, l’art. 52, comma 3 non chiarisce se il segreto professionale sia o meno derogabile in materia di indagini tributarie, il che determina problemi di non poco momento ai fini che qui interessano, atteso che la soluzione di tale nodo interpretativo incide in modo

⁴⁹³ Tale soluzione ermeneutica sembra confermata da A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 288 e G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 135 e ss.

⁴⁹⁴ Sulla tutela del segreto professionale nell’ambito dell’attività conoscitiva dell’Amministrazione finanziaria si vedano, prima delle modifiche introdotte dalla Legge n. 413/1991, G. FALSITTA, *Accessi, ispezioni e verifiche dell’amministrazione finanziaria negli studi professionali*, cit.; A.E. GRANELLI, *Ispezioni tributarie e segreto professionale*, cit. Per l’assetto normativo, invero estremamente problematico, risultante dalle modifiche introdotte con la Legge n. 413/1991 (e tuttora vigente), *cfr.*, per tutti, L. SALVINI, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, cit.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 253 e ss.; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 200 e ss., 358 e ss.; P. CORSO, *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, cit., 1135 e ss.; A. QUATTROCCHI, *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, cit., 253 e ss.; E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell’accertamento tributario*, cit.; da ultimo, G. FRANSONI, *Poteri d’indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit.

⁴⁹⁵ In questi termini, sempre G. FRANSONI, *Poteri d’indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 497, testo e nota 42, il quale, dopo aver chiarito che “[i]l segreto professionale – anche nelle ipotesi in cui sia servente alla tutela di diritti costituzionalmente garantiti, come quello di difesa – ha la sua fonte nella legge ordinaria la quale, quindi, ha uno spazio di intervento molto maggiore nel modularlo bilanciandolo con altri interessi”, ha poi cura di aggiungere (nota 42) che “[o]vviamente, tale bilanciamento deve avvenire nel rispetto dei valori in gioco e del principio di ragionevolezza, di talché potrebbero risultare viziate – o meritevoli di un’interpretazione costituzionalmente orientata – disparità di trattamento fra il regime del segreto professionale nell’accertamento tributario e nel processo penale”. Su quest’ultimo profilo, si veda anche E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell’accertamento tributario*, cit., 284.

⁴⁹⁶ Per uno spunto in tal senso, si veda L. SALVINI, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, cit. 34.

decisivo sulla concreta fisionomia del sindacato devoluto al magistrato. Se, infatti, si ritiene che il segreto professionale sia *inderogabile*, dovrebbe conseguentemente concludersi che l'autorizzazione possa essere concessa solo se il segreto risulti *infondatamente* eccepito; solo, cioè, se il magistrato accerti che i documenti e le notizie che i verificatori intendono apprendere non siano, in realtà, coperti dal segreto professionale⁴⁹⁷. Se, invece, si ritiene che il segreto sia *derogabile*, dovrebbe coerentemente concludersi che il Procuratore possa autorizzare l'esercizio del potere anche qualora il segreto sia stato fondatamente eccepito, salvo poi doversi stabilire quali valutazioni il magistrato debba concretamente compiere per decidere se derogare o meno al segreto⁴⁹⁸.

In tale contesto, sebbene – lo si ripete – l'art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 non contenga indicazioni testuali in ordine alle valutazioni che l'Autorità giudiziaria è chiamata a compiere al fine di decidere se concedere o meno l'autorizzazione, sembra nondimeno preferibile la tesi⁴⁹⁹ secondo cui, similmente a quanto si verifica in materia processuale penale⁵⁰⁰, il segreto professionale è inderogabile, e sembra, pertanto, corretto ritenere che l'Autorità giudiziaria debba verificare se l'eccezione sollevata dal professionista sia o meno fondata, e che il magistrato debba conseguentemente negare l'autorizzazione allorché accerti che il segreto professionale sia stato fondatamente eccepito.

In specie, pur a fronte della laconicità dell'art. 52, comma 3, paiono deporre in tal senso sia un argomento di carattere storico che un argomento di carattere sistematico.

Quanto al primo dei menzionati profili (*i.e.*, argomento storico), la vigente disciplina contenuta nell'art. 52, comma 3 pare recepire una prassi che, consolidatasi nel sistema normativo previgente, era proprio assisa sulla sostanziale inderogabilità del segreto professionale.

Infatti, nonostante la disciplina anteriore alla Legge n. 413/1991 non prevedesse espressamente né la facoltà del professionista (o del suo delegato) di eccepire il segreto professionale, né il conseguente intervento autorizzativo dell'Autorità giudiziaria, alcune Procure avevano nondimeno ritenuto che il segreto professionale – in quanto regola a portata generale – fosse opponibile anche all'Amministrazione finanziaria, ed erano giunte ad

⁴⁹⁷ In questo senso, R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit. 207-208; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 358 e ss.; P. CORSO, *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, cit., 1135 e ss.; G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 500 e ss.

⁴⁹⁸ Ritengono il segreto professionale derogabile, pur seguendo impostazioni tra loro molto diverse, L. SALVINI, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, cit., 33-34, la quale comunque prospetta la possibilità di addivenire a conclusioni interpretative attraverso un'interpretazione meno letterale dell'art. 52, comma 3; A. QUATTROCCHI, *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, cit., 253 e ss.; E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit.

⁴⁹⁹ Per tutti, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 300; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit. 207-208; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 361 e ss.; P. CORSO, *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, cit., 1139; da ultimo, G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, 499 e ss., spec. 501.

⁵⁰⁰ Si vedano gli artt. 200 e 256 cod. proc. pen.

applicare, sulla falsariga di quanto prevede l'art. 256 cod. proc. pen, un modello procedimentale nell'ambito del quale, una volta che il segreto fosse stato eccepito dal professionista, i funzionari o militari precedenti avrebbero dovuto rimettere gli atti al Procuratore della Repubblica o all'Autorità giudiziaria più vicina, la quale a propria volta avrebbe dovuto vagliare la fondatezza dell'eccezione sollevata, concedendo l'autorizzazione solo in caso di riscontrata insussistenza del segreto professionale⁵⁰¹.

Non sembra allora irragionevole ritenere che la nuova disciplina, risultante dalle modifiche introdotte dalla Legge n. 413/1991, nel prevedere la facoltà di eccepire il segreto professionale ed il conseguente coinvolgimento dell'Autorità giudiziaria, abbia proprio inteso recepire il modello procedimentale andatosi consolidando, grazie all'opera della prassi, durante la vigenza della normativa precedente, cosicché sembra anche lecito guardare proprio a quella prassi per riempire di significato la frammentaria disciplina dell'attuale art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972⁵⁰².

Passando al secondo – ma interrelato – degli argomenti testé evocati (*i.e.*, argomento sistematico), la tesi qui preferita sembra sistematicamente suggerita dall'esigenza di assicurare al segreto professionale un trattamento omogeneo tanto nell'ambito delle indagini tributarie quanto nell'ambito del procedimento penale, onde evitare differenziazioni difficilmente conciliabili con il principio (peraltro di rilevanza costituzionale) di ragionevolezza.

È noto, infatti, che, in virtù dell'art. 200 cod. proc. pen., i soggetti tenuti al segreto professionale non siano obbligati a deporre nei processi penali su quanto conosciuto in ragione della propria professione, così come è noto che, in forza dell'art. 256 del medesimo codice, essi non sono obbligati a consegnare all'Autorità giudiziaria che ne faccia richiesta atti, documenti e ogni altra cosa, che dichiarino per iscritto essere coperta dal segreto professionale⁵⁰³. Se ne desume che, nell'ambito del processo penale – ove, peraltro, considerata

⁵⁰¹ Si vedano, PROCURA GENERALE DI TORINO, Parere 23 aprile 1976, n. 2118/46, e PROCURA GENERALE DI CATANZARO, Parere 30 settembre 1976, n. 5992, entrambe in *I 4 codici IPSOA*, sub. art. 52, nn. 8 e 9, D.P.R. n. 633/1972. Sul punto, si vedano L. SALVINI, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, cit., 31-32; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 362; G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 501.

⁵⁰² Sul punto, si veda, molto chiaramente, G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, cit., 501, il quale ritiene che la tesi che afferma l'inderogabilità del segreto professionale anche in materia di indagini tributarie “ha dalla sua parte, innanzi tutto, un argomento di tipo storico, relativo alla prassi che il legislatore sembra aver voluto istituzionalizzare”.

⁵⁰³ In particolare, l'art. 200 cod. proc. pen. prevede che alcune categorie di soggetti tenuti, nei rispettivi, ordinamenti professionali, al segreto professionale non possano essere obbligati a deporre come testimone su quanto abbia appreso in ragione della propria professione. È poi stabilito che, se il giudice abbia fondato motivo di ritenere che l'“eccezione” del segreto professionale sia infondata, provveda agli accertamenti necessari, essendogli consentito ordinare al testimone di deporre solo qualora accerti l'insussistenza del segreto professionale. Regole analoghe sono previste dall'art. 256 cod. proc. pen. per quanto attiene all'esibizione di atti e documenti che il professionista dichiari per iscritto essere coperti dal segreto professionale. Si consideri, peraltro, che il segreto professionale riceve un'analogia tutela anche nel processo civile, ove, infatti, la disciplina dell'astensione del professionista dalla testimonianza, per come disciplinata dal codice di procedura penale, è richiamata dall'art. 249 cod. proc. civ., ed ove l'ordine del Giudice di esibizione di documenti, previsto dall'art. 210 cod. proc. civ., è circondato dalle stesse cautele previste dall'art. 118 cod. proc. civ. in materia di ispezione, di talché l'ordine di esibizione potrà essere emanato al fine di obbligare i professionisti al deposito di documenti “purché ciò possa compiersi (...) senza

la preminenza dell'interesse alla repressione dei reati, di norma si incontrano meno limiti nell'acquisizione dei fatti rispetto a quelli cui soggiace l'Amministrazione finanziaria⁵⁰⁴ –, il segreto professionale costituisce un ostacolo potenzialmente insuperabile anche da parte dell'Autorità giudiziaria. In quel contesto, infatti, il segreto professionale si configura come un diritto/dovere di non diffusione degli elementi di cui il professionista sia venuto a conoscenza in ragione della propria attività professionale, che addirittura resiste anche di fronte all'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'autorità giudiziaria⁵⁰⁵.

Se tutto ciò è vero, pare allora doversi respingere la tesi secondo la quale l'art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972 avrebbe introdotto una *deroga* al segreto professionale in materia di indagini tributarie, giacché sembra irrazionale che, per la tutela di interessi, senza dubbio rilevanti, ma non certo più di quelli perseguiti in sede penale, il legislatore abbia dettato in materia tributaria una disciplina meno garantistica di quella concepita per la repressione dei reati⁵⁰⁶. Oltretutto, tale sospetto di irrazionalità si acuisce, se solo si considera che gli atti delle indagini tributarie possono ridondare in sede penale in forza dell'obbligo di rapporto o di segnalazione alla Procura della Repubblica gravante sulla Guardia di finanza e sugli Uffici, talché – è stato acutamente rilevato – “ammettendo la deroga a fini fiscali del segreto professionale si verrebbe indirettamente a consentire l'ingresso nel processo penale di documenti che, appunto perché coperti dal segreto professionale, non avrebbero potuto entrarvi”⁵⁰⁷.

In definitiva, la tesi della *derogabilità* del segreto professionale ai fini dei controlli tributari sembra determinare significative aporie di carattere sia sistematico che pratico, poco ragionevoli se considerate alla luce dell'ordinamento nel suo complesso. Più correttamente, sembra allora doversi ritenere che, similmente a quanto si verifica nel procedimento penale, il segreto professionale sia *inderogabile*⁵⁰⁸ anche da parte dell'Amministrazione finanziaria, cosicché il magistrato, una volta che il professionista abbia eccepito il segreto, dovrebbe limitarsi, nel quadro di un controllo di mera legittimità, a valutare la fondatezza dell'eccezione

costringerli a violare uno dei segreti previsti negli articoli 351 e 352 [ora 200 e 201] del Codice di procedura penale”. Sul punto, si veda, per tutti, E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., 284-285.

⁵⁰⁴ Si veda E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., 284-285.

⁵⁰⁵ In tal senso, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 359, nonché E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., 284 e ss.

⁵⁰⁶ In questi termini, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 364. In senso analogo, anche P. CORSO, *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, cit., 1139.

⁵⁰⁷ Così, sempre A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 364.

⁵⁰⁸ R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit. 207-208, ma ulteriori spunti anche in ID., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 157 e ss., ove l'Autore ritiene, ancorché con precipuo riferimento al segreto d'ufficio, che la deroga ad un segreto a fini tributari debba essere sempre espressa, di talché – parrebbe potersene desumere – l'assenza, nell'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, di una deroga espressa al segreto professionale, dovrebbe indurre a ritenere che sia precluso all'Amministrazione di acquisire i documenti e le notizie rispetto ai quali il segreto professionale sia stato *fondatamente* eccepito.

– dunque a verificare se i documenti e le notizie richiesti rientrano effettivamente tra quelli coperti dal segreto –, dovendo conseguentemente negare l'autorizzazione qualora riscontri che l'eccezione sia stata fondatamente sollevata^{509 510}.

Fermo tutto ciò – fermo, cioè, che il segreto professionale è insuperabile (se tempestivamente e fondatamente eccepito dal professionista) anche da parte dell'Amministrazione finanziaria –, resta, però, da chiarire quale sia l'oggetto del segreto professionale, posto che la normativa tributaria non individua i documenti e le notizie coperti dal detto segreto, determinando, così, il problema dell'individuazione di un criterio che consenta di valutare la fondatezza dell'eccezione sollevata dal professionista.

Sul punto, la dottrina⁵¹¹ ha messo in rilievo come tale valutazione debba tenere conto non soltanto del nesso che deve necessariamente intercorrere tra le informazioni e l'esercizio dell'attività professionale, ma anche della funzione che la legge stessa talvolta attribuisce ai documenti che vengono formati e rimessi al professionista.

In quest'ordine di idee, si è escluso, ad esempio, che possano considerarsi coperti dal segreto professionale gli atti pubblici⁵¹², così come le scritture contabili (sia quelle del professionista che quelle del cliente)⁵¹³, posto che la legge ne impone la redazione anche a fini fiscali, (anche) per documentare e rendere accessibili al Fisco i fatti che attengono all'attività economica esercitata dai contribuenti; analogamente, dovrebbero ritenersi escluse dal segreto professionale le fatture e le ricevute fiscali emesse dal professionista, posto che tali documenti, sebbene possano recare informazioni che attengono alla sfera riservata dei clienti, devono, per legge, essere conservati proprio in vista di un possibile controllo fiscale, talché, data la naturale destinazione di tali documenti alle ispezioni del Fisco, sarebbe irragionevole se gli stessi

⁵⁰⁹ In tal senso, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 300, nonché, da ultimo, G. FRANSONI, *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, 499 e ss., spec. 501, il quale, non senza aver prima rilevato l'ambiguità del dettato normativo, osserva che l'art. 52, comma 3 “starebbe ad indicare che il segreto professionale è comunque insuperabile se validamente eccepito”.

⁵¹⁰ Per l'opposta tesi della sostanziale “cedevolezza” del segreto professionale in materia di indagini tributarie, si vedano, pur con estrema varietà di impostazioni ed argomenti, L. SALVINI, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, cit., 33, ove l'Autrice osserva che “[l]a scelta di non prevedere alcuno specifico procedimento né alcun presupposto per il rilascio dell'autorizzazione, lascerebbe pensare che esso sia meramente automatico e che l'autorizzazione non necessiti di alcuna motivazione”, sebbene poi (pp. 33-34) non escluda la possibilità di addivenire a soluzioni differenti attraverso un'interpretazione “meno attenta al dato letterale ma che privilegi quello sostanziale”, un'interpretazione, cioè, che valorizzi in particolar modo l'intento, che essa ritiene “chiaramente manifestato” dal legislatore, “di offrire una concreta maggiore tutela agli studi professionali (e quindi ai dati in essi custoditi)”; E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., il quale, pur escludendo che l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria sia un atto dovuto ed automatico, sembrerebbe ritenere che il segreto professionale (ma non il c.d. “segreto difensivo”) possa cedere di fronte alle esigenze conoscitive del Fisco. In giurisprudenza, aderisce alla tesi della “cedevolezza” del segreto professionale CASS., SS.UU., n. 11082/2010.

⁵¹¹ Si vedano, in particolare, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 366-367; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 208.

⁵¹² In tal senso, U. NANNUCCI, *Poteri istruttori: Finanza, Magistratura e segreto professionale*, in *Riv. Guardia di Fin.*, 1981, 63 e ss., spec. 78.

⁵¹³ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 377; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 208; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 366.

potessero essere sottratti al controllo dietro semplice sollevazione dell'eccezione del segreto professionale⁵¹⁴.

Ma, una volta esclusa la possibilità di sottrarre all'ispezione i documenti naturalmente destinati ai controlli del Fisco (come le scritture contabili e le fatture), nonché quelli che sono intrinsecamente privi del connotato delle segretezza (come gli atti pubblici), dovrebbero nondimeno ritenersi coperti dal segreto professionale tutti quei documenti e quelle notizie che, pur essendo in qualche misura connessi con operazioni aventi un risvolto tributario (e, dunque, avendo una rilevanza fiscale⁵¹⁵), tuttavia "rientrano in quell'area di riserbo che l'esercizio di una certa professione normalmente richiede ed in ordine ai quali il segreto dovrebbe essere tenuto in vista di interessi diversi dalle convenienze fiscali del professionista o del cliente"⁵¹⁶; si pensi, a mero titolo di esempio, alle cartelle cliniche ed alle cartelle mediche, agli appunti redatti dal professionista in occasione degli incontri con i propri clienti, ai fascicoli dei difensori e, specificamente, agli atti di istruzione delle pratiche, e così via.

Per quanto attiene al riferimento, contenuto nell'art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972, all'art. 103 cod. proc. pen., pare doversi ritenere che lo stesso sia volto ad estendere anche alle indagini tributarie tutta la gamma delle tutele previste dalla norma processuale penale richiamata, così da impedire che, attraverso l'uso dei poteri d'indagine tributaria, possano essere aggirate le garanzie stabilite a tutela della libertà della difesa nel procedimento penale⁵¹⁷.

È noto che l'art. 103 cod. proc. pen. limita significativamente i poteri d'indagine esercitabili, nel quadro dell'azione penale, nei confronti di soggetti che rivestono la qualifica di difensori; cosicché, avendo il legislatore tributario espressamente tenuto ferme quelle garanzie pure nel contesto delle indagini fiscali, dovrebbe conseguentemente ritenersi che tali limitazioni valgano anche nei procedimenti d'indagine tributaria e che, pertanto, al di fuori dei

⁵¹⁴ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 367.

⁵¹⁵ Osserva S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 300, che il segreto professionale, allorché sia fondatamente eccepito, "deve essere rispettato anche quando le notizie da esso coperte hanno rilevanza fiscale".

⁵¹⁶ Così, ancora A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 368.

⁵¹⁷ In tal senso, molto chiaramente, R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 208, che ritiene che il riferimento all'art. 103 cod. proc. pen. "sembra impedire indagini non consentite da tale norma, per evitare che siano eludibili attraverso indagini fiscali le garanzie di libertà della difesa"; nello stesso senso, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 368 e ss.; P. CORSO, *L'art. 103 c.p.p. e i suoi riflessi tributari*, in *Corr. Trib.*, 2002, 3029 e ss., il quale ritiene (par. 2) che il richiamo delle garanzie previste dall'art. 103 cod. proc. pen. "ha un grande valore simbolico e sistematico: simbolico, perché esclude che quanto è oggetto di garanzia in un settore dell'ordinamento giuridico (nella specie, quello processuale penale) sia *res nullius* in un altro settore, così da legittimare l'impressione che lo Stato si muova a compartimenti stagni; sistematico, perché l'espresso rinvio *per relationem* all'art. 103 c.p.p. è il segnale di una progressiva panprocessualizzazione delle regole dei settori non penali, chiamati ad allinearsi con i principi di base - ed irrinunciabili - affermati con riguardo al processo penale e, visto in una prospettiva ancora più ampia, di un progressivo abbandono dei moduli di accertamento meno garantisti a favore di quello che, indubbiamente, rappresenta la massima espressione delle garanzie per il singolo e la collettività".

casi e senza le garanzie stabilite a tutela della libertà della difesa dal citato art. 103 cod. proc. pen., non sia possibile procedere alle attività d'indagine *ivi* vietate nemmeno a fini fiscali⁵¹⁸.

Non resta a questo punto che esaminare l'ultimo dei profili problematici che ci si era proposti di approfondire, vale a dire quello della obbligatorietà (o meno) della motivazione delle "autorizzazioni giudiziarie"⁵¹⁹.

Sul punto, in disparte gli argomenti che possono essere adottati per ricondurre l'obbligo di motivazione all'art. 3 della Legge n. 241/1990⁵²⁰ piuttosto che (forse più correttamente) all'art. 7 dello Statuto⁵²¹, sembra lecito ritenere, in una prospettiva più generale, che l'obbligo del magistrato di motivare le predette autorizzazioni sia inscindibilmente correlato alla

⁵¹⁸ Invero, sebbene l'art. 103 cod. proc. pen. sia richiamato nella sua interezza dall'art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972, alcune sue parti non sono in realtà applicabili alle indagini tributarie, in quanto alcuni dei poteri d'indagine penale *ivi* contemplati non sono utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria. Sul punto, osserva esemplificativamente P. CORSO, *L'art. 103 c.p.p. e i suoi riflessi tributari*, cit., che "la disciplina delle «intercettazioni di conversazioni e comunicazioni» - oggetto di regole peculiari di esclusione qualora concerna difensori, investigatori privati, consulenti tecnici e i loro ausiliari - non è applicabile nella fase amministrativa perché tale incisivo ed invasivo mezzo di ricerca della prova non è mai utilizzabile per l'accertamento di illeciti tributari non di rilevanza penale. Poiché nella sede amministrativa né gli Uffici finanziari né la Polizia tributaria possono disporre o eseguire intercettazioni di comunicazioni del contribuente e dirette al contribuente, nemmeno può trovare occasione di applicazione l'eccezione a tale regola: se è esclusa l'intercettazione in sé, *a fortiori* è esclusa l'intercettazione delle comunicazioni tra contribuente e professionista".

⁵¹⁹ Che le autorizzazioni del Procuratore della Repubblica debbano essere motivate è opinione largamente condivisa in dottrina. Senza pretesa di esautività, si vedano I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 252; G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3568; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 285 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 138-139; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 138 e ss.; A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, cit., 444-445; A. VIOTTO, *I poteri di indagine nell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 288 e ss. spec. 297 e ss.; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 205; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 4; G. FALSITTA, *Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali*, cit., 336; S. DONATELLI, *Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ed invalidità derivata dell'avviso di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1225 e ss., spec. par. 4. *Contra*, U. NANNUCCI, *Poteri istruttori: Finanza, Magistratura e segreto professionale*, cit., 66-67. In giurisprudenza, con particolare riferimento all'autorizzazione necessaria per procedere ad accessi presso abitazioni private, affermano l'obbligo di motivazione CASS., SS.UU., n. 8062/1990; ID., SS.UU., n. 16424/2002, anche se tali pronunce non possono condividersi nella parte in cui affermano che la motivazione "potrà esaurirsi in espressioni sintetiche di significato implicito e risolversi nel richiamo della nota della Guardia di finanza che a quegli indizi abbia fatto riferimento". Questa impostazione è, infatti, eccessivamente riduttiva, laddove il riferimento al "significato implicito" contrasta con la necessità di palesare l'esame e la valutazione dei "gravi indizi di violazioni", sia sul piano fattuale che su quello giuridico. In tal senso, A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, cit., 444.

⁵²⁰ Sul punto, si veda D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 140, la quale giustifica l'obbligo di motivare le autorizzazioni in discorso in forza del solo art. 3 della Legge n. 241/1990, escludendo invece che siffatto obbligo possa farsi discendere dall'art. 7 dello Statuto, "dal momento che, se pure si tratti di atti «materialmente amministrativi», non sono posti in essere da un'autorità amministrativa, ma da un'autorità giurisdizionale, nell'esercizio dell'attività tipica del potere giudiziario". La natura provvedimentale dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica viene, peraltro, riconosciuta anche dalla giurisprudenza. *Cfr.*, sul punto, le già citate CASS., SS.UU., n. 8062/1990; ID., SS.UU., n. 16424/2002.

⁵²¹ La questione è di estremo interesse, giacché l'art. 7 dello Statuto estende testualmente l'obbligo di motivazione agli "atti dell'Amministrazione finanziaria", ed è evidente che l'autorizzazione in parola, pur essendo un atto *obiettivamente* amministrativo, promana pur sempre da un organo *soggettivamente* appartenente al potere giudiziario. Tuttavia, è stato condivisibilmente osservato che "in questi casi l'aspetto sostanziale possa prevalere su quello soggettivo formale e che, conseguentemente, l'obbligo di motivazione sussista anche per tali atti", giacché - prosegue tale dottrina - "sarebbe poco ragionevole che proprio gli atti di autorizzazione più rilevanti sotto il profilo della garanzia del corretto uso dei poteri istruttori fossero esonerati dall'obbligo di motivazione". Così, A. VIOTTO, *I poteri di indagine nell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 298.

funzione di *garanzia* che esse svolgono in materia di accessi, ispezioni e verifiche; funzione, questa, che risulterebbe irrimediabilmente obliterata se le valutazioni compiute dal Procuratore della Repubblica non trovassero esplicitazione nella parte motiva dell'atto autorizzativo.

A questo punto della trattazione, dovrebbe essere infatti chiaro che la disciplina normativa delle indagini tributarie affida all'“autorizzazione giudiziaria” una rilevante funzione di garanzia, che è fatta palese, anzitutto (e com'è intuitivo), dalla circostanza che l'intervento del Procuratore della Repubblica *precede* l'adozione del provvedimento ispettivo, così da assicurare al privato la garanzia che il controllo sul legittimo esercizio del potere abbia luogo prima che le sue situazioni giuridiche soggettive abbiano concretamente subito una lesione; ma la connotazione garantistica propria dell'“autorizzazione giudiziaria” è palesata anche (e soprattutto) dalle particolari caratteristiche dell'organo “autorizzante”, considerato che la legge devolve tale controllo preventivo di legittimità ad un magistrato, dunque ad un soggetto non soltanto dotato di particolari competenze tecniche, ma anche istituzionalmente collocato in una posizione di “equidistanza” dagli interessi delle parti, e pertanto libero da condizionamenti di sorta. L'autorizzazione costituisce, dunque, non già un mero adempimento formale, bensì un importante momento di garanzia preordinato al controllo *preventivo* della legittimità dell'uso del potere, nell'ambito del quale il magistrato è, per l'appunto, chiamato a verificare la sussistenza di tutti i presupposti di legittimità (“formale” e “sostanziale”) dell'atto ispettivo che l'Ufficio procedente intende porre in essere.

Se tutto ciò è vero – se è vero, cioè, che la legge ha attribuito all'intervento del magistrato un indefettibile ruolo di “filtro preventivo di legittimità”, con funzione di garanzia delle situazioni giuridiche soggettive del privato⁵²² –, non si vede, allora, come l'autorizzazione potrebbe mai svolgere la funzione garantistica che le è propria se non fosse sempre corredata da un'esauriente esplicitazione delle ragioni, in fatto e in diritto, che hanno indotto il magistrato ad autorizzare il compimento dell'atto ispettivo, se solo si considera che la motivazione rappresenta il solo e “unico elemento che dia garanzia dell'avvenuta valutazione, da parte del magistrato, della sussistenza delle condizioni di legge”⁵²³. Diversamente opinando – ossia escludendo la necessità della motivazione –, si verrebbe a determinare un'indebita alterazione dei tratti fisionomici dell'autorizzazione del magistrato, di fatto trasformando un essenziale momento di garanzia in un mero adempimento formale, depotenziando fortemente il ruolo da essa svolto nell'ambito dei procedimenti conoscitivi, e finendo, in definitiva, per svuotarla di gran parte della sua utilità⁵²⁴.

⁵²² In questo senso, si veda, molto chiaramente, S. DONATELLI, *Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ed invalidità derivata dell'avviso di accertamento*, cit., par. 5.

⁵²³ Così, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 252.

⁵²⁴ In questo senso, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3568, ove l'Autore osserva, molto chiaramente, che “la descrizione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto che hanno condotto al rilascio dell'autorizzazione permette al soggetto che è portatore degli interessi lesi dall'attività istruttoria il riscontro delle valutazioni (...) effettuate dall'organo autorizzante, ed è dunque uno strumento indispensabile per verificarne l'esistenza, la fondatezza,

Sembra pertanto da condividere senza riserve la tesi che eleva la motivazione a requisito “essenziale per la validità stessa dell’autorizzazione”⁵²⁵, dovendosi perciò ritenere che tutte le valutazioni compiute dal Procuratore della Repubblica in ordine alla legittimità dell’atto ispettivo debbano obbligatoriamente trovare compiuta esplicitazione nella parte motiva dell’autorizzazione, essendo, per converso, “recisamente da escludere (...) che possano considerarsi ammissibili autorizzazioni *in bianco* o che si limitino a recepire acriticamente gli eventuali motivi della richiesta dell’ufficio”⁵²⁶. In quest’ordine di idee, la motivazione dell’autorizzazione dovrà, pertanto, necessariamente dar conto della sussistenza, nel caso concreto, oltre che dei requisiti formali del singolo atto ispettivo (competenza dell’Ufficio procedente, destinazione dei locali in cui l’Ufficio intende accedere, rispetto dei criteri selettivi etc.), anche di tutti gli altri presupposti di legittimità esaminati nelle precedenti pagine, dovendo il Procuratore motivare in ordine alla *proporzionalità* dell’atto ispettivo⁵²⁷, nonché in ordine alla sussistenza di “gravi indizi di violazioni”, laddove tale requisito sia previsto.

Oltretutto, tali conclusioni valgono *a fortiori* in tutte le ipotesi in cui il magistrato sia chiamato ad autorizzare il compimento di perquisizioni personali ovvero l’apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli etc., posto che, in questi casi, l’obbligo di motivare l’autorizzazione è espressamente imposto *in apicibus* dagli artt. 13, 14, comma 2 e 15 Cost., i quali, proprio al precipuo fine di *garantire* la legalità di ogni forma di compressione delle libertà inviolabili *ivi* riconosciute, pretendono che le misure limitative della libertà personale e della libertà di corrispondenza, nonché le perquisizioni domiciliari siano, per l’appunto, disposte con atto *motivato* dell’autorità giudiziaria, cosicché l’obbligo di corredare l’autorizzazione di un’adeguata motivazione appare, in tali evenienze, del tutto ineludibile⁵²⁸.

la compiutezza”. In mancanza della motivazione, invece, “si finirebbe insomma per ridurre l’autorizzazione, essenziale momento di garanzia per i soggetti nei confronti dei quali i poteri istruttori sono esercitati, ad una semplice formalità”.

⁵²⁵ In questi termini, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 252..

⁵²⁶ Così, ancora I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 252. Nello stesso senso, più di recente, A. COMELLI, *Poteri e atti nell’imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell’accertamento*, cit., 444.

⁵²⁷ Che il magistrato debba esplicitare le proprie valutazioni in punto di proporzionalità è affermato chiaramente da G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3568, nonché da G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 138.

⁵²⁸ In questi termini, A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 299-300, il quale poi soggiunge, coerentemente, che “o si ammette che, nonostante il silenzio del D.P.R. n. 633 e dello Statuto del contribuente, la motivazione sia comunque un elemento che deve essere contenuto nell’autorizzazione dell’organo giudiziario, oppure si deve riconoscere che la norma in questione [l’art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 *n.d.r.*] è incostituzionale per violazione dei surricordati artt. 13, 14 e 15 Cost. Ed è chiaro che, in virtù del canone dell’interpretazione adeguatrice, la prima soluzione è quella da preferire”. Più radicale la posizione assunta da I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 251-252, il quale ritiene che l’obbligo del Procuratore della Repubblica di motivare le proprie autorizzazioni discenda direttamente dagli artt. 13, 14 e 15 Cost. *sempre e comunque*, e non invece soltanto quando vengano in rilievo i poteri previsti dall’art. 52, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972. L’Autore riconosce che l’art. 14, comma 3 Cost. non imponga indefettibilmente alcun preventivo intervento motivato del magistrato. Cionondimeno - osserva l’illustre Autore -, pur non essendo costituzionalmente obbligato a subordinare gli accessi ispettivi al preventivo intervento del magistrato, “il legislatore ha ritenuto opportuno un tale intervento, (...) in funzione di una maggior tutela di quel diritto all’invioabilità del domicilio, che è alla base della considerazione costituzionale”, talché, “dal momento che un tale obbligo è stato espressamente previsto, (...) sembra del tutto scorretto (e contrario allo stesso intento

CAPITOLO III

GLI ASPETTI “PATOLOGICI” DELLE INDAGINI TRIBUTARIE E LE FORME DI TUTELA DEL PRIVATO

SOMMARIO: 1. L’invalidità dei provvedimenti dispositivi delle indagini, e le ricadute, in *subiecta materia*, della disciplina dell’invalidità del provvedimento amministrativo contenuta negli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della Legge n. 241/1990. Cenni introduttivi. - 2. La nullità dei provvedimenti dispositivi delle indagini per “difetto assoluto di attribuzione” e per “mancanza degli elementi essenziali”, con particolare riferimento all’oggetto del provvedimento. - 3. L’annullabilità dei provvedimenti dispositivi delle indagini per “eccesso di potere” e per “violazione di legge”. - 4. Le ipotesi di (mera) irregolarità e il *discrimen* con la “violazione di legge”. - 5. Le ricadute dell’art. 21-*octies*, comma 2, della Legge n. 241/1990 in materia tributaria, con particolare riguardo agli atti d’indagine. - 6. Le attività materiali d’indagine poste in essere in mancanza del prescritto provvedimento dispositivo o esorbitando dai limiti oggettivi, soggettivi e funzionali *ivi* stabiliti. La “via di fatto”. - 7. La tutela del contribuente contro le indagini tributarie illegittimamente o illecitamente svolte. Posizione dei problemi. L’impatto della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo. - 8. I riflessi invalidanti delle indagini illegittimamente o illecitamente svolte sull’atto di accertamento. La tesi dell’invalidità derivata nelle sue possibili varianti. Critica. - 9. L’inutilizzabilità, in sede accertativa e processuale, degli elementi conoscitivi illegittimamente o illecitamente acquisiti. Illegittimità sostanziale dell’atto impositivo fondato su tali prove. - 10. L’inutilizzabilità, in sede accertativa e processuale, degli elementi conoscitivi illegittimamente o illecitamente acquisiti. Illegittimità sostanziale dell’atto impositivo fondato su tali prove.

1. - *L’invalidità dei provvedimenti dispositivi delle indagini, e le ricadute, in subiecta materia, della disciplina dell’invalidità del provvedimento amministrativo contenuta negli artt. 21-septies e 21-octies della Legge n. 241/1990. Cenni introduttivi.*

Esaurito l’esame delle regole generali che presidiano l’attività conoscitiva autoritativa dell’Amministrazione finanziaria, occorre adesso approfondire i risvolti “patologici” delle indagini tributarie. Ci si riferisce, in particolare, a tutte quelle ipotesi in cui l’attività di controllo concretamente posta in essere dagli Uffici risulti difforme, per qualche ragione, dal paradigma legale, com’è, a mero titolo di esempio, nel caso in cui i funzionari procedenti eseguano un accesso presso l’abitazione del privato senza essersi premuniti della necessaria autorizzazione del Procuratore della Repubblica⁵²⁹.

In proposito, la dottrina⁵³⁰ ha efficacemente compendiato tali fattispecie patologiche entro la nozione di “vizi istruttori”, intendendosi per tali “le violazioni delle regole normative che presidiano l’esercizio, da parte dell’Amministrazione finanziaria, dei poteri (autoritativi) di controllo (c.d. <<poteri istruttori>>), ad essa attribuiti dalla legge per verificare il corretto

legislativo) pretendere di darne un’interpretazione destinata a svuotare di ogni effettivo contenuto l’autorizzazione stessa, riducendola ad una mera formalità”. Nello stesso senso, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 139.

⁵²⁹ Per un’ampia e ragionata casistica, si rinvia al lavoro di A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 253 e ss., spec. 260 e ss..

⁵³⁰ Così, da ultimo, S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 169-170.

adempimento degli obblighi formali e sostanziali incombenti sui contribuenti e, più in generale, per acquisire elementi conoscitivi fiscalmente rilevanti”⁵³¹.

Nel corso del presente capitolo, ci si propone, dunque, dapprima di definire con maggiore precisione le ipotesi di difformità dell’attività conoscitiva dal modello legale, per poi individuare le forme di tutela esperibili dal privato a fronte dell’esercizio illegittimo o illecito esercizio dell’azione di controllo.

Si è in precedenza rilevato – discorrendo dei profili strutturali e funzionali delle indagini tributarie – che l’Amministrazione, avvalendosi dei *poteri* che la legge le attribuisce per procurarsi conoscenze fiscalmente rilevanti, “pone in essere veri e propri (...) provvedimenti”⁵³², mediante i quali, secondo il noto schema “norma-potere-effetto”⁵³³, essa impone al privato (contribuente o terzo che sia) obblighi di *facere*, di *dare* o di *pati*⁵³⁴. Ed una volta riconosciuta la *natura provvedimentale* degli atti di controllo dell’Amministrazione finanziaria, pare lecito ritenere che il regime giuridico degli “stati anormali”⁵³⁵ di tali provvedimenti debba essere rintracciato, anzitutto, negli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della Legge

⁵³¹ Lo stesso S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 170, tiene a precisare che “[l]’aggettivo <<istruttorio>>, utilizzato per descrivere questa tipologia di poteri (ed i relativi vizi), rappresenta in verità il retaggio di un’impostazione dottrinale (recepita anche in ambito giurisprudenziale) secondo cui i poteri di controllo sarebbero essenzialmente funzionali all’esercizio del potere di accertamento del tributo”, impostazione, questa, che l’Autore, sulla scorta delle tesi del La Rosa (cui anche noi abbiamo aderito nel presente studio), ritiene ormai superata, posto che (pp. 179 e ss.) dev’essere “riconosciuta un’autonomia funzionale alle attività (...) conoscitive e di controllo rispetto alle (diverse e distinte) attività (autoritative) di accertamento”. Tutto ciò val quanto dire che, laddove nel testo utilizzeremo l’espressione “vizi istruttori”, lo faremo solo per semplicità e per efficacia espositiva, senza che ciò corrisponda all’adesione da parte nostra a quelle tesi che riuniscono gli atti in cui si estrinsecano le attività conoscitive e l’atto impositivo in un unico e unitario procedimento.

⁵³² F. LEVI, *L’attività conoscitive della pubblica Amministrazione*, cit., 111. Con specifico riferimento all’attività di controllo dell’Amministrazione finanziaria, si vedano, per tutti, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 295 e ss.; F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., *passim*.

⁵³³ Osserva B.G. MATTARELLA, voce *Potere amministrativo*, cit., 4393 che la pubblica Amministrazione svolge in tali casi “un ruolo di mediazione tra la norma e l’effetto giuridico: la norma non produce immediatamente l’effetto [*i.e.*, nel nostro caso, l’imposizione di un obbligo di dare, fare e/o subire al privato *n.d.r.*], ma ne affida la produzione al titolare del potere”, ossia, per l’appunto, all’Amministrazione. Per l’approfondimento di tali profili generali, si vedano, per tutti, G. MIELE, *Potere, diritto soggettivo e interesse*, cit.; ID., *Principi di diritto amministrativo*, cit., 45 e ss.; E. CAPACCIOLI, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 267 e ss.; A. PROTO PISANI, *Appunti sulla tutela c.d. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, cit., 62 e ss. Nella manualistica più recente, si veda, tra gli altri, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 98 e ss., ma spec. 102 e ss.

⁵³⁴ In tal senso, si veda sempre F. LEVI, *L’attività conoscitive della pubblica Amministrazione*, cit., 95.

⁵³⁵ Parlava di “fattispecie anormali” M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 609, riferendosi ai “provvedimenti aventi, secondo il rigoroso significato giuridico dell’anormalità, dei tratti difformi dallo schema (o fattispecie) normativo astratto”. Per un inquadramento generale del regime giuridico dell’invalidità degli atti amministrativi, si vedano, per tutti, R. VILLATA, *L’atto amministrativo*, cit., 1455 e ss.; F. LUCIANI, *L’invalidità dei provvedimenti amministrativi: profili generali*, in V. CERULLI IRELLI – L. DE LUCIA (a cura di), *L’invalidità amministrativa*, Torino, 2009.

n. 241/1990, la cui applicabilità all'ordinamento tributario trova, del resto, la dottrina⁵³⁶ e la giurisprudenza⁵³⁷ tendenzialmente concordi.

Le menzionate disposizioni, introdotte ad opera della Legge n. 15/2005, hanno codificato “un vero e proprio sistema di invalidità, poggiato sulla diade nullità (...) - annullabilità”⁵³⁸, nell'ambito del quale le due forme di invalidità corrispondono entrambe ad una qualificazione negativa dell'atto, con la differenza che l'atto nullo (art. 21-*septies*) è inefficace di diritto ed è, dunque, *ab origine* inidoneo a creare diritti e obblighi o altre modificazioni della sfera giuridica dei soggetti dell'ordinamento⁵³⁹, mentre l'atto annullabile (art. 21-*octies*) è immediatamente efficace, ancorché in via precaria, giacché i suoi effetti permangono nell'ordinamento giuridico fintantoché non intervenga un giudice (o la stessa Amministrazione in via di autotutela) che, accertata l'invalidità, rimuova con efficacia retroattiva gli effetti prodotti *medio tempore* dal provvedimento illegittimo⁵⁴⁰.

Più precisamente, l'art. 21-*septies*, comma 1 stabilisce che “è nullo” – e, dunque, *ab origine* improduttivo di effetti – “il provvedimento amministrativo che *manca degli elementi essenziali*, che è viziato da *difetto assoluto di attribuzione*, che è stato adottato in *violazione o elusione del giudicato*, nonché negli *altri casi espressamente previsti dalla legge*”. Per parte sua, l'art. 21-*octies*, comma 1, recependo la tradizionale tripartizione consacrata già nell'art. 26 del R.D. n. 1054/1924⁵⁴¹ (il

⁵³⁶ Senza pretesa di esaustività, si possono segnalare le ricostruzioni - invero anche significativamente diverse l'una dall'altra, ma tutte convergenti verso l'applicabilità della disciplina dei vizi del provvedimento amministrativo anche in materia tributaria - di F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1445 e ss.; ID., *La nullità dei provvedimenti tributari*, in *Innovazione e Diritto*, 5/2015, 30 e ss.; F. PISTOLESI, *La “invalidità” degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, I, 1131 e ss.; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008, 371 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, cit.; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit.; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit.; E. MARELLO, *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2014, I, 328 e ss., spec. 353; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., 75 e ss.; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit.; ID., *Il regime effettuale delle invalidità nel sistema tributario, tra inefficacia ab origine ed efficacia precaria*, in C. GLENDI – G. CORASANITI – C. CORRADO OLIVA – P. DÈ CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, Vol. II, Milano, 2019, 1199 e ss.; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012. In senso contrario, sostengono la tendenziale inapplicabilità degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della Legge n. 241/1990 agli atti impositivi S. MULEO, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, 540-541; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, 355. Con specifico riguardo alle indagini tributarie, sostengono l'applicabilità della disciplina dell'invalidità degli atti amministrativi agli atti conoscitivi dell'Amministrazione finanziaria aventi carattere provvedimentale, tra gli altri, B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 116 e ss.; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 142 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 258 e ss.; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 212 e ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti alla potestà impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 245 e ss.

⁵³⁷ Cfr. la fondamentale CASS., n. 18448/2015, sulla quale si possono vedere, per tutti, F. FARRI, *La Cassazione fa il punto sui vizi degli atti tributari e sulla loro rilevanza processuale*, in *Riv. Dir. Trib. Online*, 15 novembre 2015, nonché, da ultimo, ancorché in termini parzialmente critici, S. ZAGÀ, *Il regime effettuale delle invalidità nel sistema tributario, tra inefficacia ab origine ed efficacia precaria*, cit., 1217 e ss.

⁵³⁸ Così, A. BARTOLINI, voce *Illegittimità del provvedimento amministrativo*, cit., 2865.

⁵³⁹ Lo osserva M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 193.

⁵⁴⁰ In questo senso, tra gli altri, R. CHIEPPA, *La nullità del provvedimento*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, 113 e ss., spec. 115; M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 193.

⁵⁴¹ Per un autorevole commento di tale articolo, si veda, molto diffusamente, A. ROMANO, *I vizi del provvedimento*, in ID. (a cura di), *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*, Padova, 1992, 221 e ss.

testo unico delle leggi sul Consiglio di Stato), riafferma che il provvedimento “è annullabile” – e, dunque, dotato, ancorché precariamente, di efficacia – quando è “*adottato in violazione di legge o viziato da eccesso di potere o da incompetenza*”.

Come si vede, il regime dell’invalidità del provvedimento amministrativo, pur ispirandosi al modello di invalidità accolto dal codice civile – anch’esso imperniato sul binomio nullità-annullabilità (artt. 1418 e ss. e 1425 e ss. cod. civ.) –, tuttavia non coincide con esso, anzi differenziandosene in modo significativo. Infatti, mentre nel diritto civile la violazione di norme imperative determina la nullità del negozio (la c.d. “nullità virtuale”, prevista dall’art. 1418, comma 1, cod. civ.), diversamente, nel diritto amministrativo, la violazione delle norme che disciplinano l’azione amministrativa – che pure hanno generalmente carattere imperativo⁵⁴² – viene invece ordinariamente attratta entro il regime dell’annullabilità (sotto il profilo della violazione di legge)⁵⁴³. Il che dimostra, in definitiva – e com’è, in effetti, pacifico in dottrina – che, nel diritto amministrativo, “il regime dell’annullabilità costituisce il regime ordinario del provvedimento (...) invalido”, mentre “la nullità” rappresenta “un fenomeno marginale”⁵⁴⁴, circoscritto, cioè, alle ipotesi di *nullità testuale* e ad altri casi di gravi difetti strutturali del provvedimento, di infrequente verifica⁵⁴⁵.

2. - *La nullità dei provvedimenti dispositivi delle indagini per “difetto assoluto di attribuzione” e per “mancanza degli elementi essenziali”, con particolare riferimento all’oggetto del provvedimento.*

Svolti i rilievi preliminari testé illustrati, non resta, adesso, che tentare di declinare i contenuti degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della Legge n. 241/1990 nello specifico contesto delle indagini tributarie.

Si è detto pocanzi, ancorché fugacemente, che l’art. 21-*septies* annovera, tra i vizi capaci di dare luogo alla nullità del provvedimento, il “difetto assoluto di attribuzione”, figura, questa, sulla quale è utile svolgere un approfondimento, onde verificare se possa (o meno) avere una qualche rilevanza pratica ai fini del nostro studio.

A tale proposito, può osservarsi come il legislatore, laddove ha utilizzato la locuzione “difetto assoluto di attribuzione”, abbia senz’altro voluto richiamare la nozione di “carezza di potere”, tradizionalmente intesa come “*carezza di potestà dell’autorità amministrativa che ha emanato l’atto*”⁵⁴⁶; cionondimeno, l’utilizzo del vocabolo “assoluto” riflette l’intenzione del legislatore di

⁵⁴² Osserva G. GUARINO, *Atti e poteri amministrativi*, Milano, 1994, 243 che, anzi, “tutte le norme attinenti ai poteri amministrativi sono vincolanti e lo sono in pari grado”, non essendo dato rinvenire, secondo l’Autore, norme propriamente dispositive, com’è invece normale nel diritto privato.

⁵⁴³ Così, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 194.

⁵⁴⁴ In questi termini, ancora M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 194-195, ma anche, tra gli altri, A. BARTOLINI, voce *Illegittimità del provvedimento amministrativo*, cit., 2865, il quale descrive “l’illegittimità” del provvedimento “come l’ipotesi normale”.

⁵⁴⁵ Si veda R. CHIEPPA, *La nullità del provvedimento*, cit., 1116.

⁵⁴⁶ Così, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 618.

circoscrivere la rilevanza della “carenza di potere” (ai fini della nullità del provvedimento) ai soli “casi più gravi, in cui il potere di cui si tratta non sussiste, o in via generale, o comunque in capo ad una determinata autorità, da intendere come il soggetto giuridico (ente, persona giuridica pubblica) o la branca organizzativa autonomamente connotata del soggetto Stato”; talché “[r]estano (...) escluse dalla previsione della norma le altre ipotesi di carenza di potere (in concreto), nelle quali il potere sussiste in capo a quella determinata autorità, nel senso che ad essa è legislativamente imputato, ma nel caso concreto non sussistono i presupposti per il suo esercizio”⁵⁴⁷.

Rientrano, dunque, senz’altro nella nozione di “difetto assoluto di attribuzione” le ipotesi in cui sia esercitato un potere non previsto da alcuna norma e del quale, dunque, nessuna autorità è titolare⁵⁴⁸, dandosi luogo, in questi casi, alla c.d. “carenza di potere in astratto”⁵⁴⁹. Così come rientrano pacificamente nella predetta nozione anche i casi di c.d. “incompetenza assoluta”, figura, questa, che ricorre in due categorie di ipotesi: quando un organo amministrativo agisca in una materia riservata ad altro potere dello Stato, nel qual caso si parla propriamente di “straripamento di potere”⁵⁵⁰; oppure quando tale organo eserciti un potere amministrativo totalmente estraneo alla sfera delle sue attribuzioni, un potere, cioè, spettante ad un’amministrazione completamente diversa da quella che in concreto lo ha esercitato (l’esempio classico è quello del certificato di studio rilasciato dall’intendente di finanza⁵⁵¹).

Alla nozione di “difetto assoluto di attribuzione” parrebbe invece estranea la figura, emersa in seno alla giurisprudenza della Corte di cassazione⁵⁵², della c.d. “carenza di potere in concreto”, che ricorre allorché l’Amministrazione, pur essendo *in astratto* titolare del potere, lo eserciti *concretamente* in difetto di alcuni presupposti “qualificati”, ossia in mancanza di quelli, tra i vari presupposti stabiliti dalla legge per l’esercizio del potere, che assurgerebbero,

⁵⁴⁷ Così, molto chiaramente, V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti del diritto amministrativo*, cit., 478-479. Nello stesso senso, tra gli altri, F. LUCIANI, *Contributo allo studio del provvedimento amministrativo nullo*, Torino, 2010, 124 e ss.; P.M. VIPIANA, *Le cause di nullità e le cause di inesistenza*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L’atto amministrativo*, Padova, 2012, 233 e ss.; R. CHIEPPA, *La nullità del provvedimento*, cit., 1124 e ss.; M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 136-137; A. BARTOLINI, voce *Illegittimità del provvedimento amministrativo*, cit., 2866.

⁵⁴⁸ In questo senso, sempre M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 619, il quale riporta l’esempio di “un ordine di un’autorità di cambiarsi il cognome”. In giurisprudenza, CASS., n. 115/1993.

⁵⁴⁹ R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 410

⁵⁵⁰ Si veda P.M. VIPIANA, *Il vizio di incompetenza*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L’atto amministrativo*, Padova, 2012, 125.

⁵⁵¹ P. VIRGA, *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1972, 406.

⁵⁵² La tematica del provvedimento emesso in “carenza di potere” riguarda in modo più specifico la giustizia amministrativa, ed è proprio ai fini del riparto della giurisdizione tra Giudice ordinario e Giudice amministrativo che la Suprema Corte di Cassazione ha elaborato originariamente la figura della “carenza di potere in concreto”. La sentenza capostipite pare essere CASS., SS.UU., n. 3457/1958, in *Giust. Civ.*, 1958, I, 2029 e ss., con nota di A.M. SANDULLI, *Lesione di diritti soggettivi per l’esercizio di “potestas publica nondum nata”*, ove, per l’appunto, la Suprema Corte aveva affermato che occorrerebbe “accertare la disciplina del singolo potere in relazione alla tutela del diritto soggettivo e dell’interesse legittimo, stabilire cioè, con riferimento alle norme di legge da applicare se la questione concerne l’esistenza di un presupposto che possa qualificarsi di astratta attribuzione del potere in quanto la sua mancanza esclude la riferibilità dell’atto al potere medesimo e quindi importa il sindacato del giudice ordinario (...); ovvero un presupposto che pur non essendo di astratta attribuzione del potere abbia la funzione di tutela dell’interesse pubblico, come le prescrizioni di carattere formale”.

secondo i fautori di tale teoria, a vere e proprie condizioni di esistenza del potere stesso⁵⁵³; presupposti (o, come li ha definiti illustre dottrina, “fatti di legittimazione”⁵⁵⁴), che possono essere i più vari, come ad esempio un precedente atto amministrativo (ad es. la dichiarazione di pubblica utilità rispetto al decreto di esproprio), o un termine entro il quale il potere deve essere esercitato, etc.⁵⁵⁵.

La “carenza di potere in concreto” ricorre, dunque, per gli stessi fautori di tale figura, in casi in cui il potere in astratto esiste, ma in concreto non sussistono i presupposti normativamente previsti per il suo corretto esercizio. Qui – per riprendere il lessico legislativo –, l’“attribuzione” non “difetta”; più semplicemente, viene malamente esercitata. Talché, in disparte l’espressione comunemente utilizzata per definire la figura qui in esame (“carenza di potere in concreto”), si tratta, a ben vedere, di ipotesi non già di “carenza”, bensì di “cattivo esercizio” del potere, che si sostanziano nella violazione (anche grave) delle norme che ne disciplinano l’esercizio, limitandolo e condizionandolo; ipotesi che, dunque, trovano, oggi, il loro corretto inquadramento non già nella figura del “difetto assoluto di attribuzione”, bensì nella categoria generale della “violazione di legge”, e che determinano, pertanto, solo l’annullabilità (e non invece la radicale nullità) del provvedimento⁵⁵⁶.

⁵⁵³ In questi termini, F.G. COCCA, *Riflessioni sui criteri di riparto delle giurisdizioni (ordinaria e amministrativa)*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1989, 549 e ss., spec. 606, il quale peraltro rileva come la concreta individuazione dei presupposti di esistenza del potere non sia affatto semplice e dia, anzi, adito a significative incertezze, trattandosi di elementi “quanto mai soggett[i] a <<lettura>> soggettive”. Sulla carenza di potere in concreto si vedano, in senso marcatamente critico, oltre all’Autore citato per primo, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 619 e ss.; G. GRECO, *Carenza di potere come preteso vizio di legittimità del provvedimento amministrativo: in caso di indebita commistione di teoriche eterogenee sul riparto di giurisdizioni*, in *Riv. Dir. Ind.*, 1977, II, 347 e ss.; R. VILLATA, *Nota in tema di discriminazione di competenze giurisdizionali e carenza in concreto del potere*, in ID., *Scritti di giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 205 e ss. (ma già in *Temì*, 1971, 1 e ss.); ID., *Osservazioni in tema di <<carenza di potere>> e destinazione di zona*, *ivi*, 229 e ss. (ma già in *Temì*, 1971, 187 e ss.); ID., *Osservazioni in tema di competenza in ordine alle procedure espropriative e di riparto di giurisdizioni*, *ivi*, 239 e ss. (ma già in *Giur. It.*, 1978, I, 1065 e ss.); M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, cit., 195-196, il quale ritiene che “il guaio” della tesi della “carenza di potere in concreto” “è che questa soluzione moltiplica le incertezze di ripartizione delle giurisdizioni consentendo infinite discussioni sul <<valore>> di ogni divergenza fra fattispecie astratta e fattispecie concreta”; più di recente, e sempre in senso critico, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2010, 71 e ss. Favorevoli, invece, alla tesi della “carenza di potere in concreto”, oltre a A.M. SANDULLI, *Lesione di diritti soggettivi per l’esercizio di “potestas publica nondum nata”*, cit., anche, se si è bene inteso, A. ROMANO, *I vizi del provvedimento*, cit., 234 e ss., che parrebbe annoverare la “carenza di potere in concreto” tra le fattispecie suscettibili di determinare la nullità/inesistenza del provvedimento.

⁵⁵⁴ Parla di “fatti di legittimazione” M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, cit., 194.

⁵⁵⁵ Risultano molto utili gli esempi riportati sempre da M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, cit., 194: “un atto precedente della stessa amministrazione (la dichiarazione di pubblica utilità rispetto al provvedimento di espropriazione); un termine a partire dal quale o entro il quale il potere deve essere esercitato (il termine, posto dalla dichiarazione di pubblica utilità, entro cui l’espropriazione dev’essere compiuta); una condizione generale (es. lo stato di guerra) o specifica; una qualità del bene oggetto dell’atto (appartenenza del bene ad una certa categoria...) o del soggetto, cui l’atto si riferisce (idoneità fisica del soggetto all’arruolamento militare...)”.

⁵⁵⁶ Osservava, molto efficacemente, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 620, che, “se (...) invece che nei termini spuri di <<potere>> si ragionasse in termini esatti di <<attribuzione di potestà>>, si vedrebbe che in siffatti casi non vi è atto <<inesistente>> ma atto <<illegittimo>>, o, in altro vocabolario, non vi è <<carenza>>, ma <<cattivo esercizio del potere>>”. Nella dottrina tributaria, alle medesime conclusioni giunge F. TESAURO, *La nullità dei provvedimenti tributari*, cit., 37 nota 19, secondo il quale “[l]a nullità del provvedimento amministrativo per difetto assoluto di attribuzione, prevista dall’art. 21-*septies*, L. 7 agosto 1990, n. 241, va circoscritta ai casi di incompetenza assoluta o di c.d. carenza di potere in astratto, ossia al caso in cui manchi del tutto una norma che attribuisca all’amministrazione il potere in fatto esercitato, e non anche ai casi di c.d. carenza di potere in concreto, ossia di potere (pur astrattamente sussistente) esercitato in assenza dei presupposti di legge”, citando all’uopo CONS. STATO, SEZ. IV, n. 676/2011, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2011, 83. Ma in

Chiarito tutto ciò, può tentarsi, ora, di fare applicazione dei principi testé illustrati nella nostra materia, onde verificare se, rispetto alle attività conoscitive autoritative dell'Amministrazione finanziaria, possano effettivamente darsi ipotesi significative di “difetto assoluto di attribuzione”. Più precisamente, a parte i casi (“di scuola” e di remota verifica in concreto) in cui l'atto d'indagine sia adottato da un apparato amministrativo del tutto privo di potestà in materia (l'esempio potrebbe essere quello “dell'ordine ispettivo emesso dal Prefetto”⁵⁵⁷), sembra utile concentrare l'attenzione su due ipotesi di non semplice inquadramento.

La prima è quella dell'*incompetenza territoriale* dell'Ufficio precedente.

È noto che l'art. 31, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 attribuisce la competenza all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione si trova il domicilio fiscale del contribuente; disposizione, questa, genericamente riferita a tutti i compiti attribuiti agli Uffici dal comma 1⁵⁵⁸, e dunque idonea a fissare non soltanto la competenza all'emissione dell'atto di accertamento⁵⁵⁹, ma anche la competenza all'adozione delle iniziative investigative⁵⁶⁰.

Le attenzioni degli studiosi si sono sempre concentrate sul tema delle conseguenze derivanti dall'incompetenza territoriale dell'Ufficio che ha emesso l'atto di accertamento, problema, questo, rispetto al quale la giurisprudenza ha spesso perentoriamente ritenuto che “[i]l difetto di competenza territoriale dell'Ufficio tributario che ha proceduto all'accertamento tributario comporta l'*assoluta carenza di potere dell'organo amministrativo* e, quindi, (...) la *nullità assoluta* di tali atti, *rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento*” e “non (...) suscettibile di sanatoria né per volontà del privato, né per l'adesione prestata, in forma esplicita o eventualmente implicita (...), dall'Amministrazione finanziaria”⁵⁶¹.

giurisprudenza si possono vedere, nello stesso senso, anche CONS. STATO, SEZ. VI, n. 372/2012; ID., SEZ. V, n. 5843/2011; ID., SEZ. VI, n. 4304/2008. Pare, peraltro, che anche la Corte di Cassazione – che, come si è detto, per prima aveva elaborato la figura della “carenza di potere in concreto” – stia (lentamente) convergendo verso la posizione da sempre assunta dal Consiglio di Stato (e oggi, secondo i più, recepita anche dall'art. 21-*septies* della Legge n. 241/1990). Si pensi, ad esempio, al caso del decreto di esproprio adottato fuori termine. Si tratta di un caso classico di “carenza di potere in concreto”, che tuttavia oggi la Cassazione nega possa essere ricondotto alla figura del “difetto assoluto di attribuzione”, propendendo invece per l'annullabilità del decreto. In questo senso, CASS., SS.UU., n. 15667/2016; ID., SS.UU., n. 11002/2009. Sul punto, si veda comunque, da ultimo, R. CHIEPPA, *La nullità del provvedimento*, cit., 1124 e ss.

⁵⁵⁷ S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 213.

⁵⁵⁸ L'art. 31, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce, in particolare, che “[g]li uffici delle imposte controllano le dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta, ne rilevano l'eventuale omissione e provvedono alla liquidazione delle imposte o maggiori imposte dovute; vigilano sull'osservanza degli obblighi relativi alla tenuta delle scritture contabili e degli altri obblighi stabiliti nel presente decreto e nelle altre disposizioni relative alle imposte sui redditi; provvedono alla irrogazione delle pene pecuniarie previste nel titolo V e alla presentazione del rapporto all'autorità giudiziaria per le violazioni sanzionate penalmente”.

⁵⁵⁹ Come osserva, per tutti, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 374-375.

⁵⁶⁰ In questo senso, da ultimo, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 260.

⁵⁶¹ Così, CASS., n. 2998/1987, in *Boll. Trib.*, 1987, 1076. Nello stesso senso, tra le altre, CASS., n. 5826/1994, in *Giur. Imp.*, 1994, 768 e ss.; ID., n. 8017/1992, in *Mass. Foro. It.*, 1992; ID., n. 4562/1986, in *Comm. Trib. Centr.*, 1986, II, 1092; ID., n. 1506/1986, in *Giur. Imp.*, 1986, 746; ID., n. 3191/1984, in *Comm. Trib. Centr.*, 1984, II, 961. Sul punto, si veda anche I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 77 e ss., spec. 79 nota 2 per ulteriori riferimenti giurisprudenziali. Nel senso che l'incompetenza territoriale dell'Ufficio accertatore dia luogo a “difetto assoluto di

Se queste sono le conclusioni cui è pervenuta la giurisprudenza con riferimento all’emanazione degli atti di accertamento, si potrebbe allora essere tentati di estendere tale ricostruzione anche all’adozione degli atti conoscitivi e di controllo, e dunque di ritenere radicalmente nullo (e pertanto *ab origine* inefficace) il provvedimento d’indagine emesso da un Ufficio territorialmente incompetente. Del resto, la disposizione legislativa che regola la competenza territoriale è sempre l’art. 31 del D.P.R. n. 600/1973, applicabile sia all’accertamento che alle attività conoscitive, talché – potrebbe ritenersi –, se la violazione di tale disposizione dà luogo a nullità radicale nel caso dell’emissione dell’atto impositivo da parte di un Ufficio territorialmente incompetente, a conclusioni analoghe non potrebbe che giungersi anche quando quella stessa disposizione sia violata in fase di indagine⁵⁶².

Senonché, è lecito dubitare della correttezza di tale soluzione, giacché la lettura degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della Legge n. 241/1990 parrebbe lasciar preferire conclusioni diverse rispetto a quelle rassegnate dalla giurisprudenza testé menzionata.

Si è, infatti, già visto che il legislatore, nel riferirsi al “difetto assoluto di attribuzione”, pare aver voluto circoscrivere la nullità ad ipotesi specifiche e piuttosto rare, tra le quali figura il caso dell’“incompetenza assoluta”, che ricorre, come del pari si è detto, soltanto allorché il provvedimento sia adottato da “una P.A. che (...) non ha alcuna competenza nel settore di riferimento interessato dall’adozione del provvedimento stesso”⁵⁶³; trattasi, cioè, di casi assai gravi, in cui “l’organo che provvede sia talmente estraneo al plesso organizzativo cui compete l’adozione dell’atto in base alla ripartizione corretta delle attribuzioni, da far apparire assolutamente non riferibile l’atto stesso all’amministrazione cui dovrebbe essere imputato”⁵⁶⁴.

Se è così, parrebbe allora doversi escludere che l’adozione dell’atto di accertamento – ma anche, per quanto qui maggiormente interessa, l’adozione di un atto di indagine – da parte di un Ufficio territorialmente incompetente possa effettivamente dare luogo ad un’ipotesi di “incompetenza assoluta”. Qui, infatti, non sembra trattarsi di atti adottati da un’Amministrazione completamente diversa da quella munita di attribuzione, bensì di atti adottati da Uffici, sì incompetenti, ma pur sempre riconducibili all’Agenzia delle Entrate, della quale essi costituiscono mere articolazioni territoriali, privi, come sono, di autonoma

attribuzione”, e dunque a nullità del provvedimento impositivo anche alla luce del nuovo art. 21-*septies* della Legge n. 241/1990, si veda, per tutti, F. TESAURO, *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., par. 3.

⁵⁶² In dottrina, per questa soluzione, G. VANZ, *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell’Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli Agenti della riscossione*, in C. GLENDI – V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell’accertamento*, Padova, 2011, par. 13. Considera nullo *ex art. 21-septies* della Legge n. 241/1990 l’“atto di indagine emesso da un Ufficio territorialmente incompetente” anche S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 213-214, proprio facendo applicazione dell’orientamento giurisprudenziale formatosi con riferimento all’esercizio del potere di accertamento da parte di un Ufficio territorialmente incompetente. Nel medesimo senso, da ultimo, anche G. FRANSONI, *Le indagini tributarie. Attività e poteri conoscitivi nel diritto tributario*, cit., 110-111.

⁵⁶³ Così, F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1262.

⁵⁶⁴ In questi termini, P.M. VIPIANA, *Le cause di nullità e le cause di inesistenza*, cit., cit., 234. Nel medesimo senso, in giurisprudenza, per tutte, CONS. STATO, SEZ. IV, n. 812/1994.

soggettività giuridica sul piano sostanziale⁵⁶⁵. Talché, siffatte ipotesi parrebbero dover essere ricondotte non già alla figura del “difetto assoluto di attribuzione”, bensì al tradizionale vizio di “incompetenza”, che l’art. 21-*octies* annovera tra le patologie suscettibili di determinare la mera annullabilità (e non invece la radicale nullità) del provvedimento che ne sia affetto⁵⁶⁶.

Venendo alla seconda ipotesi problematica, una parte della dottrina⁵⁶⁷ ha ritenuto che un vero e proprio “difetto assoluto di attribuzione” sarebbe ravvisabile ogni qualvolta i provvedimenti conoscitivi degli Uffici siano adottati in “mancanza (...) della prescritta autorizzazione del procuratore della Repubblica”. In siffatte ipotesi (accessi domiciliari, perquisizioni personali, aperture coattive di mobili etc.), infatti, “è direttamente la Costituzione” (attraverso le riserve di giurisdizione sancite dagli artt. 13, 14 e 15 Cost.) “a fare dell’autorità giudiziaria il <<detentore>> effettivo del potere di disporre delle limitazioni alle libertà personali fondamentali”, con la conseguenza che “l’attribuzione del potere all’autorità amministrativa non può pertanto che avvenire per il tramite dell’autorità giudiziaria”; talché – conclude l’Autore –, in mancanza delle predette autorizzazioni del procuratore della Repubblica, l’Amministrazione si troverebbe “in una situazione di <<difetto di attribuzione>>, che ben può definirsi <<assoluto>>”⁵⁶⁸.

Ma anche questa tesi, per quanto assisa su di una ricostruzione estremamente raffinata ed attenta al dato costituzionale, non sembra poter essere condivisa, giacché, stando almeno al significato che comunemente si attribuisce alla nozione di “difetto assoluto di attribuzione” quale vizio di nullità del provvedimento amministrativo, le ipotesi invalidanti qui considerate (derivanti dalla mancanza delle prescritte “autorizzazioni giudiziarie”) parrebbero riconducibili non già alla figura della “carenza di potere in astratto”, bensì, più correttamente, alla “carenza

⁵⁶⁵ Sul tema, si veda, diffusamente, G.M. CIPOLLA, voce *Agenzie fiscali*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, vol. III Agg., Torino, 2007, 25 e ss., spec. 32. Ma si veda anche, molto chiaramente, F. PISTOLESI, *Avviso illegittimo se fondato su processo verbale di constatazione della Direzione regionale*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2101 e ss., spec. 2105, il quale, dopo aver rilevato che “L’Agenzia è dotata di personalità giuridica di diritto pubblico”, rileva poi come essa, “al pari di ogni altra persona giuridica, agisce per il tramite dei propri organi e gli effetti dell’attività che costoro svolgono si imputano esclusivamente all’Ente esponenziale, *id est* all’Agenzia medesima. Infatti, detti organi (tanto a livello locale che regionale) (...) sono privi di soggettività giuridica sul piano sostanziale e viene ad essi solo riconosciuta (dall’art. 10 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 545) la legittimazione a resistere ed agire quali parti del processo tributario”. Gli Uffici territoriali non sono, dunque, Amministrazioni autonome, bensì organi dell’Agenzia delle Entrate, talché il compimento di atti di indagine da parte di Uffici territorialmente incompetenti non sembra poter essere ricondotto alla figura dell’“incompetenza assoluta”, che presuppone l’assoluta *alterità* tra l’Amministrazione che ha adottato l’atto e quella che avrebbe dovuto adottarlo.

⁵⁶⁶ Pur limitando il ragionamento agli atti impositivi, inquadrano l’incompetenza territoriale tra le cause di *annullabilità* dell’atto, tra gli altri, R. SCHIAVOLIN, *Commento all’art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 165 e ss., spec. 169; P. PIANAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., 80; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, cit., 76 e ss.; F. GRAZIANO, *Validi gli avvisi emessi dagli uffici «locali» delle agenzie fiscali privi di competenza territoriale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 1887 e ss. Con riferimento, invece, agli atti di indagine, sembrerebbe giungere a tale conclusione – ritenendola la “più proporzionata” –, A. MARCHESSELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 261. In giurisprudenza, considera meramente annullabile (e non radicalmente nullo) l’atto di accertamento adottato da un Ufficio territorialmente incompetente, CASS., n. 18425/2018; meno di recente, e pur incidentalmente, CASS., n. 12595/2006.

⁵⁶⁷ Ci si riferisce a G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 284 e ss., spec. 286.

⁵⁶⁸ Se si è ben inteso, sostiene un’analoga ricostruzione, da ultimo, G. FRANSONI, *Le indagini tributarie. Attività e poteri conoscitivi nel diritto tributario*, cit., 110-111.

di potere in concreto”⁵⁶⁹. Nelle ipotesi qui al vaglio, infatti, il potere è astrattamente ravvisabile in capo all’Ufficio che ha posto in essere l’attività d’indagine; più semplicemente, detta attività è stata posta in essere in mancanza di un (pur fondamentale) “fatto di legittimazione”⁵⁷⁰ (*i.e.* l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica) cui la legge subordina il concreto esercizio del potere. In questi casi, dunque – riprendendo le parole di illustre dottrina⁵⁷¹ –, “non vi è <<carezza>>, ma <<cattivo esercizio del potere>>”, e l’atto dispositivo del controllo pare, dunque, affetto dal vizio di “violazione di legge”, suscettibile di determinarne l’*annullabilità* (e non invece la radicale nullità)⁵⁷².

Dalla ricostruzione testé illustrata, emerge, in definitiva, la difficile configurabilità, nella nostra materia, del vizio del “difetto assoluto di attribuzione”, del resto relegato, anche nel diritto amministrativo generale, ad ipotesi gravissime ed infrequenti.

Sempre rimanendo in tema di *nullità* dei provvedimenti dispositivi dei controlli fiscali, potrebbe forse risultare di più semplice verifica l’ipotesi della nullità dell’atto per “mancanza degli elementi essenziali”, con particolare riferimento all’*oggetto*; requisito, questo, che viene infatti comunemente annoverato tra quegli “elementi che è necessario concorrano perché un atto amministrativo possa considerarsi effettivamente venuto in vita”⁵⁷³.

In generale, l’oggetto del provvedimento è “la cosa, l’attività, la situazione soggettiva cui la statuizione si riferisce”⁵⁷⁴, talché, a seconda delle ipotesi, l’oggetto può concretamente consistere, ad esempio, in un bene (l’immobile da espropriare), come anche – per quanto qui maggiormente rileva – nel *comportamento* che, in forza del provvedimento stesso, viene imposto o vietato al privato (*dare, facere, pati, non facere*)⁵⁷⁵. Non dissimilmente dall’oggetto del contratto, anche l’oggetto del provvedimento deve, peraltro, essere *determinato* o almeno *determinabile*,

⁵⁶⁹ Invero, di ciò è pienamente consapevole anche G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 275 e ss., spec. 277, il quale infatti ritiene che “l’autorizzazione del procuratore della Repubblica sia da considerare un *fatto* attributivo del potere: un *fatto* in mancanza del quale l’autorizzazione all’accesso del capo dell’ufficio risulta emessa in *carezza di potere, in conformità al citato orientamento della Cassazione*”, dal che traspare evidentemente come l’Autore riconduca la mancanza dell’autorizzazione del procuratore della Repubblica alla figura della “carezza di potere in concreto”, alla quale figura però, diversamente dalla tesi cui noi abbiamo aderito in questo studio, l’Autore riconosce la medesima attitudine invalidante della “carezza di potere in astratto”, ciò che lo induce coerentemente a discorre di nullità per “difetto assoluto di attribuzione”, invece che di annullabilità.

⁵⁷⁰ M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, cit., 194.

⁵⁷¹ M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 620.

⁵⁷² Alle stesse conclusioni pervengono, da ultimo, A. VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell’attività d’indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, II, 7 e ss., spec. 21-22; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 214 testo e nota 100.

⁵⁷³ Così, A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1980, 454-455, il quale soggiunge, molto chiaramente, che “gli elementi essenziali per l’esistenza di un atto amministrativo (...) siano da individuare nel soggetto [e] nell’oggetto (questi due elementi rappresentano rispettivamente il termine attivo e passivo dell’atto), nella forma, nel contenuto, nella finalità (questi tre elementi rappresentano i vari aspetti dell’atto in sé, come entità obiettiva)”. Sugli elementi del provvedimento amministrativo, si veda, da ultimo, l’ampio lavoro di R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 221 e ss. Nella manualistica più recente, si veda M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 163 e ss.

⁵⁷⁴ In questi termini, R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 247.

⁵⁷⁵ In questo senso, P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, *Atti e ricorsi*, cit., 36.

tanto che, in caso contrario, “l’atto amministrativo di cui trattasi non potrebbe ritenersi venuto ad esistenza, e dovrebbe essere considerato *tamquam non esset*”⁵⁷⁶.

Orbene, in materia di accessi ispettivi dell’Amministrazione finanziaria, si è visto nel capitolo precedente che l’“autorizzazione” del capo Ufficio deve obbligatoriamente indicare lo “scopo” dell’accesso, così come si è detto che la specificazione dello “scopo” non può ritenersi limitata a mere finalità d’ordine interno, essendo bensì finalizzata “a mettere in grado il soggetto inquisito di conoscere quali siano esattamente le operazioni in concreto effettuabili e, quindi, gli specifici limiti in cui il potere istruttorio può essere in concreto esercitato”⁵⁷⁷. In una parola, l’indicazione dello “scopo” svolge l’essenziale funzione di delimitare l’obbligo di *pati* imposto al privato, di fissare, cioè, i limiti entro i quali egli è tenuto a subire l’attività ispettiva dell’Ufficio. Così, tenendo a mente che oggetto del provvedimento può essere, a seconda dei casi (e cioè a seconda del particolare tipo di provvedimento in rilievo), anche il *comportamento* che l’Amministrazione impone al destinatario dell’atto, può ben dirsi che il legislatore, nel richiedere che l’“autorizzazione” delimiti l’obbligo di *pati* imposto al privato, abbia così esplicitato un preciso obbligo di compiuta (pre)determinazione dell’oggetto del provvedimento.

Se tutto ciò è vero, si potrebbe allora forse sostenere, seguendo i principi sopra illustrati a proposito dell’oggetto del provvedimento amministrativo, che un’“autorizzazione” che omettesse completamente di indicare lo “scopo” dell’accesso sarebbe un provvedimento nullo per indeterminatezza (e indeterminabilità) dell’oggetto, giacché la reale entità e gli effettivi confini dell’obbligo di *pati* imposto al privato verrebbero sostanzialmente a dipendere dalle scelte compiute dai verificatori *durante* la successiva attività ispettiva, laddove il legislatore, stabilendo che lo “scopo” debba già risultare dall’“autorizzazione”, ha invece chiaramente inteso imporre al capo Ufficio un dovere di *predeterminazione* degli obblighi gravanti sul soggetto che dovrà subire l’accesso. E non sembra peregrino estendere tale conclusione anche al caso in cui detta “autorizzazione” impiegasse formulazioni del tutto generiche o “stereotipate” – quali, ad esempio: “allo scopo di effettuare un controllo fiscale”, “allo scopo di espletare verifiche e ricerche”, “allo scopo di reperire libri e registri”⁵⁷⁸ –, giacché, anche in siffatte ipotesi, l’obbligo di *pati* imposto al privato (*i.e.* l’oggetto del provvedimento) resterebbe sostanzialmente imprecisato (*rectius*, indeterminato) nei suoi esatti confini.

⁵⁷⁶ Lo osservava A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1980, 458. Che l’oggetto del provvedimento debba essere determinato o almeno determinabile è opinione condivisa, tra gli altri, anche da R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 248 e da P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, *Atti e ricorsi*, cit., 36.

⁵⁷⁷ In questi precisi termini, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 242-243.

⁵⁷⁸ Si tratta di esemplificazioni formulate da G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 99, il quale, senza giungere a ravvisare in tali ipotesi una vera e propria nullità del provvedimento, è comunque fermo nel sostenere l’illegittimità di “autorizzazioni” così argomentate. Nello stesso senso, meno di recente, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 243.

3. - *L'annullabilità dei provvedimenti dispositivi delle indagini per "eccesso di potere" e per "violazione di legge"*.

Esaurito lo studio della *nullità* dei provvedimenti dispositivi delle indagini, si può ora svolgere qualche approfondimento intorno alla categoria dell'*annullabilità* (art. 21-*octies*, comma 1, della Legge n. 241/1990), con precipuo riguardo al vizio di "eccesso di potere" ed al vizio di "violazione di legge", la cui trattazione, come si vedrà subito oltre, consente di mettere a frutto molte delle riflessioni già svolte nel corso di questo lavoro.

Dell'"eccesso di potere" si è già detto nella prima parte della ricerca, ove, tra le altre cose, si è osservato che tale vizio interessa tipicamente i soli *provvedimenti discrezionali*, e ricorre, in particolare, allorquando risultino violati i c.d. "*limiti interni*" della discrezionalità amministrativa; quei limiti, cioè, "che, pur non essendo consacrati in norme positive, sono inerenti alla natura stessa del potere esercitato"⁵⁷⁹.

Si era altresì osservato che, accanto alla primigenia figura del c.d. "*sviamento di potere*"⁵⁸⁰ – che interessa i casi in cui il provvedimento risulti adottato per un fine diverso (non importa se pubblico o privato) da quello che la legge ha specificamente rimesso alle cure dell'Amministrazione –, il vizio qui in esame interessa anche tutta una serie di altre ipotesi eterogenee, originariamente elaborate dalla giurisprudenza come "figure sintomatiche" di sviamento di potere, ma successivamente affermatesi come figure indipendenti e dotate di valenza sostanziale autonoma.

Dette "figure" non vengono, cioè, più valorizzate solo come meri "sintomi" della deviazione dell'Amministrazione dall'interesse pubblico fissato dalla legge, ma come autonomi "stati viziati" del provvedimento⁵⁸¹, come autonome figure di "eccesso di potere", derivanti, in particolare, dalla "violazione dei principi generali dell'azione amministrativa e più precisamente dei principi logici e giuridici che presiedono all'esercizio della discrezionalità"⁵⁸², tra i quali principi assume ai nostri fini particolare rilevanza la proporzionalità, che, come si ricorderà, impone all'Amministrazione di adottare, tra le diverse misure astrattamente disponibili, quella che "sia in grado di conseguire lo scopo prefissato con il minor sacrificio degli interessi compresenti"⁵⁸³.

Alla luce delle considerazioni generali testé ricordate, sembra allora anzitutto lecito ritenere che l'"eccesso di potere", quale vizio tipico dell'attività amministrativa discrezionale, possa concretamente configurarsi anche in materia di indagini tributarie, considerato che le

⁵⁷⁹ Così, P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, *Atti e ricorsi*, cit., 124.

⁵⁸⁰ Sulla nozione di sviamento di potere, si segnala la chiara definizione di P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 149, la quale limpidamente osserva che "[l]atto amministrativo viziato per sviamento di potere si caratterizza per essere stato emanato in vista del perseguimento di un fine diverso da quello per conseguire il quale quel determinato potere era stato conferito dalla legge alla pubblica amministrazione".

⁵⁸¹ Si veda, per tutti, P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 152 e ss.

⁵⁸² Così, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 214.

⁵⁸³ In questi termini, A. SANDULLI, voce *Proporzionalità*, cit., 4644.

attività conoscitive autoritative dell'Amministrazione finanziaria, in ciò differenziandosi dall'attività di accertamento in senso stretto, involgono rilevanti profili di *discrezionalità amministrativa*⁵⁸⁴, potendo gli Uffici “scegliere quali poteri (...) esercitare, in quale ordine (se più d'uno) esercitarli e con quale approfondimento” etc.⁵⁸⁵, ed essendo, pertanto, gli stessi tenuti, al pari di ogni altra pubblica Amministrazione chiamata ad effettuare scelte discrezionali, “ad una valutazione comparativa tra l'interesse primario ad acquisire conoscenze fiscalmente rilevanti e l'interesse secondario del privato a non veder limitate le proprie libertà”⁵⁸⁶; valutazione comparativa che è, per l'appunto, il *proprium* dell'attività amministrativa discrezionale.

Così, per quanto si tratti di ipotesi alquanto remota (se non “di scuola”), potrà darsi luogo ad eccesso (o meglio, a sviamento) di potere allorché il provvedimento d'indagine risulti emanato in vista di un fine diverso da quello stabilito dalla legge, come potrebbe essere, ad esempio, nel caso di un ordine di accesso che il capo Ufficio adottasse solo per ragioni di inimicizia personale col privato. In un caso come questo, si assisterebbe, del resto, ad una interferenza con le situazioni giuridiche soggettive del privato non giustificata dal perseguimento del pubblico interesse rimesso dalla legge alla cura dell'Amministrazione, in evidente attrito col principio di legalità, che, esattamente al contrario, postula invece che gli apparati pubblici possano interferire con la sfera dei privati solo quando la legge gliene attribuisca il potere e solo ed esclusivamente nel perseguimento degli specifici interessi pubblici individuati dalla legge stessa.

Senonché, la conclusione appena rassegnata non può darsi, in realtà, per pacifica.

In senso diametralmente opposto si è espressa, infatti, quella parte della dottrina⁵⁸⁷ che, proprio trattando dello “scorretto esercizio del potere istruttorio sotto il profilo dell'eccesso di potere”, ha ritenuto che, “anche ipotizzando i casi estremi di accertamenti giustificati solo da interessi personali del funzionario, il manifesto eccesso di potere rischia di rimanere privo di controllo giurisdizionale perché privo di effetti su una posizione soggettiva che semplicemente non esiste”, non essendo configurabile, in capo al contribuente, “alcun diritto, anche affievolito, (...) a non essere accertato”.

⁵⁸⁴ In questo senso, tra gli altri, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 484; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 293; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 197 e ss.; ID., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1914 e ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 113 e ss.; F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, cit.; G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, cit.. Si veda, però, in senso contrario, l'autorevole opinione di L. PERRONE, voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, cit., 2009.

⁵⁸⁵ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 484.

⁵⁸⁶ G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1918.

⁵⁸⁷ Ci si riferisce al contributo, ricchissimo di spunti di riflessione, di G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, cit., 1123-1124.

A nostro modo di vedere, se si può senz'altro convenire che il privato non possa vantare alcun diritto "a non essere accertato", sembra tuttavia che nell'ipotesi descritta dall'Autore (il controllo motivato solo da interessi personali del funzionario) vengano in rilievo interessi tutt'affatto diversi, dotati, invece, di piena rilevanza giuridica. Infatti, nel caso in cui l'Ufficio adottasse un atto di controllo (ordine di accesso, "invito", "richiesta" etc.) motivato da ragioni altre rispetto al perseguimento dell'interesse pubblico al reperimento di conoscenze fiscalmente rilevanti, ad essere illegittimamente leso non sarebbe l'interesse ("di mero fatto" e certamente sfornito di tutela giuridica) del contribuente a non essere controllato, bensì, a ben vedere, la posizione soggettiva con la quale l'atto di controllo interferisce più direttamente (ad esempio, la libertà domiciliare, la libertà da prestazioni personali imposte etc.).

Ad essere lesi sarebbero, cioè, diritti riconosciuti e tutelati dall'ordinamento (e talvolta addirittura dichiarati inviolabili dalla Costituzione), che verrebbero a subire una lesione dettata non già dal perseguimento di un pubblico interesse (come invece imporrebbe il principio di legalità), bensì da un mero interesse privato, il che dovrebbe, di per sé, valere a dimostrare l'illegittimità del provvedimento d'indagine (e dell'eventuale conseguente attività materiale di esecuzione) per eccesso (*rectius*, sviamento) di potere, dovendosi, per converso, escludere che violazioni siffatte possano rimanere senza conseguenze apprezzabili sul piano della validità degli atti amministrativi⁵⁸⁸.

Fermo quanto si è appena osservato, resta il fatto che lo "sviamento di potere" (inteso come deviazione dell'Amministrazione dall'interesse pubblico specificamente rimesso alle sue cure dalla legge) costituisce un'ipotesi di difficile verifica in concreto, ed è comunque estremamente difficile da provare, considerato che il provvedimento spesso si presenta, all'apparenza, immune da vizi, e non è certo semplice reperire elementi tali da dimostrare che, nonostante l'apparente legittimità, detto provvedimento sia stato, in realtà, adottato per un fine diverso da quello imposto dalla legge⁵⁸⁹.

Sembrano, invece, assumere una maggiore rilevanza pratica le ulteriori (e ormai autonome) figure di "eccesso di potere", derivanti, come si è già rilevato, dalla violazione dei "principi logici e giuridici che presiedono all'esercizio della discrezionalità"⁵⁹⁰, *ivi* compreso il

⁵⁸⁸ Per uno spunto in tal senso, si veda S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 293, il quale osserva lucidamente come, nel contesto delle attività conoscitive autoritative, "vere e proprie forme di eccesso di potere sono da considerare in via di principio configurabili (...) (si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle ipotesi dei controlli inutilmente reiterati, ostruzionistici, persecutori, ecc.)".

⁵⁸⁹ In questo senso, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 207, il quale, del resto, soggiunge che proprio tali difficoltà probatorie hanno "indotto la giurisprudenza (...) a rilevare il vizio in via indiretta, attraverso elementi indiziari del cattivo esercizio del potere discrezionale costituiti dalle cosiddette figure sintomatiche dell'eccesso di potere", le quali hanno a loro volta subito un processo di "autonomizzazione", tale per cui oggi esse rappresentano non soltanto sintomi di uno sviamento di potere, ma (anche) autonomi stati viziati del provvedimento, dunque autonome figure di eccesso di potere. Sul punto, per tutti, P.M. VIPIANA, *Il vizio di eccesso di potere*, cit., 152 e ss.

⁵⁹⁰ Così li definisce sempre M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 214.

principio di *proporzionalità* tra mezzi impiegati e fine perseguito, che dovrebbe sempre “indurre a scegliere lo strumento che, pur ubbidendo agli stessi fini, sia il meno restrittivo”⁵⁹¹.

Sul punto, non può che rinviarsi alle più diffuse considerazioni già svolte nel primo capitolo, ove si era rilevato che il principio di proporzionalità assume una portata assolutamente trasversale e generale, idoneo, com'è, a circoscrivere la discrezionalità dell'Amministrazione ogni qualvolta essa eserciti poteri (per l'appunto discrezionali) suscettibili di interferire con la sfera giuridica del privato. Proprio in tale prospettiva, si era rilevato, tra le altre cose, che il principio di proporzionalità deve informare di sé le scelte dell'Amministrazione in ordine al *tipo di potere* da esercitare⁵⁹², nonché (com'è del resto acquisito da buona parte della dottrina⁵⁹³) in ordine all'*intensità* dell'esercizio del singolo potere conosciuto.

Sotto il profilo del *tipo di potere* da esercitare, il principio di proporzionalità deve, anzitutto, doverosamente orientare la scelta dell'Amministrazione se procedere o meno ad *accesso ispettivo*, considerato che, proprio in materia di *accessi*, il principio ha trovato espressa e puntuale codificazione nell'art. 12 dello Statuto, a tenore del quale detto potere può essere legittimamente esercitato solo in presenza di “effettive esigenze di indagine sul luogo”⁵⁹⁴, talché, rispetto a dette ipotesi, la violazione del principio sembrerebbe, a rigore, configurare una vera e propria “violazione di legge” più che un'ipotesi di “eccesso di potere”⁵⁹⁵.

A titolo meramente esemplificativo, dovrebbe, dunque, considerarsi illegittimo il provvedimento del capo Ufficio che ordinasse un accesso ispettivo solo per acquisire un documento che l'Amministrazione potrebbe ottenere rivolgendo al contribuente una semplice richiesta di esibizione di atti, posto che, in un'ipotesi siffatta, l'accesso ispettivo, e il sacrificio degli interessi del privato che questo comporta, risulterebbe evidentemente *non necessario* per il

⁵⁹¹ In questi termini, K. HAILBRONNER, *Il principio di proporzionalità*, in *Impresa, ambiente e pubblica Amministrazione*, 1979, 545 e ss., spec. 557.

⁵⁹² Cfr. I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., 244-245; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 485; G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit.

⁵⁹³ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 125 e ss.; G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, cit., 1129-1130; M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, cit., 100 e ss.; F. GALLO, voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, cit., par. 6; ID., *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 31-32; *contra*, L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, cit., 2009.

⁵⁹⁴ Si vedano, sul punto, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 182), la quale giustamente ritiene che tale disposizione, che pur fa espresso riferimento ai soli accessi presso locali ad uso “lavorativo”, debba estendersi anche agli accessi presso locali “ad uso promiscuo” nonché, a maggior ragione, presso le abitazioni, posto che, argomentando diversamente, si finirebbe per escludere dalla sfera di operatività della disposizione proprio quei locali che, essendo maggiormente caratterizzati sotto il profilo della riservatezza, più meriterebbero di essere attratti entro la sua sfera applicativa; nonché A. VIOTTO, *Il diritto ad una buona amministrazione: istruttoria e diritti fondamentali del contribuente*, cit., 226 e ss., il quale valorizza il disposto dell'art. 8 CEDU per estendere la sfera di operatività del principio di proporzionalità sancito dall'art. 12 dello Statuto a tutte le tipologie di accesso ispettivo, così da assicurare la conformità dell'ordinamento interno alle prescrizioni internazionali.

⁵⁹⁵ Sul punto, G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit.

raggiungimento del risultato conoscitivo perseguito⁵⁹⁶, essendo disponibili misure suscettibili di procurare un'interferenza di intensità molto minore con la sfera di libertà del privato⁵⁹⁷.

Come si diceva pocanzi, il vizio di eccesso di potere sembra in linea di principio ipotizzabile anche nelle ipotesi in cui l'Amministrazione, dopo aver scelto quale potere esercitare, travalichi il limite della proporzionalità nelle successive scelte ad essa spettanti in ordine al grado di *intensità* con il quale essa intende esercitare quel potere. Si è, infatti, già rilevato che tali scelte discrezionali devono essere ispirate a principi di "ragionevolezza e mediietà"⁵⁹⁸, violati i quali l'esercizio del potere trasmoda nell'illegittimità.

In proposito, si pensi all'annoso tema del termine entro il quale il privato è chiamato a dare riscontro agli "inviti" ed alle "richieste" formulati dall'Amministrazione⁵⁹⁹. Sul punto, è prassi consolidata degli Uffici quella di assegnare al privato, al quale sia trasmessa una richiesta documentale o un questionario da restituire compilato etc., sempre e comunque il "termine minimo" di quindici giorni previsto dagli artt. 32, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972. Prassi, questa, che desta più di una perplessità, considerato che la formulazione delle disposizioni appena richiamate sospinge verso soluzioni ben più articolate e ponderate.

Infatti, è sufficiente scorrere sommariamente le menzionate disposizioni per avvedersi che il legislatore si è testualmente limitato a stabilire che il predetto termine "non può essere inferiore a quindi giorni", il che val quanto dire che il termine legislativamente previsto non è altro che un "termine minimo", la cui concreta estensione dovrebbe, dunque, essere adeguatamente calibrata (*rectius*, proporzionata) dall'Ufficio in ragione dell'ampiezza e della complessità della richiesta rivolta al soggetto passivo; il che, a propria volta, dovrebbe indurre l'Amministrazione a fissare, a seconda dei casi, termini anche ben superiori al minimo legislativamente previsto, segnatamente ogniqualvolta detto "termine minimo" risulti obiettivamente insufficiente⁶⁰⁰.

⁵⁹⁶ Cfr., ancora G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1921.

⁵⁹⁷ È, peraltro, chiarissima la pregnante rilevanza che assume, sotto l'aspetto qui in esame, lo "scopo" indicato nella suddetta "autorizzazione" del capo Ufficio; indicazione, questa, che, come si è già osservato, serve a perimetrare l'obbligo di *patti* imposto al privato, e che costituisce dunque un indispensabile parametro per valutare se l'imposizione di detto obbligo costituisca o meno una misura rispettosa del canone della proporzionalità. In questo senso, molto acutamente, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, cit., 245-246, il quale soggiunge, conseguentemente, che "la funzione dell'autorizzazione all'accesso va ben al di là di quelli che sono i limitati fini che ad essa generalmente sogliono attribuirsi: evidenziando il ruolo che l'autorizzazione stessa è chiamata ad esplicare sotto il profilo garantista, di salvaguardia e di tutela dei fondamentali diritti di libertà del contribuente".

⁵⁹⁸ Così, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 130.

⁵⁹⁹ Su tale specifico profilo, e sulle sue interrelazioni con il principio di proporzionalità, cfr. R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 538 e ss.

⁶⁰⁰ Osserva, sul punto, R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 540, che il principio di proporzionalità impone all'Ufficio anche di prorogare il termine originariamente fissato, qualora si riveli obiettivamente insufficiente. Sul punto, si veda, però, la lettura svalutativa fatta propria da CASS., n. 453/2013, ove la Corte ha circoscritto la possibilità di prorogare il termine originario alle sole indagini bancarie, nell'ambito delle quali tale possibilità è, del resto, espressamente prevista dall'art. 32, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973 ("il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni su istanza dell'operatore finanziario, per giustificati motivi"), mentre detta facoltà sarebbe esclusa, a dire della

Cosicché, posto che il principio di proporzionalità impone agli Uffici di modulare il termine a disposizione del privato adeguandolo alle circostanze del caso concreto⁶⁰¹, l'“invito” o “richiesta” (che, lo si ricorda, sono ordini amministrativi, dunque veri e propri provvedimenti) dovrebbero giocoforza considerarsi viziati per eccesso di potere qualora, in violazione del principio qui in discussione, l'Ufficio risulti aver assegnato al privato un termine sproporzionatamente breve rispetto alla complessità degli approfondimenti imposti al soggetto passivo.

Non resta, a questo punto, che esaminare l'illegittimità degli atti d'indagine sotto il profilo della “violazione di legge”, locuzione con cui si designa “un rapporto di contraddittorietà fra l'atto e una norma di legge”; difformità che può riguardare, a seconda dei casi, “la forma o il procedimento o il contenuto dell'atto stesso”⁶⁰². Anche in questo caso, è possibile tentare qualche esemplificazione, attingendo dalle riflessioni già svolte nel corso di questo studio a proposito dei profili procedurali dell'attività conoscitiva autoritativa dell'Amministrazione finanziaria.

In specie, discorrendo a proposito delle autorizzazioni “giudiziarie” e “amministrative” previste dalla disciplina normativa delle indagini tributarie, abbiamo rilevato come si tratti, in entrambi i casi, di *antecedenti procedurali* indefettibili dell'indagine⁶⁰³, previsti in funzione di garanzia della sfera di libertà e riservatezza del privato; l'autorizzazione consiste, dunque, in un *atto amministrativo*⁶⁰⁴ interno al singolo procedimento conoscitivo, nell'ambito del quale essa

Suprema Corte, rispetto agli altri “inviti” e “richieste” previsti dal medesimo art. 32, per i quali, dunque, il termine originariamente assegnato dall'Ufficio non sarebbe modificabile. Si tratta, come pocanzi anticipato, di una lettura fortemente riduttiva, che peraltro non sembra essere indefettibilmente imposta dal dettato normativo, se solo si considera che la previsione dell'art. 32, comma 2, laddove prevede, in materia di indagini finanziarie, la possibilità che il termine originariamente fissato venga prorogato, potrebbe benissimo essere considerata come “espressione di un generale principio di prorogabilità del termine e di quella stessa discrezionalità <<proporzionata>> cui deve attenersi l'Amministrazione”. Così, condivisibilmente, sempre R. IAIA, *Le garanzie del contribuente nel sub-procedimento innestato dal questionario*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2013, 478 e ss., spec. 486.

⁶⁰¹ Cfr., ancora R. IAIA, *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, cit., 539, il quale ritiene che il termine vada concretamente modulato in ragione della complessità della richiesta formulata, della necessità di ricercare documenti o notizie presso soggetti terzi (ad esempio banche), ma anche in ragione del “periodo dell'anno solare in cui è notificato l'atto d'indagine. Si pensi a una società con personale assente durante un periodo festivo, alla quale l'erario recapitasse un invito in prossimità di tale periodo; stante l'assenza di personale, il termine *effettivo* per la risposta potrebbe rivelarsi inferiore a quello legale, quand'anche formalmente rispettato dall'autorità”.

⁶⁰² In questi termini, P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, *Atti e ricorsi*, cit., 121. Osserva, sul punto, A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1980, 488, che, posto che la nostra legislazione suddivide i vizi di legittimità degli atti amministrativi nelle tre categorie dell'eccesso di potere, dell'incompetenza e (per l'appunto) della violazione di legge, “è evidente che la terza – la violazione di legge – ha carattere residuale”, talché “[i]n essa vanno compresi tutti i vizi di legittimità che non rientrano nelle altre due”. Sul vizio di violazione di legge, si veda anche L. ORUSA, voce *Violazione di legge (diritto amministrativo)*, in *Noviss. Digesto It.*, XX, Torino, 1975, 857 e ss., nonché, più di recente, R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 572 e ss.; P.M. VIPIANA, *Il vizio di violazione di legge*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L'atto amministrativo*, Padova, 2012, 179 e ss.

⁶⁰³ Sul punto, per tutti, G. ZIZZO, *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, cit., 3567.

⁶⁰⁴ Sul carattere amministrativo delle “autorizzazioni gerarchiche” previste in materia di indagini finanziarie non vi possono essere dubbi, trattandosi di atti oggettivamente e soggettivamente amministrativi. Ma si è visto che analoga qualificazione dovrebbe essere riconosciuta anche alle “autorizzazioni giudiziarie”, che in effetti, pur promanando da organi soggettivamente appartenenti al potere giudiziario, vengono comunemente considerate come “atti materialmente amministrativi”. Così, per tutti, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 287. Nello stesso senso, in

svolge un ruolo servente rispetto al provvedimento “finale”, da individuare, quest’ultimo, nel vero e proprio ordine ispettivo (“invito”, “richiesta”, ordine di accesso, ordine di perquisizione personale, ordine di apertura coattiva etc.), al quale soltanto è possibile riconoscere un’immediata e diretta attitudine lesiva delle situazioni giuridiche del privato.

Ne deriva, in base ai principi del diritto amministrativo⁶⁰⁵, che l’esistenza e la validità delle predette autorizzazioni condizionano la validità dei successivi provvedimenti conoscitivi, cosicché, se l’autorizzazione mancasse o risultasse viziata per qualche ragione, ciò determinerebbe l’invalidità, per vizio proprio (segnatamente, per *violazione di legge*⁶⁰⁶), del provvedimento conoscitivo adottato dall’Ufficio.

Se, infatti, si considerano le conseguenze che derivano dai vizi che inficiano gli atti preparatori, è pacifico, nel diritto amministrativo, che detti vizi ridondino automaticamente sul provvedimento conclusivo del procedimento. Si tratta, in particolare, di “vizi propri del provvedimento, che, in quanto primo atto ad effetti esterni, assorbe in sé tutti i vizi del procedimento che lo ha prodotto”, senza che, peraltro, sussista “alcuna differenza tra i casi di mancanza o illegittimità di tali atti preparatori (...): nell’uno o nell’altro caso, infatti, il vizio sarà sempre e comunque di mera illegittimità-annullabilità del provvedimento finale”⁶⁰⁷, segnatamente, come si è detto, per *violazione di legge*⁶⁰⁸. Si tratta del fenomeno della c.d. “invalidità riflessa”⁶⁰⁹ (o “invalidità derivata”), tale per cui il provvedimento finale deve ritenersi viziato non soltanto “se nel corso del procedimento non viene compiuto uno degli atti (...) previsti dalla legge”, ma anche “se uno degli atti che compone la serie procedimentale è viziato”, evenienza, questa, in cui “tale vizio si riverbera su tutti gli atti successivi e dunque anche sul provvedimento”⁶¹⁰.

Attingendo dai principi testé ricostruiti, e tentando di declinarli nella materia oggetto del nostro studio, possiamo ipotizzare che il singolo provvedimento conoscitivo (“invito”, “richiesta”, ordine di accesso, ordine di perquisizione etc.) incorra in una *violazione di legge*, e sia pertanto illegittimo, non soltanto nei casi (evidentemente i più gravi) in cui detto provvedimento venga adottato in totale mancanza della prescritta autorizzazione “giudiziaria” o “amministrativa”, ma anche ogniqualvolta l’Ufficio sia munito dell’autorizzazione, ma quest’ultima risulti per qualche ragione viziata, ad esempio perché priva di motivazione⁶¹¹.

giurisprudenza, CASS., SS.UU., n. 8062/1990, nonché, *ex multis*, CASS., SS.UU., n. 16424/2002, ove le Sezioni Unite hanno ribadito che “il provvedimento in discorso appartiene ad un procedimento amministrativo e necessariamente ne assume la natura”.

⁶⁰⁵ Sul punto, si vedano G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 1233-1234 e G. GRECO, *La trasmissione dell’antigiuridicità (dell’atto amministrativo illegittimo)*, cit.

⁶⁰⁶ G. PASTORI, *Il procedimento amministrativo tra vincoli formali e regole sostanziali*, 364.

⁶⁰⁷ In questi termini, G. GRECO, *La trasmissione dell’antigiuridicità (dell’atto amministrativo illegittimo)*, cit., par. 2.

⁶⁰⁸ G. PASTORI, *Il procedimento amministrativo tra vincoli formali e regole sostanziali*, 364.

⁶⁰⁹ Così la definisce G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 1233-1234.

⁶¹⁰ In questi termini, sempre G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 1233-1234.

⁶¹¹ Come si è già rilevato in precedenza, tali principi sono stati recepiti solo in parte dalla giurisprudenza, che assoggetta le patologie delle autorizzazioni a statuti giuridici differenti, a seconda che vengano in rilievo le autorizzazioni

4. - *Le ipotesi di (mera) irregolarità e il discrimen con la “violazione di legge”.*

A questo punto, occorre provare a definire i confini (invero molto incerti) tra l'area dell'*annullabilità* e l'area della mera *irregolarità*, categoria, quest'ultima, che ricomprende le “ipotesi di lievi anomalie dell'atto rispetto alla norma, per le quali il regime delle conseguenze applicabile non sia quello tipico dell'invalidità”⁶¹². L'irregolarità si manifesta, cioè, in tutte le ipotesi, molto eterogenee, di difformità dal paradigma normativo insuscettibili di incidere sulla validità del provvedimento, che, dunque, nonostante l'imperfezione, rimane valido ed efficace.

La categoria dell'irregolarità rappresenta un parziale superamento della tesi tradizionale, assisa sul principio della generale inderogabilità della norma amministrativa e, dunque, sulla conseguente coincidenza dell'area dell'imperfezione dell'atto amministrativo con l'area della sua invalidità⁶¹³, senza alcuno spazio per l'irregolarità. Alla base delle elaborazioni dottrinali e giurisprudenziali sul fenomeno dell'irregolarità, vi è “una generale istanza di economicità

“giudiziarie” o quelle “amministrative”. La ricostruzione proposta nel testo trova, infatti, qualche riscontro soltanto nella giurisprudenza in materia di autorizzazioni “giudiziarie”, considerato che la Cassazione è, in effetti, solita riconoscere l'illegittimità dell'indagine in tutti i casi in cui l'autorizzazione del procuratore della Repubblica manchi, come anche nei casi in cui tale atto esista ma risulti non motivato o rilasciato in difetto dei presupposti di legge. In questo senso, si può vedere, tra le altre, CASS., SS.UU., n. 16424/2002, ove si legge che “il giudice tributario, in sede d'impugnazione dell'atto impositivo basato su libri, registri, documenti ed altre prove reperite mediante accesso domiciliare autorizzato dal procuratore della Repubblica, ha il potere - dovere, oltre che di verificare la presenza nel decreto autorizzativo, di motivazione (...), circa il concorso di gravi indizi del verificarsi d'illecito fiscale, anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l'ordinamento attribuisca valenza indiziaria, e, nell'esercizio di tale compito, deve negare la legittimità dell'autorizzazione emessa esclusivamente sulla scorta di informazioni anonime, consequenzialmente valutando il fondamento della pretesa fiscale senza tenere conto di quelle prove”. In senso analogo, *ex multis*, anche CASS., n. 21794/2009; ID., n. 6836/2009; ID., n. 26454/2008; ID., n. 9568/2007; ID., n. 19689/2004; ID., n. 11282/2002; ID., n. 1344/2002. Per contro, è molto diverso l'approccio della giurisprudenza alla materia delle autorizzazioni “amministrative”, posto che la stessa Corte afferma (e nemmeno sempre) che l'unico vizio idoneo ad inficiare la legittimità dell'indagine finanziaria sia la radicale mancanza dell'autorizzazione “gerarchica”, mentre il difetto di motivazione dell'atto autorizzativo costituirebbe, a dire della Suprema Corte, una patologia “innocua”, del tutto priva di attitudine invalidante. *Cfr.*, *ex multis*, CASS., n. 17157/2018; ID., 13188/2018; ID., n. 3628/2017; ID., n. 4314/2015; ID., n. 10675/2010. Come si è già chiarito nel corso di questo studio, tale differente (e svalutativo) approccio giurisprudenziale asside sull'erroneo presupposto che le autorizzazioni “amministrative”, a differenza di quelle “giudiziarie”, siano previste dalla legge non già a garanzia dei soggetti sottoposti all'atto conoscitivo, bensì unicamente in funzione dell'efficienza dell'indagine finanziaria in corso, di talché non vi sarebbe alcun obbligo di motivarle, essendo esse prive di ogni rilevanza per il privato. Sull'erroneità di una siffatta ricostruzione ci siamo già ampiamente soffermati, sicché non è qui il caso di tornare nuovamente sull'argomento. Esprimono considerazioni molto critiche sul predetto (riduttivo) orientamento interpretativo, tra gli altri, G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 173; G. FRANSONI, <<Indagini finanziarie>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, cit., R. MICELI, *Ingiustificata deviazione delle indagini finanziarie dai principi dell'istruttoria tributaria*, cit.; D. CARTA, *L'istruttoria tributaria sui dati finanziari*, cit., 133 e ss.

⁶¹² Così, F. LUCIANI, voce *Irregolarità del provvedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano, 2006, 3279. Ma si vedano, sul tema dell'irregolarità degli atti amministrativi, anche ID., *Il vizio formale nella teoria dell'invalidità amministrativa*, Torino, 2003; A. ROMANO TASSONE, *Contributo allo studio dell'irregolarità degli atti amministrativi*, Torino, 1992.

⁶¹³ Si veda, ad esempio, G. GUARINO, *Atti e poteri amministrativi*, cit., 243, il quale, muovendo dalla premessa che “l'irregolarità consiste nell'inosservanza di norme, che sono dirette a disciplinare la condotta dell'agente, ma di cui l'agente ha la disponibilità”, giunge poi ad affermare che “tutte le norme attinenti ai poteri amministrativi sono vincolanti e lo sono in pari grado: ogni loro violazione, quale che ne sia il tipo, dà luogo ad illegittimità”. Sulle tensioni tra la categoria dell'irregolarità ed il principio di legalità, si veda, per tutti, D.U. GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento e annullabilità del provvedimento*, cit., 175 e ss.

dell'azione amministrativa”, vale a dire “l'esigenza interna all'ordinamento di massima conservazione degli atti giuridici (segnatamente quelli amministrativi), che impone all'interprete, incaricato di valutarne i difetti, di *risparmiare tutto il risparmiabile*”⁶¹⁴; il che ha (per l'appunto) indotto a dubitare che la difformità del provvedimento dal suo paradigma legale produca sempre e comunque l'annullabilità dell'atto, giacché esistono alcune norme (sulla forma degli atti o sulla procedura), la cui violazione può dare luogo a patologie lievi e di minima rilevanza, insuscettibili di incidere sulla *sostanza* dell'atto⁶¹⁵, con la conseguenza che l'invalidità dell'atto rappresenterebbe, in siffatte ipotesi, una conseguenza sproporzionata.

In definitiva, non tutti i casi di difformità tra il provvedimento e le norme che lo disciplinano danno luogo a *invalidità*, donde il problema di distinguere tra patologie invalidanti e mere irregolarità, soprattutto considerato che molto spesso la legge, nel disciplinare i requisiti degli atti e il loro procedimento di formazione, omette di chiarire se la carenza di tali elementi sia o meno suscettibile di provocare l'invalidità dell'atto, spettando, dunque, “alla discrezione dell'interprete il giudizio sulla gravità del vizio e sul suo valore invalidante”⁶¹⁶.

In proposito, nel diritto amministrativo è stato autorevolmente affermato che “non l'astratto scostamento dal modello normativo determina l'illegittimità dell'atto, ma solo la *difformità che danneggia la parte che lo denuncia*”⁶¹⁷, cosicché la categoria degli atti *irregolari* viene a ricomprendere i provvedimenti il cui vizio, accertabile *ex ante* e in astratto⁶¹⁸, attiene a difformità dal modello normativo insuscettibili di tradursi nella lesione di situazioni giuridiche soggettive del destinatario dell'atto. In tale prospettiva, per distinguere tra le violazioni “invalidanti” e quelle che, invece, sono prive di siffatta attitudine (e che quindi danno luogo a mera irregolarità), occorre considerare la norma (sulla forma o procedimentale) violata, ed individuare quale sia l'interesse da essa presidiato: se la norma presidia un interesse del privato, la violazione darà luogo all'annullabilità del provvedimento; diversamente, la violazione di norme di organizzazione (poste, dunque, a presidio di interessi tutti interni alla stessa Amministrazione) darà luogo a semplice irregolarità, dunque ad un vizio inidoneo, in quanto tale, ad inficiare la validità e l'efficacia dell'atto che ne sia affetto, che restano impregiudicate.

Anche la dottrina tributaria ha adottato criteri analoghi per discernere le ipotesi in cui il *provvedimento impositivo* è invalido da quelle in cui, invece, è meramente irregolare, giungendo ad

⁶¹⁴ F. LUCIANI, voce *Irregolarità del provvedimento amministrativo*, cit., 3279-3280.

⁶¹⁵ Sul punto, si vedano, anche per ulteriori riferimenti, R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 581 e ss.

⁶¹⁶ Così, F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., par. 5. In questo senso, con specifico riguardo ai provvedimenti impositivi, anche F. PISTOLESI, *Le “invalidità” degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, cit., par. 1. In senso analogo, S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 83; A. CAZZATO, *Indicazione del responsabile del procedimento e regime degli atti “viziosi”: riflessioni a margine delle pronunce dei giudici di merito e spunti per una nuova ricostruzione del tema alla luce dell'evoluzione della teoria della invalidità degli atti amministrativi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, 147 e ss., spec. par. 3.

⁶¹⁷ In questi termini, G. CORSO, voce *Validità (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, XLVI, Milano, 1993, par. 7.

⁶¹⁸ Sul punto, si veda, *ex multis*, CONS. STATO, SEZ. VI, n. 2763/2006, ove si legge che “l'irregolarità opera *ex ante* e in astratto: il provvedimento affetto da un vizio formale minore è un atto *ab origine* meramente irregolare”. In dottrina P.M. VIPIANA, *Le cause di irregolarità*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L'atto amministrativo*, Padova, 2012, 215 e ss., spec. 217-218.

affermare che, a tal fine, “[u]n criterio-guida sta nel ritenere invalidante la violazione di norme procedurali dettate a garanzia del contribuente; e non invalidante la violazione di norme rispetto alla cui osservanza non sia configurabile alcun interesse del ricorrente”⁶¹⁹; talché, con specifico riguardo – lo si ripete – ai provvedimenti impositivi, si è ritenuto che il vizio dia luogo a mera irregolarità tutte le volte in cui si risolve “nella violazione di regole (per lo più interne) di organizzazione della azione amministrativa”⁶²⁰.

Sebbene il criterio appena illustrato sia stato impiegato dalla dottrina con precipuo riferimento ai provvedimenti impositivi, non sembrano esistere ostacoli di sorta alla sua utilizzazione anche ai fini della nostra ricerca, al fine di individuare la linea di discriminazione tra le “violazioni istruttorie” invalidanti e quelle che, invece, sono insuscettibili di minare la validità dell’indagine tributaria.

Del resto, alcuni Autori⁶²¹, pur senza fare espresso riferimento alla nozione di irregolarità, hanno acutamente osservato come, nell’ambito delle norme disciplinanti l’attività conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione finanziaria, possano nettamente distinguersi le “norme interne di organizzazione dell’attività degli uffici” e le “norme di garanzia di interessi pubblici diversi da quelli relativi all’attuazione dei tributi”, da un lato, e le “norme di garanzia di diritti e interessi privati, del contribuente e di terzi”, dall’altro lato; soggiungendo, poi, che solo la violazione delle norme appartenenti all’ultimo gruppo (*i.e.* quelle previste a tutela di interessi privati) sia suscettibile, “sempre che si tratti di violazione di sufficiente gravità”, di produrre effetti invalidanti, laddove la violazione delle altre norme testé menzionate (*i.e.* quelle previste a garanzia di interessi organizzati dell’Amministrazione finanziaria o di altri interessi pubblici) sarebbe, invece, inidonea ad inficiare la validità dell’indagine, posto che le stesse non configurano “limiti esterni al potere”⁶²².

⁶¹⁹ Così, molto chiaramente, F. TESAURO, *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., par. 5, il quale (nota 15) ritiene, ad esempio, che “[n]orme poste a garanzia dell’amministrazione, la cui violazione non è motivo di annullabilità del provvedimento su richiesta del contribuente, sono quelle relative alla collaborazione dei Comuni”.

⁶²⁰ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 355. Sul punto, si vedano anche F. PISTOLESI, *Le “invalidità” degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, cit., par. 1; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 83; A. CAZZATO, *Indicazione del responsabile del procedimento e regime degli atti “viziosi”: riflessioni a margine delle pronunce dei giudici di merito e spunti per una nuova ricostruzione del tema alla luce dell’evoluzione della teoria della invalidità degli atti amministrativi*, cit., par. 3.

⁶²¹ Ci si riferisce ad A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 114-115, le cui tesi sono state parzialmente riprese anche da S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 226 e ss.

⁶²² Sul punto, si veda anche M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 243, il quale osserva come, “caso per caso, occorrerà vedere se la lesione arrecata dalla violazione di legge alteri in modo sostanziale l’equilibrio tra poteri e garanzie o se si tratti di irregolarità da <<sanzionare>> in forme diverse dalla invalidità o dalla inutilizzabilità della prova”; ma anche R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, cit., 656 e ss., il quale ritiene che “le patologie procedurali rilevano, come motivi di annullamento dell’atto finale, se e nella misura in cui hanno leso interessi del contribuente”; nonché, R. SCHIAVOLIN, *L’utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 509 e 519, il quale, dopo aver rilevato come (p. 509), “In linea di principio, (...) siano irrilevanti le ipotesi non già di invalidità, ma di mera irregolarità”, afferma poi che (p. 519) “Lo sforzo ricostruttivo della giurisprudenza e della dottrina dovrebbe indirizzarsi allora sull’individuazione dei casi in cui l’imperfezione della procedura sia effettivamente rilevante (...), in quanto lesiva di interessi del contribuente tutelati dalla norma violata, e non configuri piuttosto una mera irregolarità”.

Talché, volendo applicare tale criterio alla nostra materia, non potrebbe, anzitutto, che ribadirsi l'attitudine invalidante di tutte quelle violazioni che interessano le norme sulle autorizzazioni "giudiziarie" (cui la legge subordina gli accessi ispettivi, le perquisizioni personali, le aperture coattive, il superamento dell'opposizione del segreto professionale etc.) o "amministrative" (necessarie ai fini dell'esercizio dei poteri relativi alle indagini finanziarie); si tratta, infatti, di norme poste a presidio della sfera di libertà e riservatezza del privato, con la conseguenza che tutti i provvedimenti conoscitivi che risultino adottati in mancanza di dette autorizzazioni o in presenza di autorizzazioni viziate devono ritenersi irrimediabilmente illegittimi per "violazione di legge" (e non meramente irregolari), giacché provvedimenti siffatti esorbitano sicuramente i "limiti esterni del potere", andando a ledere diritti e interessi privati giuridicamente rilevanti e tutelati dall'ordinamento.

Per contro, qualche dubbio sussiste intorno alla qualificazione (come norme di "garanzia" o come norme di "organizzazione") degli artt. 33, comma 3 del D.P.R. n. 600/1973 e 63, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, che, con identica formulazione, stabiliscono che "[l]a Guardia di Finanza (...), *previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria*, che può essere concessa *anche* in deroga all'articolo 329 del codice di procedura penale, utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti, direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria".

È noto che, nel procedimento penale, gli atti di indagine preliminare compiuti dal pubblico ministero e dalla polizia giudiziaria sono coperti dal segreto investigativo disciplinato dall'art. 329 cod. proc. pen., che perdura fintantoché l'indagato non sia nelle condizioni di avere conoscenza dei predetti atti (si pensi, ad esempio, all'interrogatorio, che in quanto atto cui l'indagato partecipa in prima persona, perde immediatamente ogni connotazione di segretezza), e, comunque, non oltre la chiusura delle indagini preliminari⁶²³.

È pacifico che il segreto investigativo (sancito, come appena osservato, dall'art. 329 cod. proc. pen.) configuri un istituto preordinato a garantire esclusivamente "[i]l buon esito dell'indagine penale", rispondendo all'"esigenza di tenere il contenuto dell'atto compiuto dalla polizia o dal pubblico ministero al riparo dagli sguardi di coloro che potrebbero avere interesse a sviare o contrastare l'indagine"⁶²⁴; si tratta, dunque, di un istituto posto a presidio di un interesse di natura rigorosamente pubblicistica, segnatamente l'efficacia delle indagini penali, mentre, per converso, "[l]a tutela della riservatezza della persona sottoposta alle stesse (...) non assume in materia alcuno specifico rilievo"⁶²⁵.

⁶²³ Sul punto, per tutti, F. CAPRIOLI, *Indagini preliminari e udienza preliminare*, in G. CONSO – V. GREVI – M. BARGIS (a cura di), *Compendio di procedura penale*, Padova, 2014, 633-635.

⁶²⁴ In questi termini, R. ORLANDI, *La giustizia penale nel gioco di specchi dell'informazione. Regole processuali e rifrazioni deformanti*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. Trim.*, 3/2017, 47 e ss., spec. 52.

⁶²⁵ Così, G.P. VOENA, *Atti*, in G. CONSO – V. GREVI – M. BARGIS (a cura di), *Compendio di procedura penale*, Padova, 2014, 184.

Talché, sebbene gli atti di indagine penale riguardanti il contribuente siano coperti dal menzionato segreto investigativo, gli artt. 33 D.P.R. n. 600/1973 e 63 D.P.R. n. 633/1972 stabiliscono che il magistrato penale, anche in deroga all'art. 329 cod. proc. pen. (e dunque anche superando il segreto investigato), possa autorizzarne il trasferimento in sede fiscale, onde consentirne l'utilizzazione da parte degli Uffici tributari⁶²⁶.

In un tale contesto, sembra lecito ritenere che l'Autorità giudiziaria sia chiamata ad effettuare una valutazione coinvolgente solo ed esclusivamente interessi pubblici, senza che, per contro, venga in rilievo alcun diritto o interesse del contribuente. In specie, il magistrato deve compiere una ponderazione tra le esigenze delle indagini penali (che sospingono, di norma, verso il mantenimento del segreto investigativo) e le esigenze dell'indagine tributaria (che premono, all'opposto, per la trasmissione delle informazioni), e può risolvere tale contrapposizione di interessi anche in senso favorevole alla deroga del segreto⁶²⁷, qualora ritenga che ciò non arrechi pregiudizio all'indagine penale⁶²⁸. In siffatta ipotesi, l'Autorità giudiziaria, in ragione della sua posizione di "vicinanza" al procedimento penale in corso, parrebbe, in effetti, essere considerata dalla legge in quanto portatrice dell'interesse (pubblico) al buon esito dell'indagine penale, essendo chiamata a verificare se la trasmigrazione di materiale istruttorio dal procedimento penale a quello tributario sia o meno suscettibile di pregiudicare l'anzidetto interesse.

Ci si deve, dunque, domandare quali conseguenze possano derivare dalla violazione degli artt. 33 D.P.R. n. 600/1973 e 63 D.P.R. n. 633/1972; ci si deve chiedere, cioè, cosa accada se il trasferimento di materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario abbia luogo in mancanza della prescritta autorizzazione⁶²⁹ del magistrato, ossia se detta violazione abbia o meno conseguenze invalidanti, tali da pregiudicare l'utilizzabilità di detti materiali a fini tributari.

Sul punto, considerata la preordinazione dei citati artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 63 del D.P.R. n. 633/1972 alla tutela di interessi prettamente "pubblici" (efficacia delle indagini

⁶²⁶ In questo senso, F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 323 e ss., spec. 324. Sul tema, si veda anche, diffusamente, A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, cit., 95 e ss.

⁶²⁷ In questi termini, A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, cit., 86.

⁶²⁸ F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 324.

⁶²⁹ Per quanto attiene alla natura dell'autorizzazione qui in esame, è lecito ritenere che si tratti di atto di natura sostanzialmente amministrativa, come rileva R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 204 e ss., il quale ritiene che non dissimilmente dalle altre autorizzazioni "giudiziarie" già esaminate nel corso di questo studio, "anch'essa si inserisce nel procedimento ispettivo come momento di controllo", ed "è del tutto estranea all'oggetto del procedimento penale", talché "l'attribuzione all'Autorità giudiziaria della competenza ad autorizzare lo sfruttamento a scopi tributari di elementi raccolti a fini penali non dipende (...) dal fatto che tale funzione sia in qualche modo accessoria all'attività giurisdizionale in senso stretto (...). Semplicemente, quella scelta era inevitabile, per il ruolo dell'Autorità giudiziaria di <<naturale>> destinataria di quegli elementi e perché essa, conoscendo la situazione del procedimento, può controllare meglio di qualsiasi altro soggetto l'esistenza dei presupposti per l'autorizzazione". Nello stesso senso, S. STUFANO, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, cit., 201.

penali), ed essendo ad essi estranea qualsivoglia finalità di garanzia di interessi privati, dovrebbe coerentemente escludersi, come del resto fa la giurisprudenza consolidata⁶³⁰, che la violazione di tali norme (e dunque l'acquisizione di atti penali senza autorizzazione del magistrato) sia suscettibile di produrre alcun effetto invalidante, rimanendo del tutto impregiudicata la possibilità degli Uffici di utilizzare tali materiali probatori a fini tributari⁶³¹; l'interesse tutelato dalle predette norme (*i.e.* il segreto investigativo e, comunque, l'efficacia delle indagini), è, cioè, “un interesse pubblico che non costituisce un *limite esterno* del potere azionabile dal contribuente”⁶³², talché la relativa violazione determina un'irregolarità, insuscettibile, in quanto tale, di invalidare la successiva attività d'indagine tributaria, né di determinare conseguenze pregiudizievoli sull'eventuale atto di accertamento, anche qualora detto atto dovesse risultare decisamente fondato proprio sui materiali probatori irregolarmente trasferiti dal procedimento penale⁶³³.

Non sembra, allora, potersi condividere la tesi espressa da altra parte della dottrina⁶³⁴, che, diversamente dalle conclusioni cui siamo testé pervenuti, ritiene che l'autorizzazione qui in esame risponda “ad una *ratio* di tutela del diritto alla riservatezza dei privati”, con la conseguenza che la sua mancanza, come anche la sua carenza in punto di motivazione, costituirebbe un decisivo ostacolo alla possibilità degli Uffici tributari di utilizzare i materiali istruttori irrualmente trasferiti. La tesi qui criticata muove dal presupposto che gli artt. 33 D.P.R. n. 600/1973 e 63 D.P.R. n. 633/1972 prescrivano l'autorizzazione del magistrato “anche” in deroga al segreto istruttorio, e dunque – ritiene tale dottrina – anche nei casi in cui il segreto istruttorio (e le esigenze di riservatezza delle indagini penali che detto istituto mira a tutelare) sia già venuto meno. Cosicché – afferma l'Autore – “[l]a tutela del segreto (e quindi dell'efficacia) delle indagini penali non può essere assunta a *ratio* della norma, dato che l'autorizzazione è necessaria anche quando le indagini penali non siano più soggette al segreto”⁶³⁵.

Senonché, per quanto tale ricostruzione metta in evidenza un profilo disciplinare senz'altro poco chiaro, sembra doversi comunque escludere che la *ratio* delle norme che

⁶³⁰ Cfr., CASS., n. 12549/2016; ID., n. 11607/2012; ID., n. 27149/2011; ID., n. 27947/2009; ID., n. 11203/2007.

⁶³¹ In tal senso, tra gli altri, F. TESAURO, *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, cit., 324; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 307; A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, cit., 95 e ss., ma anche, meno di recente, S. MUSCARÀ, *Rinnovazione dell'atto impugnato*, in C. GLENDI (a cura di), *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario. Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 con le successive modifiche e integrazioni*, Milano, 1990, 474.

⁶³² Così, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 276-277.

⁶³³ Sui profili attinenti alle conseguenze della violazione delle norme disciplinanti l'attività conoscitiva dell'Amministrazione finanziaria sull'eventuale atto di accertamento, si vedano, più ampiamente, i prossimi paragrafi.

⁶³⁴ Si veda, in particolare, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 151 e ss. Sebbene sulla base di argomentazioni non coincidenti con quelle addotte dall'Autore citato per primo, ritengono inutilizzabili a fini tributari gli elementi trasmessi dal procedimento penale in assenza dell'autorizzazione qui in esame P. RUSSO – G. FRANSONI, *Le conseguenze della violazione delle norme sull'acquisizione delle fonti di prova*, in *Fisco*, 2001, 13855 e ss.; R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, cit., 792 e ss.

⁶³⁵ Così, sempre G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 152-153.

prescrivono l'autorizzazione sia quella di tutelare la riservatezza dei privati, se si considera, da un lato, che, una volta caduto il segreto investigativo, gli atti d'indagine penale diventano generalmente acquisibili da "chiunque vi abbia interesse"⁶³⁶ (*ivi* compresi, peraltro, gli stessi Uffici tributari⁶³⁷) e che, da altro lato, è addirittura ammessa la pubblicazione del contenuto degli atti d'indagine non più coperti dal segreto⁶³⁸. Se tutto ciò è vero – se è vero, cioè, che l'interesse alla riservatezza del soggetto sottoposto ad indagine penale può recedere di fronte al contrapposto interesse di qualunque cittadino a conoscere (direttamente o attraverso la pubblicazione sui giornali) gli atti del procedimento penale non più coperti dal segreto investigativo –, non si vede come la predetta esigenza di riservatezza possa, al contempo, essere ritenuta prevalente sull'interesse del Fisco ad impiegare detti elementi in sede tributaria. Significherebbe, cioè, ammettere che la *privacy* possa ostacolare l'impiego da parte del Fisco di atti che, tuttavia, sono potenzialmente conoscibili da chiunque.

Sembra allora doversi escludere che l'autorizzazione prescritta dagli artt. 33 D.P.R. n. 600/1973 e 63 D.P.R. n. 633/1972 costituisca un presidio di tutela della riservatezza dei privati, dovendosi, piuttosto, preferire la tesi che riconosce alla predetta autorizzazione un ruolo di mediazione tra interessi esclusivamente pubblici, vale a dire tra le esigenze di *segretezza* proprie dell'indagine penale, da un lato, e le esigenze *conoscitive* degli Uffici finanziari, dall'altro. Tanto è vero che, in disparte la non chiarissima formulazione letterale degli artt. 33 e 63 (laddove prescrivono l'autorizzazione del magistrato "anche" in deroga al segreto investigativo), parte della dottrina⁶³⁹ è giunta a ritenere che l'autorizzazione in parola non sia, in effetti, necessaria una volta che gli atti del processo penale non siano più coperti dal segreto, cosicché, venute meno le esigenze di segretezza proprie del procedimento penale, la trasmissione di detti atti agli Uffici tributari non abbisognerebbe più di alcuna autorizzazione.

⁶³⁶ *Cfr.*, art. 116 cod. proc. pen., che stabilisce che sulla richiesta di copie, estratti o certificati di singoli atti provvede "il pubblico ministero o il giudice che procede al momento della presentazione della domanda ovvero, dopo la definizione del procedimento, il presidente del collegio o il giudice che ha emesso il provvedimento di archiviazione o la sentenza". Sul punto, rileva E. LUPO, *Commento all'art. 116 c.p.p.*, in M. CHIAVARIO (coordinato da), *Commento al nuovo Codice di procedura penale*, II, Torino, 1990, 52, che "il rilascio di copie, estratti e certificati non può avere per oggetto atti coperti dal segreto di indagine, stante il divieto posto dall'art. 329, al quale è possibile derogare solo nei casi previsti dai successivi artt. 117 e 118", talché l'acquisizione di tali atti è possibile, come riferito nel testo, solo una volta che il segreto investigativo sia venuto meno.

⁶³⁷ Si veda A. MARCHESELLI, *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, cit., 87.

⁶³⁸ *Cfr.*, art. 114, comma 7, cod. proc. pen., a norma del quale "è sempre consentita la pubblicazione di atti non coperti da segreto". Sul punto, anche per un chiaro inquadramento del rapporto tra il comma 7 dell'art. 114 e gli altri commi del medesimo articolo, R. ORLANDI, *La giustizia penale nel gioco di specchi dell'informazione. Regole processuali e rifrazioni deformanti*, cit., 55.

⁶³⁹ In questo senso, se si è bene inteso, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 277.

5. – *Le ricadute dell’art. 21-octies, comma 2, della Legge n. 241/1990 in materia tributaria, con particolare riguardo agli atti d’indagine.*

Deve, peraltro, osservarsi che l’art. 21-*octies* della Legge n. 241/1990, dopo aver confermato al comma 1 la tradizionale tripartizione dei vizi suscettibili di dare luogo all’annullabilità del provvedimento amministrativo (violazione di legge, incompetenza ed eccesso di potere), sancisce, poi, al comma 2, l’irrilevanza, ai fini dell’annullabilità, della “violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti”, ma soltanto con riferimento al provvedimento *vincolato* ed alla condizione che “sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”.

La disposizione appena citata determina, quindi, un vero e proprio “depotenziamento” dei vizi formali e procedurali, e recepisce, sotto questo profilo, la logica dell’“amministrazione di risultato”, il cui scopo, com’è noto, è quello di accentuare la prevalenza della correttezza sostanziale dell’azione sulla sua pedissequa rispondenza allo schema formale di legge⁶⁴⁰.

Proprio in tale prospettiva, la disposizione abbraccia il criterio della c.d. “efficienza causale” del vizio sul contenuto dispositivo del provvedimento, di talché il provvedimento amministrativo vincolato non può essere annullato se, malgrado sia inficiato da vizi formali o procedurali (anche derivanti da norme poste nell’interesse del privato, e quindi dotati di piena attitudine invalidante), sia nondimeno *sostanzialmente corretto* (ed abbia, dunque, raggiunto il risultato sostanziale voluto dall’ordinamento); del resto – ritengono i fautori di tale teoria -, una pronuncia di annullamento costituirebbe, per il ricorrente, una vittoria soltanto apparente (una “vittoria di Pirro”, com’è stata definita⁶⁴¹), poiché dal giudicato di annullamento deriverebbe solo un effetto caducatorio, ma nessun utile effetto conformativo ai fini del riesercizio del potere, giacché a detta pronuncia di annullamento seguirebbe comunque una riedizione dell’atto emendato, sì, dei vizi formali, ma identico nel contenuto⁶⁴².

⁶⁴⁰ Sull’amministrazione di risultato, si vedano, tra gli altri, i contributi pubblicati in L. PERFETTI (a cura di), *Le riforme della l. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità ed amministrazione di risultato*, Padova, 2008; M. IMMORDINO – A. POLICE (a cura di), *Principio di legalità e amministrazione di risultati*, Torino, 2004. Tra i tributaristi, si vedano, per tutti, F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell’art. 21-octies, comma 2, legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, in C. GLENDI – G. CORASANITI – C. CORRADO OLIVA – P. DE’ CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, II, Milano, 2019, 1115 e ss.; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, cit., spec. 744 e ss., i quali, entrambi, esprimono una valutazione critica circa l’estendibilità del depotenziamento dei vizi formali alla materia tributaria, ed in generale allorché vengano in rilievo interessi non già *pretensivi*, bensì *oppositivi* (com’è appunto in materia tributaria, fatte salve le fattispecie di rimborso).

⁶⁴¹ L’espressione è di R. GIOVAGNOLI, *I vizi formali e procedurali*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell’azione amministrativa*, Milano, 2017, 1141 e ss., spec. 1150.

⁶⁴² Peraltro, la conclusione rassegnata dai fautori della “logica del risultato” pare ben attagliarsi soltanto alle ipotesi in cui vengano in rilievo provvedimenti di tipo “ampliativo”, ma non invece a quelle in cui si discuta di provvedimenti “limitativi” della sfera del privato. Sul punto, molto chiaramente, E. FOLLIERI, *L’annullabilità dell’atto amministrativo*, in *Urb. e App.*, 2005, 625 e ss., il quale ritiene che “l’annullamento dell’atto, tipica tutela dell’interesse legittimo, non rappresenta una tutela fittizia, ma effettiva, anche in presenza di vizi formali o procedurali che non influenzano il contenuto del provvedimento vincolato, quando in giudizio si faccia valere un interesse legittimo oppositivo”. L’Autore porta a supporto di tale assunto un esempio molto efficace, che conviene qui riportare: “Il ricorrente che impugni l’ingiunzione a demolire un manufatto abusivo, che è

Della norma qui in esame rimane discussa la natura processuale o sostanziale: una parte della dottrina⁶⁴³ (invero minoritaria) ritiene che l'intervento legislativo abbia inciso sul diritto sostanziale, definitivamente degradando a semplici *irregolarità* le violazioni meramente formali; altri, più numerosi, Autori⁶⁴⁴ e la giurisprudenza⁶⁴⁵ sostengono, invece, che la norma sia rivolta esclusivamente al giudice ed abbia valenza meramente processuale, lasciando inalterata la sistematica dell'illegittimità.

In effetti, la tesi prevalente sembra preferibile, posto che la logica sulla quale è imperniata la disciplina dell'art. 21-*octies*, comma 2 pare aver poco a che vedere col fenomeno dell'*irregolarità*; infatti, mentre l'*irregolarità* – lo si è già evidenziato in precedenza – opera *ex ante* ed in astratto, del tutto diversamente, l'idoneità del provvedimento, pur adottato in violazione di norme sulla forma o sul procedimento, a conseguire un certo risultato, non può che essere scrutinata di volta in volta ed *ex post*⁶⁴⁶.

Sembra dunque corretto ritenere, in linea con la dottrina e la giurisprudenza prevalenti, che il provvedimento vincolato affetto da vizi formali o procedurali “è e rimane un provvedimento illegittimo e non, invece, un provvedimento semplicemente irregolare”⁶⁴⁷. La

provvedimento di natura vincolata, per un vizio formale o procedimentale, riceve soddisfazione dall'annullamento, anche se può essere riadottata l'ingiunzione a demolire perché: *a*) per la durata del processo e sino a quando l'Amministrazione non adotti il nuovo atto ha potuto godere dell'immobile (per esempio abitandolo), se gli viene concessa la misura cautelare, stante il grave pregiudizio; *b*) la seconda ingiunzione ha efficacia *ex nunc* e non riguarda il tempo pregresso (il che può avere rilievo se, per esempio, venga impugnata la decadenza di una licenza di commercio, dovendosi, quindi, riconoscere legittimamente svolta *medio tempore* l'attività commerciale se è intervenuta la misura cautelare); *c*) il ricorrente può giovare delle sopravvenienze di fatto e di diritto, per cui se è intervenuta strumentazione urbanistica favorevole, può chiedere la sanatoria cd. giurisprudenziale, se una legge di condono, può sanare l'immobile e così via”. Nello stesso senso, tra i tributaristi, F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2, legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, cit.

⁶⁴³ In questo senso, F. LUCIANI, voce *Irregolarità del provvedimento amministrativo*, cit., 3283-3284; ID., *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, cit. In giurisprudenza, è rimasta isolata CONS. STATO, SEZ. V, n. 1307/2007.

⁶⁴⁴ Si vedano, tra gli altri, M. RENNA, *Obblighi procedurali e responsabilità dell'amministrazione*, in *Dir. Amm.*, 2005, 557 e ss., spec. par. 7; P. PROVENZANO, *I vizi nella forma e nel procedimento amministrativo. Fra diritto interno e diritto dell'Unione europea*, Milano, 2015, 247 nota 4; V. ANTONELLI, *La convalida del provvedimento annullabile e la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2005, 2215 e ss.; R. GIOVAGNOLI, *I vizi formali e procedurali*, cit., 1161 e ss. Nella dottrina tributaria, si veda soprattutto S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit., 472-473, la quale ritiene che “che l'aver dato risalto al requisito della «palese» irrilevanza della violazione ai fini del contenuto dispositivo dell'atto, il quale non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato, lasci propendere per la natura processuale della norma in esame: in ipotesi di violazioni meramente formali – in quanto inidonee, in concreto, ad alterare lo scopo cui è in astratto preordinata la norma violata ovvero che in concreto non hanno influito sul contenuto dispositivo del provvedimento, il quale, ancorché imperfetto nella sua forma, non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato – l'atto impugnato sarebbe comunque emesso in violazione di legge e, dunque, invalido, ma tale invalidità non dovrebbe venir pronunciata dal giudice, in quanto palesemente ininfluenza sulla correttezza del suo dispositivo”. Sembra condividere tali assunti anche F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, cit., 131.

⁶⁴⁵ Si vedano, ad esempio, CONS. STATO, SEZ. V, n. 4931/2010, che, proprio sulla scorta della natura processuale della norma, ha ritenuto l'art. 21-*octies* applicabile anche ai procedimenti in corso alla data di entrata in vigore della Legge n. 15/2005; CONS. STATO, SEZ. V, n. 4414/2008, che ha riconosciuto che, per quanto la novella del 2005 sia stata inserita in una cornice normativa di carattere sostanziale (*i.e.* la Legge n. 241/1990, dove peraltro figurano disposizioni di carattere manifestamente processuale, come l'art. 2, comma 5, l'art. 11, comma 5 e l'art. 25, commi 5 e ss.), l'art. 21-*octies*, comma 2 è indirizzato piuttosto al giudice, perché introduce un suo potere-dovere decisorio aggiuntivo, che valuta nel merito la fondatezza dei motivi di impugnazione e poi mette in relazione l'ipotetico effetto di annullamento con la manifestazione sostanziale dell'azione amministrativa. Sul punto, anche per più ampi riferimenti, R. GIOVAGNOLI, *I vizi formali e procedurali*, cit., 1161 e ss.

⁶⁴⁶ *Cfr.*, CONS. STATO, SEZ. VI, n. 4614/2007.

⁶⁴⁷ Così R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 611.

norma qui in esame non ha, quindi, inteso degradare un vizio di legittimità a mera irregolarità, ma “semplicemente affida al giudice adito il compito di valutare *ex post* se il provvedimento impugnato non poteva essere diverso”⁶⁴⁸, precludendogli di invalidarlo “previa valutazione (...) dell’equivalenza tra l’assetto di interessi diviso dal provvedimento viziato e quello che sarebbe stato comunque realizzato in difetto della violazione di legge”⁶⁴⁹. La giurisprudenza è, del resto, costante nel ritenere che in siffatte ipotesi il provvedimento sia “non annullabile” non perché affetto da mera irregolarità, ma perché la circostanza che il suo contenuto non possa essere diverso “priva il ricorrente dell’interesse a coltivare un giudizio da cui non potrebbe ricavare alcuna concreta utilità”⁶⁵⁰; talché, ferma l’illegittimità del provvedimento impugnato, si avrebbe, in questi casi, una pronuncia di inammissibilità del ricorso per carenza di interesse⁶⁵¹.

Ora, a parte tutte le critiche (anche in ordine alla sua compatibilità con l’art. 113 Cost.) che la norma qui in esame ha suscitato in dottrina⁶⁵², è lecito dubitare che essa possa trovare applicazione in materia tributaria, sia con riguardo agli atti impositivi che (per quanto maggiormente rileva ai nostri fini) con riguardo ai provvedimenti dispositivi delle indagini tributarie.

Invero, l’inapplicabilità dell’art. 21-*octies*, comma 2 in materia di attività conoscitive dell’Amministrazione finanziaria è piuttosto evidente, se solo si considera che la norma sul depotenziamento dei vizi formali e procedimentali ha un ambito di applicazione testualmente circoscritto ai soli provvedimenti *vincolati*, laddove, come si è cercato di dimostrare nella prima parte di questo studio, i provvedimenti dispositivi delle indagini tributarie costituiscono espressione di poteri discrezionali, e sono, per ciò stesso, senz’altro esclusi dalla sfera di operatività della predetta norma⁶⁵³.

Non è, invece, di immediata soluzione il problema dell’applicabilità della predetta disposizione agli atti impositivi, posto che tali provvedimenti costituiscono il risultato dell’esercizio di poteri senz’altro *vincolati* e sono, quindi, potenzialmente idonei a soddisfare i

⁶⁴⁸ Cfr., CONS. STATO, SEZ. VI, n. 5260/2006; ID., SEZ. VI, n. 6194/2006; ID., SEZ. V, n. 143/2008.

⁶⁴⁹ Così, R. GIOVAGNOLI, *I vizi formali e procedimentali*, cit., 1163.

⁶⁵⁰ Cfr., CONS. STATO, SEZ. V, n. 5251/2007; ID., SEZ. VI, n. 2763/2006; ID., SEZ. V, n. 143/2008. Sul punto, si vedano, però, R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 612 e ss.

⁶⁵¹ In questo senso, R. CHIEPPA, *Il nuovo regime dell’invalidità del provvedimento amministrativo*, in *Giustamm.it*, 2005.

⁶⁵² Solo per citare alcuni Autori, e dunque senza pretesa alcuna di esaustività, si vedano le considerazioni critiche di E. FOLLIERI, *L’annullabilità dell’atto amministrativo*, cit.; D.U. GALETTA, *Notazioni critiche sul nuovo art. 21-*octies* della legge n. 241/90*, in *Giustamm.it*, 2005; ID., *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, cit., 209 e ss.; M. RENNA, *Obblighi procedimentali e responsabilità dell’amministrazione*, cit., par. 7. Di recente, si vedano anche le considerazioni di P. PROVENZANO, *I vizi nella forma e nel procedimento amministrativo. Fra diritto interno e diritto dell’Unione europea*, cit., 245 e ss., anche per le attente riflessioni dell’Autore circa la compatibilità dell’art. 21-*octies* con il diritto dell’Unione europea e con la CEDU.

⁶⁵³ In questi termini, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 288-289, il quale acutamente soggiunge: “Gli unici atti a carattere vincolato presenti in tale ambito sono costituiti dalle autorizzazioni dell’autorità giudiziaria (...), le quali però – in quanto atti necessari di un’unica sequenza procedimentale finalizzata all’adozione, da parte dell’amministrazione finanziaria, di un provvedimento finale a carattere discrezionale (ad es. un ordine di accesso ispettivo) – è dubbio che possano assumere un’autonoma rilevanza ai fini di cui all’art. 21 *octies*, comma 2, della legge n. 241/1990”.

requisiti previsti dall'art. 21-*octies*, comma 2. La conseguenza sarebbe che un atto impositivo invalido perché emesso senza osservare vincoli formali o procedurali, ma di cui sia palese la correttezza sotto il profilo sostanziale, dovrebbe essere ricompreso nell'ambito di applicazione della norma, e dovrebbe, dunque, esserne precluso l'annullamento da parte del Giudice tributario.

Senonché, ad una tale conclusione (talvolta accolta dalla giurisprudenza⁶⁵⁴) la dottrina tributaria ha contrapposto una pluralità di argomenti, tutti idonei ad escludere l'applicabilità della norma ai provvedimenti impositivi, o quanto meno a circoscriverne la sfera di operatività a casi molto marginali⁶⁵⁵.

Una delle ragioni della (parziale) inapplicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2 alla materia tributaria è stata, ad esempio, individuata nel *principio di specialità*, che precluderebbe l'applicazione della norma nella misura in cui ciò possa tradursi in un azzeramento delle garanzie formali e procedurali previste dallo Statuto⁶⁵⁶. Altri hanno fatto leva sul fatto che l'art. 21-*octies* circoscrive l'ambito di operatività del "depotenziamento" dei vizi formali e procedurali a quegli atti che siano non soltanto "vincolati", ma addirittura "palesi" nel contenuto, rilevando come i provvedimenti tributari, pur essendo atti vincolati, non raggiungerebbero mai un grado di incontrovertibilità fattuale e giuridica tale da renderli "atti meccanici" ed "autoesplicativi" e, dunque, da attrarli entro la sfera applicativa della norma⁶⁵⁷.

Invero, alla luce di tutto quanto si è osservato fin qui a proposito dell'art. 21-*octies*, comma 2, sembra, in particolare, che sia la stessa natura *processuale* della norma ad ostare decisamente alla sua estendibilità alla materia tributaria e, in particolare, ai provvedimenti impositivi.

⁶⁵⁴ Si vedano, ad esempio, CASS., n. 13024/2015; ID., n. 6395/2014; ID., n. 27098/2013; ID., n. 2373/2013; ID., n. 21446/2011. Su tali pronunce, si vedano le considerazioni critiche di F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2, legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, cit., 1126 e ss..

⁶⁵⁵ Per un'attenta ricognizione delle molte obiezioni sollevate dalla dottrina tributaria rispetto all'applicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2 ai provvedimenti impositivi, si rinvia a F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, cit., 115 e ss., spec. 117-118.

⁶⁵⁶ In questo senso, si vedano M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit.; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit.; A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 355.

⁶⁵⁷ In questo senso, per tutti, R. LUPI, *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità ?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 838 e ss.; G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 134 e ss.; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 158 e ss. In effetti, la giurisprudenza amministrativa ha precisato che l'irrilevanza del vizio formale o procedimentale si configura "solo nel caso in cui il provvedimento poggi su precisi presupposti di fatto e di diritto incontrovertibilmente corrispondenti a quelli rigidamente predeterminati dalla legge o da un atto amministrativo generale ed incontestati dalle parti proprio per la loro oggettiva impossibilità di venire posti in discussione" (così, T.A.R. FRIULI – VENEZIA GIULIA, n. 346/2006), ed anche parte della dottrina ha ritenuto che la norma riguardi quei soli "provvedimenti (...) la cui adozione sia doverosa (oltre che vincolata) per l'amministrazione; i cui presupposti fattuali risultino assolutamente incontestati dalle parti; il cui quadro normativo di riferimento non presenti margini di incertezza sufficientemente apprezzabili; il cui eventuale annullamento non priverebbe l'amministrazione del potere (o addirittura del dovere) di adottare un nuovo provvedimento di identico contenuto". Così, F. LUCIANI, *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, cit., 35, il quale cita, in giurisprudenza, CONS. STATO, SEZ. V, n. 2823/2001.

È noto, infatti, che la specialità della giurisdizione tributaria si riflette anche sulle norme processuali, oggetto di un'apposita regolamentazione contenuta nel D.Lgs. n. 546/1992. Nondimeno, l'art. 1, comma 2 del citato D.Lgs. n. 546 stabilisce che il Giudice tributario, oltre ad applicare le norme del medesimo decreto, applichi anche, "per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del *codice di procedura civile*", cosicché - è stato rilevato⁶⁵⁸ - la scelta legislativa manifestata dal legislatore tributario con l'art. 1, comma 2 del D.Lgs. n. 546/1992 "pare escludere in radice la possibilità di eterointegrare la disciplina del processo tributario tramite disposizioni della *legge processuale amministrativa*".

Se ciò è vero, dovrebbe conseguentemente escludersi che il Giudice tributario possa fare applicazione dell'art. 21-*octies*, comma 2, posto che trattasi di una *norma processuale amministrativa*, che dunque esula dalle fonti titolate ad integrare direttamente⁶⁵⁹ la disciplina del processo tributario contenuta nel D.Lgs. n. 546/1992.

Ma ad identici risultati potrebbe verosimilmente giungersi anche nel quadro delle diverse teorie che ritengono "legittima l'*integrazione analogica* della disciplina del processo tributario (...) dalle norme che disciplinano il processo amministrativo ordinario"⁶⁶⁰.

Infatti, anche abbracciando tale opzione interpretativa, per poter applicare l'art. 21-*octies* al processo tributario occorrerebbe che la disciplina normativa del nostro processo presentasse una *lacuna*, dunque un "vuoto normativo", tale da dover essere colmato (per l'appunto in via di "integrazione analogica") con il predetto art. 21-*octies*, comma 2; lacuna, che, tuttavia, non sembra configurabile, posto che il Giudice tributario, anche a fronte di provvedimenti sostanzialmente corretti ma viziati nella forma o nel procedimento, ben potrà (e dovrà) apprestare, in mancanza di una norma *ad hoc* come l'art. 21-*octies*, comma 2, il rimedio "ordinariamente" previsto dall'ordinamento (anche costituzionale) per la tutela giurisdizionale nei confronti dei provvedimenti amministrativi illegittimi, vale a dire la tutela di annullamento⁶⁶¹, salvo ovviamente che il vizio formale o procedimentale dia luogo a mera irregolarità.

⁶⁵⁸ S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit., 475-476, ma anche F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, cit., 131.

⁶⁵⁹ Osserva, sul punto, C. GLENDI, *Le fonti del diritto processuale tributario*, in *Corr. Trib.*, 2001, 47 e ss., che "l'applicazione delle norme del codice di rito civile non avviene per analogia, ma direttamente (sulla base del richiamo contenuto per l'appunto nella norma in esame), ancorché subordinatamente alla rilevata lacuna e ad una valutazione in termini di compatibilità".

⁶⁶⁰ Così, F. TESAURO, *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991, 70-71. In questo senso, anche M. NUSSI, *Commento all'art. 1 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in C. CONSOLO - C. GLENDI, *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Milanofiori Assago, 2017, 5 e ss., spec. 9; e, se si è bene inteso, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 23-24.

⁶⁶¹ Sul punto, si può vedere D.U. GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, cit., 209-225, la quale (p. 211) attribuisce, sotto questo profilo, "particolare rilevanza [al] comma 3 dell'art. 113 Cost., ai sensi del quale "La legge determina quali organi di giurisdizione possono annullare gli atti della pubblica amministrazione nei casi e con gli effetti previsti dalla legge stessa". Il che - prosegue l'Autrice - "se da un lato ha il significato di istituire una riserva di legge in materia, dall'altro lato, per quello che più strettamente ci concerne, ha il significato di individuare una tutela giurisdizionale precipua nei confronti degli atti amministrativi illegittimi: la tutela di annullamento, per l'appunto". La stessa Autrice rinvia, a questo proposito, a C. COST., n. 83/1966 e C. COST., n. 284/1974, ove, in effetti, la Corte Costituzionale ha rilevato come "il legislatore ha strutturato un sistema di giustizia amministrativa, il quale ha il suo cardine, appunto nella giurisdizione generale

Non è dato, pertanto, necessità di estendere l'art. 21-*octies*, comma 2 al processo tributario, che già dispone di una disciplina applicabile ai provvedimenti affetti da vizi di forma o procedurali. Peraltro, ciò vale a maggior ragione se si considera, insieme ad illustre dottrina⁶⁶², che la logica di “risultato” sottesa alla predetta norma può forse attagliarsi ai provvedimenti “ampliativi”, mentre manifesta notevoli limiti allorché vengano in rilievo provvedimenti “limitativi” della sfera giuridica dei privati, rispetto ai quali l'annullamento dell'atto appare sempre capace di offrire una concreta utilità al ricorrente. Del resto – com'è stato rilevato –, il provvedimento che, dopo essere stato annullato per vizi formali o procedurali, venisse successivamente reiterato con identico contenuto, non potrebbe che avere una decorrenza successiva a quella dell'atto originario, il che basta, nella maggior parte dei casi, ad escludere la carenza di interesse al ricorso⁶⁶³.

Ciò è tanto più vero in un contesto, com'è quello tributario, in cui non solo vengono in rilievo provvedimenti di tipo (per lo più) limitativo, ma il potere impositivo dev'essere altresì esercitato entro termini di decadenza, ed ove è dunque concretamente possibile (ed anzi probabile) che, una volta annullato il provvedimento, anche solo per vizi formali o procedurali, l'Amministrazione si trovi a non poter più dar corso ad un riesercizio del potere, di talché, in siffatte ipotesi, la sentenza di annullamento tutela efficacemente gli interessi del ricorrente, la cui vittoria è, pertanto, tutt'altro che “apparente”⁶⁶⁴.

di annullamento degli atti illegittimi”. Tutto ciò non significa, però, che l'art. 113 Cost. imponga che avverso gli atti amministrativi illegittimi sia apprestata una tutela sempre e comunque di tipo demolitorio. Al contrario, infatti, “il legislatore non risulta vincolato ad apprestare sempre la stessa forma di tutela. Purtuttavia, allo scopo di soddisfare le esigenze che emergono dalla lettura dell'art. 113 Cost. (...), ogniqualvolta il legislatore faccia venire meno la tutela <<ordinaria>> di annullamento, egli deve contemporaneamente predisporre un'adeguata tutela alternativa (rispetto all'annullamento giurisdizionale del provvedimento amministrativo *illegittimo*)” (così, sempre D.U. GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, cit., 213, alla quale si rinvia anche per i pertinenti riferimenti giurisprudenziali; della stessa Autrice, anche ID., *Notazioni critiche sul nuovo art. 21-*octies* della legge n. 241/90*, cit., par. 5, ove la tutela giurisdizionale di annullamento viene, per l'appunto, definita come forma di tutela “ordinaria” avverso gli atti amministrativi illegittimi). Sotto questo profilo, l'art. 21-*octies* potrebbe allora forse essere considerato costituzionalmente legittimo. Infatti, nonostante che il privato non possa ottenere una tutela di tipo demolitorio, resterebbe *astrattamente* accessibile, a fronte dell'inadempimento dell'Amministrazione ai propri obblighi procedurali, una tutela di tipo risarcitorio, che tuttavia si rivela, *in concreto*, estremamente problematica. Sul punto, anche per i numerosi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, si rinvia alla approfondita trattazione di P. PROVENZANO, *I vizi nella forma e nel procedimento amministrativo. Fra diritto interno e diritto dell'Unione europea*, cit., 245 e ss.

⁶⁶² F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2, legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, cit., 1119-1120; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit., spec. 744 e ss.

⁶⁶³ In tal senso, G. GRECO, *L'accertamento autonomo del rapporto nel processo amministrativo*, Milano, 1981, 192; F. TRIMARCHI BANFI, *Illegittimità e annullabilità del provvedimento amministrativo*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2003, 409 e ss., spec. 415; E. FOLLIERI, *L'annullabilità dell'atto amministrativo*, cit., 626.

⁶⁶⁴ Tale profilo è messo in evidenza da F. FARRI, *Impugnazione-merito e “vizi formali” nell'attuale processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2018, I, 659 e ss., spec. 669-670. Peraltro, la giurisprudenza di legittimità ha sostenuto in plurime occasioni che, in presenza di un vizio formale o procedimentale, il giudice tributario debba pronunciare l'annullamento dell'atto, senza poter proseguire nell'esame del merito. *Cfr.*, ad esempio, CASS., SS.UU., n. 18184/2013; ID., SS.UU., n. 13916/2006; ID., SS.UU., n. 5117/1990; ID., n. 1142/2016; ID., n. 558/2016; ID., n. 18448/2015, par. 3.3 lett. c); ID., n. 3142/2014. Tuttavia, non sono infrequenti le occasioni in cui la giurisprudenza tributaria ha fatto applicazione dell'art. 21-*octies*, comma 2, come criticamente rileva, da ultimo, F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2, legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, cit., 1126 e ss., al quale si rinvia per più ampi riferimenti.

Alla luce dei principi fin qui illustrati, si può, pertanto, concludere escludendo l'applicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2 non soltanto ai provvedimenti d'indagine tributaria – che in quanto espressione di poteri discrezionali sono di per sé testualmente esclusi dall'ambito di applicazione della norma –, ma anche ai provvedimenti impositivi.

6. – *Le attività materiali d'indagine poste in essere in mancanza del prescritto provvedimento dispositivo o esorbitando dai limiti oggettivi, soggettivi e funzionali ivi stabiliti. La "via di fatto"*.

Altra ipotesi di attività d'indagine viziata è quella degli accessi, ispezioni e verifiche effettuati in mancanza della prescritta autorizzazione del capo Ufficio, ovvero materialmente eseguiti dai verificatori al di là dei limiti oggettivi, soggettivi e funzionali fissati nella predetta autorizzazione⁶⁶⁵.

Qui sembra venire in rilievo la nozione (di gianniniana memoria⁶⁶⁶) di "via di fatto", per tale intendendosi la condotta materiale che, sebbene *appaia* esecutiva di un provvedimento (e sia, dunque, posta in essere in vista di un fine pubblico), in realtà non esegue alcunché, per la semplice ragione che detto provvedimento – che sarebbe necessario per legittimare tale condotta materiale –, in realtà, non è stato adottato; trattasi, cioè, di ipotesi di "comportamento esecutivo (...) senza titolo"⁶⁶⁷.

Com'è intuibile, laddove difetti l'autorizzazione del capo Ufficio (che – lo si ricorda – costituisce un atto a natura provvedimentale, idoneo ad imporre al privato l'obbligo di *subire* l'accesso e le conseguenti attività ispettive), si è, in effetti, al cospetto di un mero comportamento, cosicché non si pone un problema di *invalidità* di (inesistenti) atti giuridici, quanto piuttosto di eventuale "illiceità del comportamento (attività materiale) (...) posto in essere dall'amministrazione finanziaria"^{668 669}. Difatti, in questi casi, l'attività posta in essere dai funzionari precedenti non mette capo ad un atto avente contenuto provvedimentale, talché il

⁶⁶⁵ Del resto, che l'ordine ispettivo debba delimitare con sufficiente precisione i profili oggettivi e soggettivi della successiva attività ispettiva è opinione condivisa anche nel diritto amministrativo. Cfr., V. TENORE, *Studi sull'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, cit., 136-138.

⁶⁶⁶ M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 651-653.

⁶⁶⁷ Così, sempre M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 651 e ss., il quale (p. 652) riportava l'esempio degli "agenti che si introducono in un fondo privato e abbattano piante malate, asserendo di aver ricevuto ordine di così procedere, per ragioni di urgenza". Si veda, anche, più di recente, M.L. MADDALENA, *Comportamenti amministrativi e nullità provvedimentale: prospettive di tutela tra G.O. e G.A.*, in *Dir. Amm.*, 2007, 543 e ss., par. 1.

⁶⁶⁸ In questi termini, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 259, ma anche, meno di recente, S. MUSCARÀ, *Rinnovazione dell'atto impugnato*, cit., 473, il quale rileva che "Un conto è (...) effettuare l'attività di ispezione e verifica muniti dell'autorizzazione di un funzionario diverso da quello che può rilasciarla in base alla legge (incorrendo nel vizio – sanabile – di incompetenza relativa ordinariamente incidente solo sulla legittimità dell'atto), altra cosa è l'omissione della prescritta autorizzazione (che rende *illegale* il compimento dell'attività e alla quale (...) il contribuente potrebbe legittimamente resistere)". Sul punto, si veda, ancora M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 652, il quale affermava come, in tali casi, la condotta dell'autorità, posta in essere in mancanza del provvedimento del quale dovrebbe costituire esecuzione, possa dare luogo ad un fatto illecito.

⁶⁶⁹ Come osserva P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, *Atti e ricorsi*, cit., 115, "Mentre la invalidità si riferisce all'atto amministrativo, invece la *illiceità* si riferisce al comportamento dell'amministrazione, sia poi che questo comportamento trovi o meno il suo presupposto in un precedente atto amministrativo".

vizio non sembra riconducibile, in termini giuridici, alle categorie della nullità o dell'annullabilità del provvedimento (che manca), bensì, più correttamente, a quella dell'illecito⁶⁷⁰.

Considerazioni analoghe paiono, peraltro, estendibili anche alle ipotesi (pocanzi menzionate, e delle quali si è comunque già detto nel secondo capitolo) in cui l'autorizzazione esista e sia stata validamente emessa, ma la susseguente attività ispettiva sia stata condotta al di là dei limiti oggettivi, soggettivi e funzionali *ivi* stabiliti dal capo Ufficio. Si pensi, ad esempio, al caso dell'accesso materialmente eseguito in locali diversi da quelli specificamente indicati nell'"autorizzazione"⁶⁷¹; oppure al caso in cui l'Amministrazione, nello svolgimento dell'attività ispettiva, apprenda documenti riguardanti soggetti diversi da quello specificamente indicato nell'"autorizzazione" del capo Ufficio⁶⁷². Anche in queste ipotesi, infatti, il vizio non è riconducibile all'ordine di accesso (come detto, pienamente valido), bensì alla successiva attività materiale di esecuzione, con la conseguenza che, anche in tali evenienze, non pare corretto discorrere di provvedimenti *nulli* o *annullabili*, quanto piuttosto di comportamenti posti in essere "in via di fatto"⁶⁷³.

Chiaramente, la correttezza della ricostruzione appena illustrata presuppone l'accettazione della tesi (cui abbiamo aderito in questo studio) che ravvisa nell'ispezione due distinti "momenti", vale a dire il provvedimento (*i.e.* l'ordine) che degrada il diritto del terzo ispezionato ad interesse legittimo, e la successiva attività materiale, che a quel provvedimento dà esecuzione⁶⁷⁴. Se si aderisce a tale ricostruzione, diventa, in effetti, piuttosto evidente che, nelle ipotesi pocanzi considerate – in cui il provvedimento manca del tutto, o in cui l'attività

⁶⁷⁰ In tal senso, G. FRANSONI, *Le indagini tributarie. Attività e poteri conoscitivi nel diritto tributario*, cit., 111 e ss., spec. 114. In senso analogo, se si è ben inteso, anche C. BUCCICO, *Tutela immediata contro atti istruttori tributari illegittimi*, cit., 9 e 28, la quale, infatti, nell'affrontare il tema della tutela immediata del privato, riconosce, in siffatte ipotesi, la giurisdizione del giudice ordinario, proprio perché, mancando un provvedimento, la situazione giuridica incisa dall'attività materiale dell'Amministrazione finanziaria, dev'essere qualificata come diritto soggettivo (e non interesse legittimo).

⁶⁷¹ A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 278-279, nota 29; G. MANDÒ, *Ancora sull'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex art. 52, c. 2, D.P.R. n. 633/1972*, cit., 827-828; A. COMELLI, *Autorizzazione agli accessi domiciliari, inviolabilità del domicilio e vizi degli atti istruttori*, cit., 376-377; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 236. In giurisprudenza, CASS. n. 19689/2004; CASS., n. 21779/2011.

⁶⁷² Ritengono che in queste ipotesi l'attività ispettiva debba ritenersi svolta *contra legem*, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1918, nota 25; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 312-314; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 255 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*, cit., 929-930; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 6. Nel senso di cui al testo, in giurisprudenza, COMM. TRIB. CENTR., n. 2069/1993; ID., n. 1275/1993; ID., n. 425/1994. *Contra*, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 100; G. MANDÒ, *Ancora sull'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex art. 52, c. 2, D.P.R. n. 633/1972*, cit., 828-829; A. MONDINI, *Accesso al domicilio ed estensibilità soggettiva*, cit., 882-885. Sempre in senso contrario, in giurisprudenza, CASS., n. 25000/2005; ID., n. 3653/2001; ID., n. 2775/2001; ID., n. 153/1996; ID., n. 10761/1995.

⁶⁷³ Per spunti in tal senso, *cf.*, G. FRANSONI, *Le indagini tributarie. Attività e poteri conoscitivi nel diritto tributario*, cit., 125.

⁶⁷⁴ F. LEVI, *L'attività conoscitiva della pubblica Amministrazione*, cit., 111.

materiale “esecutiva” esorbita dai limiti fissati nel provvedimento stesso –, il vizio non sia riferibile al “provvedimento”, bensì alla successiva “attività materiale”⁶⁷⁵.

In quest’ordine di idee, un’ulteriore ipotesi in cui l’attività di controllo può forse ritenersi eseguita “in via di (mero) fatto”, è quella in cui l’Ufficio violi i “termini di permanenza” presso la “sede del contribuente” stabiliti dall’art. 12, comma 5 dello Statuto; ci si riferisce, in particolare, ai casi in cui i funzionari procedenti procrastinino le attività ispettive oltre i termini ordinari, senza essersi preventivamente muniti dell’apposita autorizzazione prescritta dal medesimo art. 12, comma 5⁶⁷⁶.

È noto che la citata disposizione fissa un limite di trenta giorni (prorogabili di ulteriori trenta giorni) alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente; si riduce, invece, a quindici giorni (prorogabili di ulteriori quindici giorni, nell’arco di non più di un trimestre) il termine massimo di permanenza presso la sede di particolari categorie di contribuenti, vale a dire delle “imprese in contabilità semplificata” e dei “lavoratori autonomi”⁶⁷⁷.

La disposizione, nell’assoggettare a limiti temporali la permanenza dei verificatori presso la “sede del contribuente”, mira evidentemente ad individuare un punto di equilibrio tra l’interesse del soggetto indagato a conservare integra la propria sfera di libertà e riservatezza, da un lato, e l’interesse pubblico affinché l’attività ispettiva possa dispiegarsi lungo un arco temporale di durata sufficiente a garantirne l’efficacia, dall’altro; la disposizione qui in esame parrebbe, cioè, predeterminare i limiti, sotto il profilo della durata, entro i quali l’ordinamento è disposto a consentire ed accettare l’interferenza dell’Amministrazione finanziaria con la sfera

⁶⁷⁵ A conclusioni tutt’affatto diverse perviene, invece, la dottrina che configura l’attività ispettiva, nel suo complesso, come un vero e proprio “atto amministrativo continuato”, e che, coerentemente con siffatta ricostruzione, ravvisa, nelle ipotesi qui in discussione (mancanza dell’autorizzazione del capo Ufficio e superamento dei limiti *ivi* stabiliti) dei vizi di *legittimità* del predetto atto continuato. In questo senso, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 364-365, la quale cita, fra gli amministrativisti, P. BODDA, *Lezioni di diritto amministrativo*, Torino, 1954, 151 e ss.; U. FRAGOLA, *Gli atti amministrativi non negoziali*, Milano, 1942, 143. Tuttavia, si veda, per il superamento dell’impostazione che ricostruisce l’ispezione amministrativa come atto continuato, V. TENORE, *Studi sull’ispezione amministrativa e il suo procedimento*, cit., 110-111, nonché A. DEGLI ESPOSTI, voce *Ispezioni e inchieste amministrative*, cit., par. 8 testo e nota 69.

⁶⁷⁶ Sul tema, per tutti, A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell’art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell’accertamento alla luce dei principi di collaborazione e buona fede*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2012, 499 e ss.; ID., *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell’accertamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, I, 251 e ss.; ID., *Ancora sul termine di permanenza presso la sede del contribuente ex art. 12, comma 5, Statuto*, in *Riv. Dir. Trib. Online*, 3 giugno 2019; A. VIOTTO, *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, cit.; F. TUNDO, *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012; da ultimo, T.C. MANIGRASSO, *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2019, II, 227 e ss., anche per ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali.

⁶⁷⁷ Per effetto dell’entrata in vigore dell’art. 7, comma 2, lett. c), del D.L. n. 70/2011, per tutte le verifiche eseguite presso la sede del contribuente, si devono tenere in considerazione, ai fini del computo dei termini di cui il testo, solo i giorni di presenza effettiva dei verificatori *in loco*. In questo senso, per tutti, D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 201; A. VIOTTO, *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, cit. *Contra*, tuttavia, A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell’accertamento*, cit., 252 nota 3, il quale propone una modalità di computo differenziata a seconda della categoria di contribuenti interessati dall’accesso ispettivo.

di libertà del privato, circoscrivendo la compressione delle libertà del privato “entro un lasso di tempo considerato dal legislatore <<tollerabile>>”⁶⁷⁸.

Può, pertanto, convenirsi che, contrariamente alla tesi costantemente espressa dalla giurisprudenza di legittimità – la quale sorprendentemente sostiene che la disposizione qui in esame sia scevra da qualsivoglia finalità di tutela delle situazioni giuridiche soggettive del privato sottoposto ad accesso⁶⁷⁹ –, si tratta senz’altro di una norma di *garanzia*, diretta ad assicurare che il pregiudizio arrecato al soggetto passivo sia contenuto entro limiti *proporzionati*, com’è del resto dimostrato (in modo assai eloquente) dalla collocazione della disposizione entro l’art. 12 dello Statuto, rubricato (per l’appunto) “diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”⁶⁸⁰.

Premesso, dunque, che l’art. 12, comma 5 svolge una funzione di *garanzia* degli interessi privati incisi dall’attività ispettiva, quel che interessa rilevare in questa sede è che la disposizione, dopo aver fissato i termini entro i quali la verifica *in loco* deve *ordinariamente* mantenersi (trenta o quindici giorni, a seconda della categoria soggettiva di appartenenza del soggetto passivo), prevede, poi, che detti termini possano essere prorogati (di ulteriori trenta o quindi giorni, sempre a seconda della categoria di appartenenza del soggetto passivo), ma

⁶⁷⁸ In questi termini, efficacemente, A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell’accertamento*, cit., 263.

⁶⁷⁹ Si veda, da ultimo, CASS., n. 10979/2019, sulla quale si è espresso criticamente A. COLLI VIGNARELLI, *Ancora sul termine di permanenza presso la sede del contribuente ex art. 12, comma 5, Statuto*, cit.; come si è detto nel testo, l’orientamento espresso dalla decisione pocanzi citata è ormai costante. Si vedano, per tutte, CASS., n. 2055/2017; ID., n. 7584/2015.

⁶⁸⁰ Che si tratti di una norma di garanzia è opinione largamente condivisa dalla dottrina. Si vedano, tra gli altri, oltre alle citate opere di A. COLLI VIGNARELLI, anche A. VIOTTO, *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, cit., 204-205; D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 196 e ss. Peraltro, la *ratio* (indubbiamente) garantistica della norma ne suggerisce l’applicazione (in via analogica) anche al di là di quello che parrebbe a prima vista esserne il perimetro applicativo “soggettivo”. *In primo luogo*, sebbene il riferimento espresso alla “sede del contribuente”, nonché le differenziazioni di disciplina operate dalla norma in relazione alle “dimensioni” dell’impresa, possano lasciare intendere che il legislatore abbia voluto stabilire termini di durata solo per gli accessi presso locali “d’impresa”, deve nondimeno ritenersi che analoghi termini di durata debbano valere anche per gli accessi presso locali ad “uso promiscuo”, nonché, *a fortiori*, per gli accessi presso locali esclusivamente adibiti ad abitazione, posto che, diversamente opinando, si finirebbe paradossalmente per affrancare dalla predetta garanzia proprio quei locali (*i.e.* le abitazioni) che, essendo maggiormente caratterizzati sotto il profilo della riservatezza, più meriterebbero di essere attratti entro la sua sfera applicativa [in questo senso, se si è bene inteso, D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 207, nonché, da ultimo, G. FRANSONI, *Le indagini tributarie. Attività e poteri conoscitivi nel diritto tributario*, cit., 63, il quale ritiene che, onde evitare interpretazioni indebitamente discriminatorie, “è più opportuno considerare che, nel caso di verifiche che non richiedono complesse attività ispettive (come sono, oltre a quelle condotte presso le imprese di minori dimensioni, anche quelle svolte nei confronti di enti non commerciali e *persone fisiche*), la durata delle stesse debba essere contenuta nel limite dei 15 giorni, eventualmente prorogabili”]. *In secondo luogo*, pare altresì lecito ritenere che, nonostante l’art. 12, comma 5 faccia espresso riferimento alle verifiche presso la “sede del contribuente”, le garanzie *in* stabilite debbano a maggior ragione trovare applicazione anche agli accessi presso “terzi”, posto che, in siffatte ipotesi, la verifica coinvolge soggetti che non hanno nulla a che vedere col rapporto impositivo oggetto di controllo, “rispetto ai quali” – pertanto – “ogni limitazione delle libertà individuali trova certamente una giustificazione minore che nei confronti del contribuente” [così, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 75, il quale ritiene, in termini più generali (pp. 72-79), che tutte le disposizioni dello Statuto che riconoscono garanzie al contribuente sottoposto a verifica, debbano necessariamente estendersi analogicamente anche ai terzi destinatari di provvedimenti ispettivi. In senso analogo, si veda anche S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in G. MARONGIU (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 126]. Talché, la pretesa di assoggettare i terzi ad un trattamento *deteriore* rispetto a quello previsto a favore del contribuente si risolverebbe in una discriminazione di dubbia compatibilità col dettato costituzionale.

solo “nei casi di particolare complessità dell’indagine, individuati e motivati dal dirigente dell’ufficio”⁶⁸¹.

La “proroga” dei termini ordinari è, dunque, subordinata all’adozione di un apposito atto autorizzativo motivato da parte del capo Ufficio; atto, questo, che la dottrina equipara (per natura, effetti e regime disciplinare) all’“autorizzazione” all’accesso prevista dall’art. 52, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, ossia al provvedimento con cui il medesimo capo Ufficio dispone ogni tipologia di accesso ispettivo⁶⁸². Anche l’atto motivato di proroga dei termini ordinari configura, pertanto, un atto a natura provvedimento⁶⁸³, avente il peculiare effetto di prolungare la sottoposizione del privato all’obbligo di *subire* le attività ispettive dell’Ufficio.

In tale contesto, sembra allora lecito ritenere che il potere di svolgere attività ispettiva *in loco* perduri, in capo ai verificatori, fintantoché non sia scaduto il termine ordinario di permanenza, che dovrebbe essere considerato (pur forse con una certa approssimazione) come una sorta di “termine finale” di detto potere. E pare, al contempo, sostenibile (come, in effetti, si è sostenuto in dottrina) che, decorso detto termine, ed in mancanza di un provvedimento di proroga, “l’Amministrazione finanziaria decade dal potere di esercitare l’attività di controllo presso i locali del contribuente”⁶⁸⁴. In effetti, se il senso della disposizione è quello di delimitare nel tempo l’assoggettamento del privato alle attività ispettive dell’Ufficio, può ipotizzarsi che l’obbligo di *subire* dette attività (costituito in capo al soggetto passivo con l’adozione dell’ordine di accesso) venga meno una volta che sia decorso il termine ordinario (di trenta o quindici giorni), salvo che intervenga il predetto atto (*rectius*, provvedimento) di proroga, idoneo – come si è testé evidenziato – ad estendere la soggezione del privato alle attività ispettive per un ulteriore periodo di tempo.

Muovendo dai principi fin qui illustrati – e nonostante il contrario avviso della giurisprudenza, la quale, anche sotto questo profilo, giunge a conclusioni che destano non poche perplessità, come quella di attribuire ai termini previsti dall’art. 12, comma 5 natura meramente *ordinatoria*⁶⁸⁵ –, pare doversi ritenere che l’attività ispettiva effettuata oltre il

⁶⁸¹ Cfr., art. 12, comma 5, dello Statuto.

⁶⁸² A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 268-269 e 293; ID., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, cit., 204 nota 4, ove si legge che nelle ipotesi qui in esame “è necessario che il capo dell’ufficio rilasci una *nuova autorizzazione* indicando lo scopo del nuovo accesso, con la specificazione delle ragioni che lo hanno determinato”.

⁶⁸³ In questo senso, molto chiaramente, anche S. BURELLI, *La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima*, in P. ROSSI (a cura di), *La responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria. Questioni teoriche e pratiche*, Milano, 2009, 1 e ss., spec. 7-8.

⁶⁸⁴ D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 204 testo e nota 68.

⁶⁸⁵ Cfr., la già citata CASS., n. 10979/2019, nonché ID., 10481/2017. Ma si vedano, anche in questo caso, le considerazioni critiche di A. COLLI VIGNARELLI, *Ancora sul termine di permanenza presso la sede del contribuente ex art. 12, comma 5, Statuto*, cit., nonché, più diffusamente, ID., *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell’accertamento*, cit., 263, ove l’Autore osserva come debba valere “il principio, affermato dalla migliore giurisprudenza secondo cui <<il carattere perentorio di un termine non deve necessariamente risultare esplicitamente dalla norma, potendosi desumere dalla funzione, ricavabile con chiarezza dal testo della legge, che il termine è chiamato a svolgere” (così, C. COST., n. 107/2003, citata dall’Autore). “Orbene” – prosegue l’Autore – “la *funzione* del termine fissato dal comma 5 dell’art. 12 in questione non può che essere quella di limitare, per il lasso di tempo ritenuto dal legislatore <<tollerabile>>, il pregiudizio al

trentesimo (o quindicesimo) giorno senza che *medio tempore* sia stato adottato l'apposito atto di proroga, dia luogo ad un mero comportamento materiale, ossia ad una condotta posta in essere in mancanza del prescritto provvedimento idoneo a legittimarla; ad un comportamento, cioè, tenuto dai verificatori non già nell'esercizio di una potestà amministrativa, bensì "in via di mero fatto" e "senza titolo"⁶⁸⁶.

7. - *La tutela del contribuente contro le indagini tributarie illegittimamente o illecitamente svolte. Posizione dei problemi. L'impatto della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo.*

Esaurito lo studio delle anomalie che possono affliggere gli atti ed i comportamenti in cui si estrinseca l'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria, si tratta, ora, di indagare, da un lato, se (e come) tali "vizi istruttori" possano incidere sulla validità del successivo ed eventuale avviso di accertamento, e, da altro lato, se il privato possa esperire strumenti di tutela *diretta ed immediata* avverso i provvedimenti e le attività d'indagine che egli assuma posti in essere *contra legem*.

Prima di addentrarci nei problemi testé individuati, sono opportune alcune considerazioni preliminari.

Deve, anzitutto, tenersi ben distinto "l'interesse del *contribuente* alla legittimità dell'accertamento"⁶⁸⁷ – da intendersi come interesse al "pagamento della (sola) imposta dovuta (...), alle condizioni e con i presupposti sostanziali e procedurali previsti dalla legge"⁶⁸⁸ – dall'area dei diritti e delle libertà individuali con i quali più immediatamente interferiscono le attività conoscitive e di controllo. Val la pena ricordare, infatti, che l'esercizio dei poteri d'indagine incide in modo diretto ed immediato su interessi e valori (quali la libertà personale, la libertà domiciliare, la libertà e la segretezza della corrispondenza, il diritto alla riservatezza, la libertà di autodeterminazione, la libertà di iniziativa economica privata, il diritto al segreto professionale etc.) che "non possono essere confusi o accomunati con quell'interesse all'integrità patrimoniale sul quale incide l'accertamento del tributo"⁶⁸⁹.

libero esplicarsi dell'attività economica svolta dal contribuente; superato tale limite, la permanenza dei verificatori nella sede di quest'ultimo diviene <<non più tollerabile>>", di talché, "dalla funzione del termine risulta necessariamente la sua natura <<perentoria>>".

⁶⁸⁶ Osserva A. VIOTTO, *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, cit., 215, come sia ben possibile qualificare l'attività ispettiva posta in essere oltre i termini ordinari come "attività (...) effettuata in carenza di potere". L'Autore soggiunge: "Se infatti la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente *non può superare* (così testualmente stabilisce il legislatore) un determinato termine, ne discende che oltre detto termine i verificatori *non possono* (*rectius* non hanno il potere di) permanere presso la sede del contribuente".

⁶⁸⁷ Così lo definisce espressamente E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., 302.

⁶⁸⁸ In questi termini, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 335. Analogamente, R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1991, II, 34 e ss., spec. 34-35 parla di "interessi del cittadino in quanto contribuente", ossia della "sua pretesa di pagare imposte e sanzioni non superiori a quelle dovute, in esito ad una legittima attività di determinazione del loro importo".

⁶⁸⁹ Così, S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 645. Nello stesso senso, tra gli altri, A. FEDELE, *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, cit., 42 e ss.; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, cit., 197; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 31-32; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 498 e ss.;

La distinzione appena ribadita assume notevole rilievo, giacché, a seconda dell'interesse considerato (l'interesse al pagamento della sola imposta dovuta, da un lato, e le posizioni soggettive direttamente incise dall'attività d'indagine, dall'altro), mutano profondamente gli strumenti di tutela apprestati dall'ordinamento, i soggetti legittimati a domandare tali tutele (nel primo caso il "contribuente", mentre nel secondo caso il soggetto la cui sfera di libertà e riservatezza è stata lesa dall'attività conoscitiva, sia esso il contribuente o un terzo), così come differente è il plesso giurisdizionale nell'ambito del quale è possibile azionare tali tutele.

In termini più chiari, va rilevato come, a fronte di "vizi istruttori", una cosa è la tutela giurisdizionale dell'interesse patrimoniale del contribuente rispetto alla (successiva ed eventuale) pretesa impositiva che "utilizzi" gli elementi conoscitivi raccolti mediante il compimento di indagini viziate. In tale evenienza, viene in rilievo la pretesa del contribuente di pagare imposte e sanzioni non superiori al dovuto, in esito ad una legittima attività amministrativa⁶⁹⁰. Vengono, cioè, in rilievo le conseguenze, indirette ed eventuali, che i predetti "vizi istruttori" possono riverberare sulla posizione fiscale del contribuente, nel qual caso la tutela è devoluta (e non potrebbe essere altrimenti) al Giudice tributario, nei modi che vedremo.

Se si ha riguardo alla posizione fiscale del contribuente (ossia all'"interesse all'integrità patrimoniale", che esso vanta proprio in quanto contribuente), l'assetto testé sommariamente delineato non determina propriamente un "differimento" della tutela giurisdizionale contro gli atti d'indagine illegittimi. Per aversi una "tutela differita", l'intervento del Giudice dovrebbe essere (per l'appunto) "differito" rispetto all'intervenuta lesione dell'interesse protetto. Senonché, nei casi ora in esame, la tutela interviene, a ben vedere, proprio nel momento in cui la lesione viene a concretizzarsi. È, infatti, facile osservare che, nel momento in cui l'atto ispettivo viziato viene posto in essere, questo non sia (ancora) dotato di una concreta ed attuale attitudine lesiva del bene giuridico protetto. Vero, è, piuttosto, che una lesione della "sfera tributaria" del privato può concretamente realizzarsi solo nel momento (successivo ed eventuale) in cui venga emesso un atto impositivo, mentre prima della emissione di tale provvedimento non si ha, in effetti, alcuna "*deminutio*, neppure potenziale, nella posizione fiscale del contribuente"⁶⁹¹.

Tutt'altra cosa è, invece, la tutela giurisdizionale delle (distinte) situazioni giuridiche soggettive più immediatamente incise dall'attività d'indagine viziata, tutela che non può (e non deve) essere confusa con quella che l'ordinamento appresta avverso gli atti impositivi illegittimi. Infatti, il processo tributario, seppur si presta ad assicurare un'effettiva tutela del

L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 334 e ss.; R. LUPI, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 180 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, cit., 44 e ss.; E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., 302.

⁶⁹⁰ In questi termini, R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, cit., 34-35..

⁶⁹¹ In questi termini, E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., 302.

predetto interesse all'integrità patrimoniale (relativo alla posizione fiscale del contribuente e, più in generale, alla legalità dell'imposizione), non è, invece, idoneo a tutelare gli interessi "extra-tributari"⁶⁹², patrimoniali o non patrimoniali, *direttamente* pregiudicati dallo svolgimento illegittimo o illecito dell'attività d'indagine.

Più precisamente, la tutela apprestata dal Giudice tributario può, al più, sterilizzare gli effetti dei "vizi istruttori" sulla posizione fiscale del contribuente, ma non rimedia alla lesione che le indagini abbiano direttamente ed immediatamente arrecato alle anzidette posizioni soggettive "extra-tributarie"; lesione, quest'ultima, che, anche in caso di annullamento della pretesa impositiva, resta impregiudicata⁶⁹³. L'annullamento del provvedimento impositivo, quand'anche determinato proprio dal rilievo di "vizi istruttori", si riflette, cioè, soltanto sull'ammontare del debito d'imposta, lasciando invece intatto il pregiudizio agli altri interessi *direttamente* lesi dall'attività ispettiva viziata⁶⁹⁴.

Oltretutto, deve anche considerarsi che l'emissione dell'atto di accertamento (e, dunque, la possibilità di accedere alla giurisdizione tributaria) potrebbe concretamente non avere luogo, com'è, del resto, del tutto fisiologico nel caso in cui l'attività di controllo dia esito negativo (evidenziando l'esatto adempimento degli obblighi tributari da parte del contribuente); così come è possibile che un atto di accertamento sia emesso, ma l'attività d'indagine illegittima o illecita abbia riguardato non già il contribuente (unico destinatario dell'atto impositivo), bensì un terzo, il quale, essendo estraneo al rapporto d'imposta oggetto di controllo, non avrebbe evidentemente titolo per impugnare l'atto impositivo "altrui" onde far valere la lesione subita⁶⁹⁵. Nelle ipotesi da ultimo considerate, il fatto che il soggetto leso dall'attività ispettiva non riceva un atto di accertamento (vuoi perché i controlli hanno dato esito negativo, vuoi perché l'atto d'indagine ha riguardato un terzo) non vale certamente a "sanare" la lesione da lui subita in sede di indagine, lesione che, anzi, resta del tutto impregiudicata, così come resta intatto il bisogno di tutela giurisdizionale da essa determinato.

⁶⁹² Parla di situazioni giuridiche "extra tributarie" R. SCHIAVOLIN, *Le "richieste di informazioni" della Polizia tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario*, cit., 5076-5077.

⁶⁹³ Osserva L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 335, che, se è pur vero che "l'illegittimità dell'attività istruttoria rileva (...) ai fini della declaratoria di illegittimità ovvero dell'annullamento dell'avviso di accertamento che si fonda sugli elementi raccolti tramite l'attività stessa", è vero anche che, "in questo modo il diritto del contribuente alla corretta applicazione della norma tributaria viene tuttavia tutelato esclusivamente come diritto al pagamento della (sola) imposta dovuta, ovvero all'irrogazione di una sanzione, alle condizioni e con i presupposti sostanziali e procedurali previsti dalla legge". E soggiunge poi, che "la declaratoria di nullità dell'atto di accertamento o dell'atto di irrogazione di sanzioni per illegittimità dell'attività di controllo non tutela invece il privato dall'eventuale lesione delle sue posizioni soggettive che immediatamente consegue allo svolgimento illegittimo di tale attività".

⁶⁹⁴ Si veda ancora R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, cit., 35.

⁶⁹⁵ Sul punto, si vedano A. MARCHESELLI – E. MARELLO, *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, in *Giur. It.*, 2011, 970 e ss., spec. par. 5, i quali efficacemente rilevano come "[n]el primo caso" (in cui all'attività di controllo non segua l'emissione di un atto di accertamento) "il contribuente ha subito la lesione ma non ha un provvedimento da impugnare", mentre "[n]el secondo caso" (in cui l'atto di accertamento sia emesso ma la violazione istruttoria abbia leso gli interessi di un terzo) "il contribuente ha un avviso da impugnare ma non è il soggetto direttamente leso". Per analoghe considerazioni, si possono vedere, tra gli altri, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 335; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 344; nonché, da ultimo, C. BUCCICO, *Tutela immediata contro atti istruttori tributari illegittimi*, cit., 6.

Dalla ricostruzione pocanzi delineata emerge, dunque, un dato difficilmente contestabile, e cioè che gli atti compiuti dall'Amministrazione nell'esercizio dei propri poteri d'indagine presentano un'attitudine "pluri-offensiva", suscettibili, come sono, di ledere una pluralità di interessi diversi e reciprocamente autonomi: in via immediata e diretta, la sfera dei diritti e delle libertà individuali del privato (sia esso il contribuente o un terzo); in via indiretta ed eventuale, la posizione fiscale del (solo) contribuente⁶⁹⁶.

Ed a fronte di una tale attitudine "pluri-offensiva" degli atti d'indagine, la tutela conseguibile innanzi alle Commissioni Tributarie (attraverso l'impugnazione dell'accertamento) non è esaustiva, poiché a questo Giudice può ricorrersi solo in quanto (per l'appunto) un avviso di accertamento sia stato emesso, e comunque al solo fine della salvaguardia dell'integrità patrimoniale, che è cosa ben diversa dai diritti e dalle libertà – a carattere "non tributario" ed a contenuto, per lo più, non patrimoniale - con i quali l'esercizio dei poteri d'indagine direttamente interferisce.

Sul punto, è opinione assai diffusa che, rispetto a tali interessi "extra-tributari", una tutela realmente efficace non possa che passare attraverso l'esperimento di rimedi giurisdizionali a carattere *inibitorio*, volti, cioè, ad ottenere un provvedimento del Giudice che imponga la cessazione della condotta lesiva, così da impedirne la continuazione e da preservare, per quanto possibile, l'integrità della situazione giuridica soggettiva sulla quale detta condotta incide⁶⁹⁷.

Il rimedio *inibitorio* offre, infatti, prospettive di tutela ben più appaganti di quelle proprie del tradizionale rimedio *risarcitorio*, dal momento che il contenuto non patrimoniale delle libertà individuali determina normalmente l'irreversibilità della loro lesione⁶⁹⁸, divenendo, così, essenziale privilegiare forme *preventive* di tutela, che consentano di intervenire "a monte", evitando il verificarsi dell'evento dannoso⁶⁹⁹. Rispetto a posizioni soggettive a contenuto eminentemente non patrimoniale, la tutela risarcitoria si appalesa, in effetti, insufficiente, posto

⁶⁹⁶ La "pluri-offensività" degli atti d'indagine è ben evidenziata da M. DI SIENA, *Vizi della fase istruttoria e tutela del contribuente. Si consolida l'interpretatio abrogans dei giudici amministrativi circa l'art. 7, comma 4, della L. n. 212/2000*, in *Rass. Trib.*, 2009, 840 e ss., spec. 848, il quale osserva come, "da un lato, infatti, un controllo *contra legem* incide (*rectius*, può incidere) sulla posizione del contribuente in quanto soggetto passivo dell'obbligazione tributaria ma, dall'altro, può comprimere anche posizioni giuridiche (in astratto anche di terzi) in tutto o in parte distinte da quelle che assumono rilievo ai fini della vicenda strettamente impositiva".

⁶⁹⁷ Per un inquadramento generale della tutela inibitoria nell'ordinamento italiano, si veda, per tutti, C. RAPISARDA SASSOON, voce *Inibitoria*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.*, IX, Torino, 1993, 474 e ss., la quale definisce la tutela inibitoria come "tutela *preventiva e specifica*: preventiva perché, quando anche se ne ammetta l'esperibilità solo in presenza di un illecito attuale, essa mira comunque ad impedirne la ripetizione o la continuazione, ed è quindi rivolta al futuro e non al passato; specifica, perché tende a garantire l'esercizio integrale del diritto secondo le modalità fissate originariamente dalla legge sostanziale"; tutela, questa, che assume massima importanza allorché la situazione giuridica da tutelare abbia natura non patrimoniale, giacché, in tali casi, la tutela risarcitoria si appalesa insufficiente, posto che il bene giuridico da tutelare mal si presta, una volta che sia stato lesa, ad essere "riparato attraverso l'equivalente pecuniario", come rileva, tra gli altri, A. BELLELLI, *L'inibitoria come strumento generale di tutela contro l'illecito*, in *Riv. Dir.*, 2004, I, 607 e ss., ma spec. 612-613.

⁶⁹⁸ Sul punto, osserva icasticamente S. MULEO, *La Corte europea dei diritti dell'uomo «apre» alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, in *Dial. Trib.*, 2009, 381 e ss., spec. 382, che "la sfera della *privacy*, con riferimento agli aspetti più delicati e più sensibili, è come un velo, che, una volta squarciato, non è possibile rammendare".

⁶⁹⁹ In tal senso, C. RAPISARDA SASSOON, voce *Inibitoria*, cit., par. 8.

che si tratta di un rimedio “successivo” (per definizione) all’intervenuta lesione ed alla produzione di un danno. Si tratta, cioè, di un rimedio che si presenta, di per sé, idoneo “a realizzare soltanto una monetizzazione *ex post* del diritto leso, e non anche un effettivo godimento dello stesso”⁷⁰⁰, il che, come pocanzi osservato, costituisce un serio limite quando vengano in rilievo situazioni giuridiche non patrimoniali, che mal si prestano ad essere “riparate” attraverso l’equivalente pecuniario⁷⁰¹.

Tutto ciò evidentemente non significa che la tutela *risarcitoria* debba essere esclusa. Tutt’altro. Ogniqualvolta l’attività di indagine arrechi un danno ingiusto al privato, dovrà, anzi, necessariamente ammettersi l’esperibilità di un’azione risarcitoria per la reintegrazione del danno patrimoniale e/o non patrimoniale subito⁷⁰². Ciò che si intende dire è, però, che, accanto a tale forma di tutela successiva e sussidiaria, ed in via eventualmente *complementare* ad essa⁷⁰³, si pongono, per quel che più interessa ai fini del nostro studio, esigenze di tutela *immediata*, da realizzarsi mediante azioni di tipo inibitorio, tali da assicurare all’interessato l’interruzione (e, in via cautelare, la sospensione) dell’attività d’indagine *contra legem*, così da consentirgli di preservare l’integrità delle proprie situazioni giuridiche soggettive e di evitarne la definitiva compromissione⁷⁰⁴.

⁷⁰⁰ Così, G.N. NARDO, *Note in tema di azione inibitoria*, in *Judicium*, 20 febbraio 2013.

⁷⁰¹ In questi termini, A. BELLELLI, *L’inibitoria come strumento generale di tutela contro l’illecito*, cit., 612-613, la quale ritiene, proprio con specifico riferimento ai diritti fondamentali, che, tra le ragioni per cui la tutela di tali diritti richiede l’esperibilità di rimedi a carattere preventivo, vi sia, per l’appunto, “l’inadeguatezza del risarcimento del danno con riguardo alla lesione di un bene primario di per sé non suscettibile di essere riparato attraverso l’equivalente pecuniario”. Sul punto, in senso conforme, anche L. BIGLIAZZI GERI – U. BRECCIA – F.D. BUSNELLI – U. NATOLI, *Diritto civile*, III, *Obbligazioni e contratti*, Torino, 1989, 682 e ss., nonché C.M. BIANCA, *Diritto civile*, V, *La responsabilità*, Milano, 1994, 782-783. Nella dottrina tributaria, si vedano, di recente, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 345, nonché S. MULEO, *Ispesioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. Trib.*, 2009, 762 e ss., spec. 765-766; A. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell’uomo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2008, 746 e ss., spec. 747, tutti concordi nel rilevare l’insufficienza del rimedio risarcitorio ai fini della tutela delle situazioni giuridiche soggettive direttamente incise dall’attività d’indagine tributaria.

⁷⁰² Sulla responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria per i danni ingiusti cagionati a terzi nell’ambito delle indagini tributarie, si vedano, tra gli altri, P. MARONGIU, *L’amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, cit., *passim*, ma spec. 173 e ss. per quanto attiene al riparto di giurisdizione, che secondo l’Autrice va operato in base alla consistenza della situazione giuridica soggettiva lesa, di talché l’azione risarcitoria andrà conosciuta dal Giudice amministrativo allorché la situazione soggettiva di cui si domanda la tutela abbia la consistenza dell’interesse legittimo, mentre apparterrà al Giudice ordinario nel caso in cui in cui vengano in rilievo diritti soggettivi. Sui profili sostanziali della responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria per i danni cagionati nell’ambito delle attività di indagine, si veda anche, molto diffusamente, S. BURELLI, *La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima*, cit. Sugli aspetti sostanziali e processuali della responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria nell’ambito delle attività conoscitive e di controllo, si segnala anche l’ampia trattazione di G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 291 e ss.

⁷⁰³ Che la tutela *inibitoria* possa rappresentare una forma di tutela complementare rispetto a quella *risarcitoria* è affermato espressamente, per tutti, da C. RAPISARDA SASSOON, voce *Inibitoria*, cit., par. 1, la quale osserva: “L’inibitoria si distingue quindi in primo luogo dalle tutele di tipo successivo, che intervengono cioè in seguito al verificarsi dell’illecito per ripararne o rimuoverne le conseguenze lesive. Rientrano in questa categoria le tutele risarcitorie (artt. 2043 e 2058 c.c.), restitutorie (revindica e azioni personali restitutorie) e ripristinatorie (rimessione in pristino e azione di rimozione), rispetto alle quali la tutela inibitoria può svolgere un ruolo *complementare* quando l’illecito, già iniziato, sia di tipo continuativo o iterativo ed abbia già prodotto conseguenze lesive diversamente «rimuovibili», oppure un ruolo *alternativo* quando il soddisfacimento del diritto possa essere integralmente garantito mediante la cessazione del comportamento illecito”.

⁷⁰⁴ Sull’esigenza di riconoscere al privato forme di tutela immediata in caso di esercizio *contra legem* dei poteri di controllo, si sono espressi, pur seguendo impostazioni anche molto diverse tra loro, tra gli altri, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell’accertamento tributario*, cit.; R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, cit.; M.

Peraltro, nel senso che contro le illegittime attività d'indagine dell'Amministrazione finanziaria siano sempre esperibili, a tutela delle anzidette posizioni soggettive “non tributarie”, delle azioni giurisdizionali *dirette ed immediate* (miranti all'ottenimento di una tutela *inibitoria* ed eventualmente *risarcitoria*), si è autorevolmente espressa (a più riprese) anche la Corte EDU, a partire dalla nota sentenza *Ravon* del 2008⁷⁰⁵. In specie, nel caso di indagini *in loco* (ossia presso il luogo di lavoro e/o le abitazioni dei contribuenti), la Corte, valorizzando il “diritto al rispetto del domicilio” ed il “diritto ad un equo processo” sancito dall'art. 6 CEDU⁷⁰⁶, ha espressamente affermato che le persone interessate debbono poter “ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione”; per poi soggiungere che “il (o i) ricorso(i) a disposizione deve (devono)

BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in *Boll. Trib.*, 1990, 805 e ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 334 e ss.; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 32; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 182-183; F.V. ALBERTINI, *Considerazioni sulla diretta impugnabilità degli atti autorizzativi della deroga al segreto bancario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1991, I, 711 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 341 e ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 290-292; G. FRANSONI, *Le indagini tributarie. Attività e poteri conoscitivi nel diritto tributario*, cit., 120 e ss.; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 122 e ss.; N. D'AMATI, *Verifica delle operazioni bancarie: la tutela del contribuente fra contenzioso tributario e processo amministrativo*, in *Boll. Trib.*, 1997, 101 e ss.; S. LA GUARDIA, *Carenza di giurisdizione amministrativa onde vagliare in via immediata le illegittimità dell'attività inquirente della polizia tributaria?*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1989, 132 e ss.; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 137 e ss.

⁷⁰⁵ Il *leading case* va individuato nella sentenza CORTE EDU, 21 febbraio 2008, causa n. 18497/03, *Ravon c. Francia*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, IV, 181 e ss., con nota di S. MULEO, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon* e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente, *ivi*, 198 e ss.; nonché in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2008, 743 e ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, cit. La Corte EDU ha poi espresso analoghi principi anche in successive occasioni. Si veda, sempre in tema di indagini amministrative tributarie, CORTE EDU, 16 ottobre 2008, causa n. 10447/03, *Maschino c. Francia*, spec. punto 22. Si vedano inoltre, in tema di indagini amministrative per la repressione di pratiche anticoncorrenziali, CORTE EDU, 24 dicembre 2010, causa n. 29408/08, *Société Canal Plus*, spec. punto 36; ID., 24 dicembre 2010, causa n. 29613/08, *Compagnie des gaz de pétrole Primagaz*, spec. punto 24. Sulla giurisprudenza della Corte EDU in tema di tutele giurisdizionali esperibili nell'ambito delle indagini amministrative tributarie, si vedano, oltre ai contributi testé citati, anche S. MULEO, *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, cit., al quale si rinvia anche per ulteriori riferimenti giurisprudenziali; ID., *La Corte europea dei diritti dell'uomo «apre» alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, cit.; ID., *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case Ravon e la tenuta della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, in F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 153 e ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela giuridica del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 28 e ss., ma spec. 41 e ss.; ID., *La rilevanza dei principi della CEDU in materia tributaria: ricadute applicative e percorsi interpretativi*, in *Dial. Trib.*, 2009, 385 e ss., spec. 389-390; M. BASILAVECCHIA, *De iure condendo: quale giudice per una <<tutela immediata>>?*, *ivi*, 390-391; L. SABBÌ, *La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi, ispezioni e verifiche per incompatibilità con i principi della CEDU e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, cit.; A. VIOTTO, *Il “diritto al rispetto della vita privata e familiare” nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, cit., il quale, tuttavia, ritiene che la CEDU, così come interpretata dalla Corte EDU, non imponga indefettibilmente la previsione di forme di tutela *immediata e diretta*, accontentandosi di un'alternativa tra controllo giudiziale *ex ante* e controllo giudiziale *ex post*, “nel senso che” – osserva l'Autore (p. 170) – “qualora la legislazione non contempli un controllo giurisdizionale preventivo, sia quanto meno necessario che sia previsto un controllo giurisdizionale a posteriori”. Qualora la legislazione nazionale non preveda forme di tutela immediata, dovrebbe comunque essere previsto un controllo giurisdizionale *ex post* tale da assicurare all'interessato una “riparazione adeguata” del pregiudizio subito, e l'“adeguatezza” di tale controllo *ex post* dovrebbe, secondo l'Autore (p. 167), “essere valutata con estremo rigore, nella sua idoneità a rimuovere, concretamente, nel caso specifico, tutti gli effetti negativi che possono essere derivati alla posizione giuridica dell'interessato, sia in termini processuali, sterilizzando la possibilità di utilizzare elementi di prova illegittimamente raccolti, sia in termini patrimoniali, attraverso il risarcimento dei danni, economici, morali o reputazionali, subiti”.

⁷⁰⁶ Cfr. CORTE EDU, 21 febbraio 2008, causa n. 18497/03, *Ravon*, punto 24.

consentire, in caso di constatazione di irregolarità, sia di *prevenire la continuazione delle operazioni*, sia, nei casi in cui l'operazione considerata abbia già avuto luogo, di *fornire all'interessato un opportuno rimedio*⁷⁰⁷.

I principi espressi dalla Corte EDU assumono notevole importanza, per almeno due ragioni.

In primo luogo, trova piena conferma quanto osservato in precedenza, e cioè che, rispetto alle attività ispettive degli Uffici finanziari, vengono in rilievo posizioni soggettive diverse ed autonome rispetto agli interessi (di natura "tributaria") connessi con l'attività di accertamento, e, più in generale, con l'imposizione di prestazioni tributarie. Infatti, se l'art. 6 CEDU è stato ritenuto applicabile alle ispezioni tributarie è proprio perché, nel pensiero della Corte, tali controversie non vertono su "tributi", bensì su "diritti civili". È noto, infatti, che la Corte europea è tradizionalmente ferma nell'escludere le controversie "tributarie" dalla sfera di operatività del citato art. 6⁷⁰⁸, e le pronunce testé menzionate (ove la stessa Corte ha invece affermato l'applicabilità del citato art. 6 alle controversie in materia di indagini fiscali) non rappresentano certamente un *revirement* rispetto a tale tradizionale orientamento, al quale, all'opposto, la Corte dichiara espressamente di voler dare continuità⁷⁰⁹. Con tali pronunce, la Corte ha, piuttosto, inteso chiarire che le controversie in cui si faccia questione di ispezioni domiciliari involgono posizioni soggettive diverse da quelle strettamente tributarie, e sono, proprio in quanto tali (ossia in quanto controversie "non tributarie"), pienamente ricomprese nel campo di applicazione dell'art. 6 CEDU⁷¹⁰.

⁷⁰⁷ Cfr. ancora CORTE EDU, 21 febbraio 2008, causa n. 18497/03, *Ravon*, punto 28. Il passaggio riportato nel testo è tratto dalla traduzione italiana della sentenza pubblicata in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, IV, 181 e ss., spec., per il punto 28 della decisione, 194.

⁷⁰⁸ Si veda CORTE EDU, 12 luglio 2001, causa n. 44759/90, *Ferrazzini c. Italia*. Non può evidentemente sottacersi che, pur a fronte di tale tradizionale posizione di "chiusura", non mancano pronunce in cui il fenomeno tributario, ancorché in via indiretta, è stato ricondotto dalla medesima Corte nell'alveo protettivo dell'art. 6 CEDU, tanto da indurre la dottrina ad affermare che, "nell'evoluzione della giurisprudenza, l'area delle controversie fiscali, non coperte dall'art. 6, si va progressivamente restringendo". In questi termini, F. TESAURO, *La tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, in F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 369 e ss., spec. 373. Si pensi, ad esempio, alle controversie sulle sanzioni amministrative applicate per violazioni tributarie [cfr., per tutte, CORTE EDU, 23 novembre 2006, causa n. 73053/01, *Jussila c. Finlandia*, in *Rass. Trib.*, 2007, 261 e ss., con nota di M. GREGGI, *Giusto processo e diritti tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*]. Per più ampie considerazioni sull'evoluzione della giurisprudenza europea in materia tributaria, si vedano, tra gli altri, anche L. DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 72 e ss., nonché E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della CEDU*, *ivi*, 357 e ss.

⁷⁰⁹ Cfr., CORTE EDU, 21 febbraio 2008, causa n. 18497/03, *Ravon*, punto 24, ove la Corte conferma espressamente, richiamando la sentenza *Ferrazzini*, che "il contenzioso fiscale esula dal campo di applicazione dei diritti e degli obblighi di natura civile" di cui all'art. 6 CEDU. Per poi aggiungere, tuttavia, che "la contestazione di cui è attualmente questione non comporta una controversia di questa natura", bensì una controversia in materia di "libertà domiciliare", il cui "carattere civile (...) è manifesto".

⁷¹⁰ Confermano tale lettura della sentenza *Ravon* A. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, cit., 747-749, nonché, da ultimo, G. VANZ, *Novità giurisprudenziali in tema di tutela cautelare contro le indagini tributarie illegittime*, cit., 191.

In secondo luogo, e com'è più immediato evincere dai principi sanciti nelle pronunce testé menzionate, la Corte EDU ha espressamente riconosciuto che la lesione di tali posizioni soggettive “extra tributarie” richiede forme di reazione giurisdizionale *immediata* e *diretta*, tali, anzitutto e prioritariamente, da consentire l'interruzione delle attività ispettive che l'interessato assuma lesive dei propri diritti e libertà individuali, e, sussidiariamente (ossia nei casi e nella misura in cui l'attività ispettiva lesiva abbia già avuto luogo e prodotto un danno), da assicurare al privato una riparazione adeguata dei pregiudizi subiti. Si vedrà meglio oltre, ancorché tale conclusione sia tutt'altro che pacifica in dottrina (ed ancor meno in giurisprudenza), che tali forme di tutela *diretta* ed *immediata* competono, almeno allo stato attuale della legislazione italiana, al Giudice ordinario o al Giudice amministrativo, a seconda che a venire in rilievo sia una situazione giuridica di diritto soggettivo o di interesse legittimo.

8. - *I riflessi invalidanti delle indagini illegittimamente o illecitamente svolte sull'atto di accertamento. La tesi dell'invalidità derivata nelle sue possibili varianti. Critica.*

Svolte tali considerazioni di carattere generale e preliminare, conviene ora affrontare il primo dei problemi evocati nel precedente paragrafo, domandandosi se l'illegittimità (o illiceità) degli atti conoscitivi e di controllo possano determinare conseguenze invalidanti rispetto al successivo ed eventuale atto di accertamento.

Come si è detto pocanzi, viene qui in rilievo il diritto del contribuente alla corretta applicazione della norma tributaria, inteso come “diritto al pagamento della (sola) imposta dovuta (...), alle condizioni e con i presupposti sostanziali e *procedurali* previsti dalla legge”⁷¹¹; interesse, questo, la cui tutela non può che essere affidata al Giudice tributario in sede di impugnazione dell'atto impositivo.

⁷¹¹ Così, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 335. Non dissimilmente, parla di “interesse del contribuente alla legittimità dell'accertamento” E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, cit., 302. Sul punto, si veda anche P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 3 e ss., spec. 17-18.

In proposito, la dottrina⁷¹² e buona parte della giurisprudenza⁷¹³ convergono nel ritenere che i “vizi istruttori” *possano* giustificare l’annullamento dell’atto impositivo; tuttavia, gli argomenti comunemente addotti a sostegno di tale soluzione sono molto diversi l’uno dall’altro, il che non fa che riflettere, com’è stato acutamente rilevato⁷¹⁴, le molte incertezze che tutt’oggi interessano l’inquadramento, sotto il profilo ricostruttivo, del rapporto intercorrente tra l’attività conoscitiva dell’Amministrazione finanziaria ed il successivo ed eventuale atto di accertamento, residuando, in particolare, non pochi dubbi sulla possibilità (o meno) di ravvisare un vero e proprio nesso di carattere procedimentale tra le predette due sfere di attività amministrativa.

Così, una prima tesi (sostenuta soprattutto dalla giurisprudenza⁷¹⁵) ricostruisce la relazione tra l’invalidità dell’atto impositivo ed i vizi della (precedente) attività d’indagine attraverso lo schema (di matrice amministrativistica) dell’“invalidità derivata”, che ricorre, in

⁷¹² La letteratura è molto vasta. Senza pretesa di esaustività, e pur con varietà di argomenti e ricostruzioni, si possono segnalare F. TESAURO, voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, 1999, par. 5; ID., *Le prove illecite nel processo tributario*, in *NEOTEPHA*, 1/2017, 34 e ss.; F. PISTOLESI, *L’oggetto ed i limiti dell’anonimato in tema di cosiddetto “scudo fiscale”*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2002, I, 611 e ss., spec. parr. 5 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 498 e ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1918; S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell’accertamento tributario*, cit., 621-622; ID., *Principi di diritto tributario*, cit., 306-307; ID., *Sui riflessi procedimentali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, cit.; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 181; ID., *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, cit., 651 e ss.; D. STEVANATO, *Vizi dell’istruttoria e illegittimità dell’avviso di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 1990, II, 87 e ss.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 213 e ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 319 e ss.; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 201-202; ID., *L’utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 512 e ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 290 e ss.; P. RUSSO – G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 180 e ss.; P. RUSSO – G. FRANSONI, *Le conseguenze della violazione delle norme sull’acquisizione delle fonti di prova*, cit.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 253 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 242 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 308 e ss.; F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 263 e ss.; F. D’AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, 402 e ss.; S. MULEO, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1007 e ss.; ID., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell’atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. Trib.*, 2016, 147 e ss.; G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, cit., 125 e ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, I, 545 e ss., spec. 609 e ss.; F.V. ALBERTINI, *Nullità dell’accertamento fondato su prove raccolte in violazione dell’art. 52, 2 comma, d.p.r. n. 633 del 1972: una conferma della commissione centrale*, in *Boll. Trib.*, 1987, 1053 e ss.; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 137 e ss.; A. VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell’attività d’indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, cit.; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 131; L. FERLAZZO NATOLI, *Limiti all’acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 255 e ss.; R. MICELLI, *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l’accertamento della pretesa impositiva*, cit.; S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 243 e ss.; G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove <<incostituzionali>>*, cit.

⁷¹³ Per un’ampia ricognizione dei diversi orientamenti espressi dalla giurisprudenza sul punto, si veda P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all’estero*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, I, 791 e ss., spec. 805 e ss.

⁷¹⁴ S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell’accertamento tributario*, cit., 620-621; più di recente, F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 264. Entrambi gli Autori rilevano come tali incertezze si riflettano anche sul diverso tema (che esamineremo oltre) della diretta ed immediata impugnabilità dei provvedimenti d’indagine.

⁷¹⁵ *Cfr.*, CASS., SS.UU., n. 8587/2016; ID., SS.UU., n. 11082/2010; ID., SS.UU. n. 6315/2009; ID., SS.UU., n. 8062/1990. Nella giurisprudenza amministrativa, *cf.*, per tutte, CONS. STATO, SEZ. IV, n. 6045/2008; ID., SEZ. IV, n. 3199/2006, che hanno negato l’immediata impugnabilità degli atti d’indagine sul presupposto (erroneo, come si vedrà) che detti atti costituissero atti interni ad un unico ed unitario procedimento di accertamento, facendone derivare la conseguenza (altrettanto erronea) che rispetto ad essi sarebbe data unicamente una tutela “differita”, esperibile nei confronti dell’atto impositivo “finale”, che potrebbe essere impugnato anche per vizi inficianti gli atti d’indagine, conformemente (per l’appunto) al fenomeno dell’invalidità derivata.

linea generalissima, in tutte le ipotesi in cui il provvedimento “subisce le conseguenze della invalidità di un altro atto precedente o presupposto, al quale sia intimamente collegato”⁷¹⁶.

Più precisamente – ed a completamento delle considerazioni già svolte in precedenza – , si tratta di un fenomeno “tipic[o] di ogni *sequenza procedimentale*”, tale per cui “i vizi dei singoli elementi che la compongono si ripercuotono su tutti gli elementi *necessariamente* successivi”⁷¹⁷, *ivi* compreso il provvedimento “finale” che conclude detta sequenza. In questi casi, l’invalidità del provvedimento dipende, cioè, da vizi che riguardano atti c.d. “preparatori”, avvinti all’atto “finale” da un nesso di necessaria ed immediata strumentalità, e che, proprio in ragione del loro ruolo meramente preparatorio, sono “privi di ogni autonomia funzionale”⁷¹⁸, venendo essi in essere solo ed esclusivamente in funzione dell’adozione del provvedimento “finale”.

Sebbene non manchino eccezioni alla regola⁷¹⁹, di tali atti endo-procedimentali viene normalmente esclusa l’autonoma impugnabilità, posto che, stante il ruolo meramente strumentale e servente svolto dagli stessi, solitamente “non risultano (...) suscettibili di generare in sé e per sé la lesione di un interesse giuridico di chi che sia”⁷²⁰; detti atti difettano, cioè, normalmente di un’immediata attitudine lesiva, ragione per la quale la regola generale è quella della sindacabilità degli atti preparatori solo in sede di impugnazione del provvedimento finale, che rappresenta l’unico atto “suscettibile di generare quella lesione, che gli atti preparatori, coerentemente alla loro specifica funzione, non potevano che preparare, senza essere essi stessi in grado di determinarla”⁷²¹.

È precisamente a questi principi che si ispira quella parte della giurisprudenza che afferma l’illegittimità derivata dell’atto di accertamento tributario emesso a seguito di indagini tributarie “viziate”; si legge, infatti, in dette pronunce che “la giurisdizione del giudice tributario (...) si estende non solo all’impugnazione del provvedimento impositivo, ma anche alla legittimità di tutti gli atti del relativo procedimento, (...) sostanzialmente perché *l’eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità (formale o sostanziale) di un atto istruttorio prodromico può*

⁷¹⁶ Così, P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, *Atti e ricorsi*, cit., 118-119. Sul fenomeno dell’invalidità derivata, si vedano anche A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 330 e ss.; G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 1233-1234; G. GRECO, *La trasmissione dell’antigiuridicità (dell’atto amministrativo illegittimo)*, cit..

⁷¹⁷ A.M. SANDULLI, voce *Procedimento amministrativo*, cit., 1026.

⁷¹⁸ Si veda sempre A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 55-59, che definisce gli “atti preparatori” come quegli atti che “vengono realmente in essere in stretta e immediata funzione della fattispecie cui si riferiscono”, ossia come “quelle attività, le quali, pur non essendo direttamente operative sull’effetto giuridico (nel senso che non fanno parte della fattispecie, in quanto rispetto a essa si atteggiano come presupposti), non solo siano venute in vita espressamente in vista della fattispecie in questione (...), ma inoltre non appaiano – per ciò che riguarda quello specifico loro effetto, che poi verrà a fare sentire sulla fattispecie la sua ripercussione (...) – dotate di una autonomia funzionale”.

⁷¹⁹ Si pensi agli atti endo-procedimentali che anticipino ineluttabilmente gli effetti del provvedimento finale (*cfr.*, CONS. STATO, SEZ. V, n. 767/1982), nonché ai bandi di gara contenenti clausole c.d. “escludenti”, tali, cioè, da precludere *ex se*, in modo certo, la partecipazione dell’interessato alla procedura concorsuale (*cfr.*, CONS. STATO, AD. PLEN., n. 1/2003; ID., SEZ. IV, n. 2023/2006). Sul punto, si veda D. VAIANO, *Commento all’art. 7, commi 1-4, del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, cit., 158 e ss., ma specialmente, per quanto attiene al problema dell’impugnabilità dei bandi di gara, 173 e ss.

⁷²⁰ A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 371.

⁷²¹ In questi termini, ancora A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 373. Sul punto, si veda anche G. GARRONE, *Provvedimenti impugnabili*, in A. ROMANO (a cura di), *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*, Padova, 1992, 302-304.

determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto <<finale>> impugnato, con la conseguenza che gli eventuali vizi di atti istruttori prodromici possono essere fatti valere dinanzi al giudice tributario soltanto in caso di impugnazione del provvedimento che conclude l'iter di accertamento”⁷²².

Sul versante dottrinale, aderiscono alla medesima ricostruzione quegli Autori⁷²³ che ritengono possibile estendere al rapporto tra atti di indagine ed atto di accertamento “la regola generale, valida nel diritto amministrativo, in tema di effetti dell’illegittimità degli atti (...) sugli atti successivi della medesima sequenza procedimentale”, con la conseguenza che “l’illegittimità degli atti istruttori della fattispecie procedimentale si riverbera sul provvedimento terminale della stessa, determinandone l’illegittimità in via derivata”⁷²⁴.

Com’è evidente, siffatti orientamenti interpretativi assidono sul presupposto che gli atti conoscitivi e l’atto di accertamento facciano parte di un unico ed unitario procedimento, nell’ambito del quale i primi (*i.e.* gli atti conoscitivi) figurerebbero come meri atti preparatori, dunque come *atti privi di autonomia funzionale* ed, anzi, posti in rapporto di immediata e necessaria strumentalità rispetto all’atto di accertamento, considerato a propria volta come atto terminale della sequenza procedimentale; e proprio muovendo da tale ricostruzione, e dunque dal supposto legame autenticamente procedimentale tra atti ispettivi ed atto di accertamento, gli orientamenti qui in esame ne inferiscono, coerentemente, l’applicabilità dello schema dell’invalidità derivata, di talché i vizi degli atti ispettivi (intesi come atti preparatori) ridonderebbero sull’atto di accertamento, determinandone l’illegittimità “per contagio”.

Senonché, come si è visto più ampiamente nella prima parte del nostro studio, riteniamo di non condividere la premessa di partenza da cui muovono le opinioni testé esaminate, giacché non sembra possibile ravvisare un vero nesso procedimentale tra i singoli atti ispettivi e il successivo ed eventuale atto di accertamento. Non sembra, cioè, corretto qualificare gli atti ispettivi come atti meramente preparatori dell’atto di accertamento tributario, dovendosi piuttosto considerare l’attività conoscitiva, da un lato, e l’attività di accertamento strettamente intesa, dall’altro, come sfere di attività amministrativa funzionalmente autonome, e dunque

⁷²² Così, CASS., SS.UU., n. 8587/2016, ma nello stesso senso anche CASS., SS.UU., n. 11082/2010; ID., SS.UU. n. 6315/2009; ID., SS.UU., n. 8062/1990.

⁷²³ Si vedano, in particolare, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1918 e D. STEVANATO, *Vizi dell’istruttoria e illegittimità dell’avviso di accertamento*, cit., 88-89. Più di recente, sembrerebbe aderire alla tesi dell’invalidità derivata anche L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, cit., 758-759 testo e nota 62.

⁷²⁴ I virgolettati riportano alcuni passaggi di D. STEVANATO, *Vizi dell’istruttoria e illegittimità dell’avviso di accertamento*, cit., 88. Non dissimilmente, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1918, il quale ritiene “illegittimi, per derivazione, gli avvisi di accertamento basati su mezzi di prova acquisiti al di fuori dei poteri attribuiti dalle leggi tributarie, o senza le prescritte autorizzazioni, o trascendendo i limiti delle stesse, o sulla base di autorizzazioni illegittime”.

come plessi di attività idonei, ciascuno, a dare luogo a procedimenti altrettanto autonomi, ancorché collegati⁷²⁵.

Del resto, l'autonomia funzionale e procedimentale dell'attività conoscitiva e di controllo (preordinata al soddisfacimento dello specifico interesse pubblico all'acquisizione di conoscenze su fatti fiscalmente rilevanti ed alla vigilanza e al controllo delle attività economiche svolte dai consociati⁷²⁶) sembra trovare riscontro in alcuni dati significativi che mal si attagliano ad una ricostruzione del rapporto tra detta attività e quella di accertamento in termini propriamente procedimentali. È stato acutamente evidenziato, ad esempio, che “non tutte le conoscenze utilizzabili dagli uffici in sede di accertamento postulano l'esercizio di poteri autoritativi”; che “i controlli tributari non sempre sfociano nell'emanazione di accertamenti”, “ben potendosi essi giustificare anche in vista di finalità di mera prevenzione, di verifica dell'osservanza di obblighi diversi da quelli di pagamento, o delle posizioni tributarie di terzi, di generale raccolta di dati e notizie per l'elaborazione di atti di indirizzo ecc.”⁷²⁷. Ma si è anche già detto che la rilevanza esterna delle attività conoscitive autoritative dell'Amministrazione finanziaria, nonché la loro immediata attitudine lesiva di posizioni soggettive riconosciute e tutelate dall'ordinamento, e peraltro distinte dall'interesse patrimoniale col quale interferisce l'attività di accertamento, costituiscono connotati che paiono mal conciliarsi con quel difetto di autonomia funzionale e di autonoma attitudine lesiva che generalmente caratterizza, nell'ambito di una qualsiasi sequenza procedimentale, gli atti meramente preparatori rispetto al provvedimento “finale”⁷²⁸.

Oltretutto – è stato acutamente rilevato⁷²⁹ –, se fosse vero che gli atti d'indagine consistono in atti meramente preparatori del provvedimento “finale” di accertamento, dovrebbe inferirsene, in base ai principi generali che governano il rapporto tra atti avvinti da un nesso procedimentale, che il provvedimento impositivo sia invalido per derivazione ogniqualvolta anche uno soltanto degli atti prodromici risulti viziato, e quindi anche nei casi in cui gli atti d'indagine, pur viziati, non abbiano condotto all'acquisizione di alcun elemento utile ai fini dell'accertamento, come anche nei casi in cui l'atto di accertamento, che pur risulti motivato *anche* sulla base di elementi di prova illegittimamente o illecitamente acquisiti, sia comunque sufficientemente sorretto anche da altri elementi validamente raccolti⁷³⁰. Senonché, si tratta di “risultati chiaramente aberranti, e come tali unanimemente respinti, anche da parte

⁷²⁵ Così, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 25. Ma nello stesso senso, per tutti, S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, cit.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 329-331; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., *passim*; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 46 e ss.

⁷²⁶ Si vedano, per tutti, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30 e G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 39.

⁷²⁷ I virgolettati riportano alcuni passaggi tratti da S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 290.

⁷²⁸ Per spunti in tal senso, se si è bene inteso, T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 48-49.

⁷²⁹ G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 316.

⁷³⁰ Sul punto, si veda anche L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 324 e ss., richiamata anche dall'Autore citato nella nota precedente.

di quella stessa giurisprudenza che ricostruisce i rapporti tra attività conoscitive e di controllo ed attività di accertamento in termini strettamente procedurali”, essendo, per contro, “convincimento generalmente condiviso (...) quello secondo cui l’atto di accertamento può ritenersi viziato solo se, e nella misura in cui, sia fondato su prove illegittimamente o illegittimamente acquisite o comunque non utilizzabili”⁷³¹.

Cosicché, una volta escluso che le attività conoscitive autoritative siano legate all’attività di accertamento da un nesso di carattere propriamente procedimentale, occorre anche escludere, per conseguenza, la possibilità di ricorrere allo schema dell’invalidità derivata per inquadrare i riflessi invalidanti che i “vizi istruttori” possono riverberare sul successivo ed eventuale atto di accertamento⁷³².

Negata la configurabilità del fenomeno dell’invalidità derivata “procedimentale”, si deve tuttavia osservare come, nel diritto amministrativo, esista anche una seconda figura di invalidità derivata (comunemente denominata “eso-procedimentale”⁷³³), che riguarda atti appartenenti non già al medesimo procedimento, bensì a sequenze procedurali distinte (dunque atti dotati, ciascuno, di autonomia funzionale e di autonoma rilevanza esterna), e che può operare a condizione che tra questi atti sia ravvisabile un nesso di c.d. “presupposizione”, che ricorre (in via di primissima approssimazione) allorché l’atto anteriore (il c.d. “atto presupposto”) costituisca “il fondamento dell’atto conseguente”⁷³⁴ (il c.d. “atto presupponente”).

Se ci si limitasse a queste notazioni preliminari, si potrebbe essere indotti a ritenere – come, in effetti, talvolta sembra aver fatto la giurisprudenza⁷³⁵ – che lo schema dell’invalidità derivata “eso-procedimentale” possa attagliarsi al rapporto intercorrente tra l’atto ispettivo compiuto dall’Amministrazione finanziaria e l’atto di accertamento, segnatamente allorché il provvedimento impositivo risulti “fondato” proprio sulle risultanze del predetto atto d’indagine. Si potrebbe, cioè, ritenere che tra i due atti, pur appartenenti a procedimenti diversi e, dunque, non legati da un nesso propriamente procedimentale, sussista nondimeno un

⁷³¹ In questi termini, molto chiaramente, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 316, il quale ritiene, in conclusione, che “la validità o meno dell’atto di accertamento va apprezzata e valutata non in base allo schema proprio dell’invalidità derivata, bensì esclusivamente sul piano della prova”.

⁷³² S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 306-307; F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 29; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 308 e ss., spec. 314 e ss.

⁷³³ Sul tema si vedano, in particolare, F. ANCORA, *L’individuazione dell’atto amministrativo presupposto*, in *Giurisprudenza Amministrativa*, 2009, IV, 293 e ss.; ID., *L’invalidità derivata nel diritto pubblico ed in particolare nel diritto amministrativo*, in AA.VV., *Studi in onore di Alberto Romano*, I, Napoli, 2011, 21 e ss.; G. GRECO, *La trasmissione dell’antigiuridicità (dell’atto amministrativo illegittimo)*, cit.; A. CALEGARI, *L’invalidità derivata nei rapporti tra atti amministrativi*, cit. *passim*; nonché, da ultimo, F. FOLLIERI, *Logica del sindacato di legittimità sul provvedimento amministrativo. Ragionamento giuridico e modalità di sindacato*, Milanofiori Assago, 2017, 392-395. Meno di recente, F. LUBRANO, *L’atto amministrativo presupposto (spunti per una teorica)*, Roma, 1967, *passim*.

⁷³⁴ F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 1280.

⁷³⁵ In quest’ordine idee parrebbe porsi, ad esempio, CASS., n. 631/2012, che afferma l’invalidità derivata del provvedimento di accertamento, pur riconoscendo che “non si è in presenza di un’unica sequenza procedimentale, ma di autonomi procedimenti definiti con distinti provvedimenti collegati funzionalmente tra loro da un nesso di derivazione necessaria”.

rapporto di presupposizione, di per sé sufficiente a dare la stura al fenomeno dell'invalidità derivata, nella sua variante “eso-procedimentale”.

Senonché, un maggiore approfondimento della nozione di “atto amministrativo presupposto” pare invece indurre ad escludere che tra il singolo atto ispettivo e l'atto di accertamento del tributo possa configurarsi un autentico nesso di presupposizione, e che, dunque, l'illegittimità del primo possa determinare, per derivazione, l'invalidità del secondo.

In proposito, è stato convincentemente rilevato⁷³⁶ che, per potersi configurare un rapporto di presupposizione tra due atti, non sia, di per sé, decisiva (né sufficiente) la circostanza (di fatto) che l'atto successivo recepisca i contenuti o i risultati dell'atto anteriore, non essendo, pertanto, accoglibile la tendenza, pur talvolta manifestata in giurisprudenza⁷³⁷, a confinare l'indagine “nell'ambito delle *fattispecie reali*, dando peso (...) alla forza *fattualmente* dispiegata dall'atto precedente nel condizionare l'atto successivo”⁷³⁸. Un criterio che valorizzasse soltanto i predetti elementi finirebbe, in effetti, per appiattirsi su circostanze di puro fatto, occasionali e contingenti, e sarebbe, pertanto, foriero di estrema incertezza.

Nel ricercare un criterio dotato di maggiore oggettività, si è allora ritenuto che la relazione tra atto presupposto e atto presupponente debba essere apprezzata non già sul piano delle *fattispecie reali*, quanto piuttosto sul piano delle *fattispecie astratte* dei due atti (ossia avendo riguardo ai loro archetipi normativi), dovendosi verificare, alla stregua (per l'appunto) dei precetti normativi, “se il primo (...) si configuri come condizione necessaria per la valida esistenza del secondo”⁷³⁹. In tale più corretta prospettiva, un atto anteriore rispetto ad un altro può considerarsi come “atto presupposto” solo se esiste un precetto giuridico che ne impone l'adozione come condizione di validità dell'atto successivo, com'è, ad esempio, nel rapporto tra dichiarazione di pubblica utilità e decreto di esproprio, nell'ambito del quale la prima funge, in effetti, da necessario presupposto del successivo decreto, che non può mai essere validamente adottato se manca la dichiarazione di pubblica utilità.

Se si accettano tali assunti di partenza, si vede, allora, che, anche uscendo dallo schema dell'invalidità derivata “procedimentale”, la propagazione dell'invalidità dipende comunque dalla circostanza che tra due atti (pur autonomi ed appartenenti a procedimenti diversi) intercorra una connessione particolarmente “qualificata”, valutabile “a priori” ed in astratto,

⁷³⁶ Ci si riferisce, in particolare, a F. ANCORA, *L'individuazione dell'atto amministrativo presupposto*, cit., 294-295.

⁷³⁷ Cfr., T.A.R. LAZIO, n. 8224/2007, citata da F. ANCORA, *L'individuazione dell'atto amministrativo presupposto*, cit., 294 nota 4, che ha, in effetti, ravvisato un rapporto di presupposizione tra una deliberazione della Giunta comunale ed una successiva deliberazione del Consiglio comunale, che con la veste esteriore di modificazione della prima deliberazione, ha nuovamente considerato e regolato la materia di questa.

⁷³⁸ Così, sempre F. ANCORA, *L'individuazione dell'atto amministrativo presupposto*, cit., 294.

⁷³⁹ In questi termini, ancora F. ANCORA, *L'individuazione dell'atto amministrativo presupposto*, cit., 312.

non essendo invece sufficiente una connessione d'ordine soltanto storico o cronologico, o comunque meramente fattuale⁷⁴⁰.

In quest'ordine di idee, è quanto meno dubbio (ed, anzi, sembrerebbe doversi escludere) che i singoli atti d'indagine tributaria possano dirsi avvinti al successivo (ed eventuale) atto di accertamento da un nesso di vera presupposizione. Nessuno dei provvedimenti ispettivi previsti dalla legge (“inviti”, “richieste”, ordini di accesso domiciliare etc.) pare, infatti, poter assurgere, da solo, a presupposto dell'atto impositivo, tenuto, anzi, presente che non sempre (e comunque non indefettibilmente) l'accertamento è preceduto da attività conoscitive di carattere esterno, e che in ogni caso l'Amministrazione gode, nell'ambito delle indagini tributarie, di ampi margini di discrezionalità, potendo gli Uffici “scegliere quali poteri (fra quelli previsti) esercitare”, “in quale ordine (se più di uno) esercitarli”⁷⁴¹, e quanti esercitarne⁷⁴². In un tale contesto, riesce, pertanto, assai difficile riconoscere a ciascun singolo atto ispettivo il valore di *antecedente necessario* dell'atto di accertamento del tributo, il che dovrebbe conseguentemente indurre ad escludere anche la possibilità di fare utilmente riferimento all'invalidità derivata “eso-procedimentale” per inquadrare le conseguenze giuridiche che i “vizi istruttori” sono idonei a determinare rispetto al provvedimento impositivo^{743 744}.

9. - *L'inutilizzabilità, in sede accertativa e processuale, degli elementi conoscitivi illegittimamente o illecitamente acquisiti. Illegittimità sostanziale dell'atto impositivo fondato su tali prove.*

Pur non essendo configurabile un autentico nesso procedimentale, né un rapporto di vera e propria presupposizione, è comunque indiscutibile che tra gli atti di controllo ed il

⁷⁴⁰ Sul punto, si veda anche G. CONSO, *Il concetto e le specie di invalidità*, Milano, 1955, 79, secondo il quale, non dissimilmente, la trasmissione dell'invalidità da un atto anteriore ad un atto successivo può giustificarsi solo se “l'atto da cui deriva l'invalidità sia un atto *necessariamente, e non soltanto occasionalmente, anteriore* a quello su cui l'invalidità viene a trasmettersi”.

⁷⁴¹ In questi termini, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 484.

⁷⁴² G. VANZ, *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 1921.

⁷⁴³ Lo esclude, ancorché sulla base di considerazioni diverse, anche S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 254-256.

⁷⁴⁴ Un ulteriore elemento rilevante è che il risultato delle indagini “*deve sempre essere sottoposto alla valutazione degli Uffici dell'Amministrazione preposti all'accertamento*” (così, con specifico riferimento alle risultanze del processo verbale di constatazione, M. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, cit., 144; ma anche F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1935-1936; D. STEVANATO, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, cit., 473; più in generale, F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit., 475; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 52-53). Vi è, infatti, come si è già rilevato nella prima parte di questo studio, una netta distinzione tra funzione di indagine e funzione di accertamento, distinzione che ha indotto la dottrina a ritenere “anche nei casi in cui la prima <<sbocca>> nella seconda, il responsabile del procedimento di accertamento può sempre discostarsi dalle originarie indagini svolte dal soggetto controllante ove <<ragioni di valore>> e di opportunità lo impongano” (F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit., 475). Il che potrebbe forse costituire un ulteriore argomento a dimostrazione dell'impossibilità di riconoscere ai singoli atti ispettivi il valore di presupposti necessari dell'atto di accertamento, anche allorquando l'atto impositivo recepisca integralmente i risultati delle indagini, essendo opinione largamente condivisa che “un atto, nella parte in cui ricalca il contenuto di un atto precedente, non può essere considerato consequenziale a questo, se l'identità di contenuto non era necessaria per la sua legittimità e al tempo della sua emanazione la possibilità di un altro contenuto era pienamente legittima” (così, F. ANCORA, *L'individuazione dell'atto amministrativo presupposto*, cit., 312; ma in senso analogo anche A. CALEGARI, *L'invalidità derivata nei rapporti tra atti amministrativi*, cit., 60 e ss.).

provvedimento impositivo intercorra un “collegamento”⁷⁴⁵, posto che i risultati delle attività conoscitive possono fisiologicamente rilevare ai fini dell’eventuale accertamento, ma solo “come elementi di prova”, che, peraltro, l’Ufficio accertatore deve sottoporre ad “ulteriore valutazione ed (...) elaborazione ai fini del riconoscimento dell’*an debeat*ur e della quantificazione della prestazione imposta”⁷⁴⁶.

Talché, considerato il “rilievo probatorio” che gli elementi acquisiti in sede di indagine possono assumere nel procedimento di accertamento, sembrano allora da preferire quelle ricostruzioni che riconoscono ai “vizi istruttori” l’attitudine a pregiudicare il *fondamento probatorio* della pretesa impositiva che assida su elementi frutto di indagini viziate⁷⁴⁷. Non si tratta, come invece nella configurazione precedentemente esaminata, di automatica invalidità derivata dell’accertamento per il vizio di un atto ad esso necessariamente prodromico, quanto piuttosto di insussistenza del fondamento della pretesa, per essersi essa basata su elementi che, in quanto illegittimamente (o illecitamente) raccolti, non potevano essere validamente impiegati dall’Ufficio impositore ai fini dell’accertamento. Di tali elementi (frutto di indagini viziate) non è, cioè, dato avvalersi ai fini della formazione del provvedimento impositivo, cosicché, qualora la pretesa recata dall’atto di accertamento non risultasse suffragata da altre prove (legittimamente acquisite), l’atto stesso dovrebbe essere annullato.

Sul piano strettamente normativo, si è ritenuto⁷⁴⁸ di poter ricavare un tale vincolo di inutilizzabilità “dal riferimento, nelle disposizioni sull’accertamento (artt. 37 e seguenti del

⁷⁴⁵ Riconducono i rapporti tra attività conoscitiva ed attività di accertamento alla figura dei “procedimenti collegati”, F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 33; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’amministrazione finanziaria*, cit., 60-61; nonché, se si è bene inteso, T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 61.

⁷⁴⁶ In questi termini, T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 53.

⁷⁴⁷ Sul punto, le ricostruzioni prospettate dalla dottrina sono molto varie ed articolate. Si possono vedere, tra gli altri, F. TESAURO, voce *Prova (diritto tributario)*, cit., par. 5; ID., *Le prove illecite nel processo tributario*, cit.; F. PISTOLESI, *L’oggetto ed i limiti dell’anonimato in tema di cosiddetto “scudo fiscale”*, cit., parr. 5 e ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 498 e ss.; S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell’accertamento tributario*, cit., 621-622; ID., *Principi di diritto tributario*, cit., 306-307; ID., *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, cit., 697 e ss.; R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, cit., 651 e ss.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 213 e ss.; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 201-202; ID., *L’utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 512 e ss.; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 290 e ss.; P. RUSSO – G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 180 e ss.; P. RUSSO – G. FRANSONI, *Le conseguenze della violazione delle norme sull’acquisizione delle fonti di prova*, cit.; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 253 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 242 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 308 e ss.; F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 263 e ss.; F. D’AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, cit., 402 e ss.; S. MULEO, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell’atto: il caso della lista Falciani*, cit., 147 e ss.; G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, cit., 125 e ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, cit., 609 e ss.; A. VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell’attività d’indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, cit.; F.V. ALBERTINI, *Nullità dell’accertamento fondato su prove raccolte in violazione dell’art. 52, 2 comma, d.p.r. n. 633 del 1972: una conferma della commissione centrale*, cit.; L. FERLAZZO NATOLI, *Limiti all’acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, cit., 255 e ss.; R. MICELI, *Riflessioni sul rapporto tra le illegittimità istruttorie e l’accertamento della pretesa impositiva*, cit.; G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove <<incostituzionali>>*, cit.

⁷⁴⁸ Si veda R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 202, nonché, più ampiamente, ID., *L’utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 515 e ss., il quale, però, giunge ad inquadrare in termini di “invalidità derivata” la condizione del “provvedimento di imposizione fondato su atti istruttori illegittimi”. Cionondimeno, l’Autore parrebbe riferirsi al concetto di “invalidità derivata” in senso meramente descrittivo, solo per ribadire che l’utilizzazione di elementi acquisiti

D.P.R. 600, nonché 54 e 55, D.P.R. 633), ad elementi acquisiti *nei modi* stabiliti dalle norme sui poteri istruttori”. Riferimento, questo, che varrebbe ad escludere, *a contrario*, l'utilizzabilità di quegli elementi che, invece, siano stati acquisiti *in violazione* delle norme che regolamentano le indagini tributarie. Cosicché, nel caso in cui l'Ufficio accertatore fondasse l'accertamento su elementi conoscitivi raccolti *contra legem*, sarebbe “violata una norma sulla formazione dell'atto, il quale risult[erebbe] pertanto viziato”, “purché ovviamente i singoli rilievi coinvolti non siano stati fondati dall'ufficio anche su altri elementi legittimamente raccolti”⁷⁴⁹.

Le norme testé menzionate, nell'ammettere l'utilizzazione dei soli elementi acquisiti nel rispetto delle norme sui poteri d'indagine, permettono di ravvisare, anche nella legislazione tributaria, una certa tendenza alla “legalità della prova”⁷⁵⁰. Le anzidette norme paiono, in effetti, presidiare i *modi* di acquisizione della prova, sanzionando con l'*inutilizzabilità* l'inosservanza delle regole di azione che disciplinano l'acquisizione autoritativa di conoscenze fiscalmente rilevanti. Il che, per l'appunto, costituisce un presidio di legalità dell'attività amministrativa di acquisizione delle prove, nella consapevolezza che il *risultato* che la prova può dare in termini conoscitivi non è un valore da perseguire ad ogni costo, giacché conta anche il *modo* in cui quella prova è stata acquisita, specie in un contesto, com'è quello tributario, in cui l'acquisizione delle conoscenze da parte dell'Amministrazione finanziaria ha luogo mediante l'esercizio di poteri suscettibili di interferire con i valori più intimi della persona, ed in cui, pertanto, l'esigenza di legalità dell'azione amministrativa è massimamente avvertita⁷⁵¹. In quest'ordine di idee – è stato autorevolmente affermato –, “perché una prova possa considerarsi valida, non basta che essa sia di per sé dimostrativa di ciò che si vuole provare”, essendo altresì “necessario (...) che essa sia stata legittimamente acquisita”, cosicché, se la prova è stata raccolta facendo

contra legem è suscettibile di dare luogo all'invalidità del provvedimento impositivo. Tanto è vero che secondo l'Autore, da un lato, l'invalidità non deriva automaticamente dal vizio istruttorio, bensì è circoscritta ai casi in cui “i singoli rilievi coinvolti non siano stati fondati dall'ufficio anche su altri elementi legittimamente raccolti”; da altro lato, l'Autore ha cura di precisare che per affermare l'invalidità del provvedimento impositivo fondato su elementi acquisiti mediante atti di controllo viziati “non è necessario dimostrare l'esistenza tra i due atti di un nesso procedimentale in senso stretto”.

⁷⁴⁹ Così, ancora R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 516-519.

⁷⁵⁰ Nel processo penale, risponde a tale obiettivo di “legalità della prova” l'introduzione dell'art. 191 cod. proc. pen., che stabilisce l'inutilizzabilità delle “prove acquisite in violazione dei divieti previsti dalla legge”. Osserva, sul punto, F.R. DINACCI, *L'inutilizzabilità nel processo penale. Struttura e funzione del vizio*, Milano, 2008, 15, che “[l']introduzione di un limite generale di utilizzabilità dei dati conoscitivi svela il recepimento di una concezione legalistica delle condizioni di legittimità del procedimento probatorio secondo la quale sono fattori autosufficienti di legittimazione non i *risultati* delle ricerche, ma i *modi* di produzione della verità”.

⁷⁵¹ Peraltro, la legalità della prova è garantita non soltanto dalle norme cui si è fatto riferimento nel testo. Sul punto, R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 389 e ss., ravvisa la predetta tendenza alla legalità della prova nelle norme che, “in vari casi (...), individua[no] i tipi di mezzi di cognizione idonei a giustificare le varie specie di accertamento”. In tali casi – prosegue l'Autore –, il fondamento di tale tendenza alla legalità della prova “è agevolmente ravvisabile nell'esigenza di garantire il contribuente da un'eccessiva libertà di apprezzamento degli uffici”, avendo, cioè, tali norme la finalità di garantire il contribuente da un'esercizio arbitrario del potere. Per considerazioni ulteriori sulla legalità dell'azione dell'Amministrazione finanziaria, si veda F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit.

ricorso ad atti o comportamenti illegittimi (o illeciti), risulta anch'essa affetta da illegittimità e, come tale, è inutilizzabile ai fini dell'accertamento⁷⁵².

Principio, questo, che non viene meno – contrariamente a quanto talvolta sostenuto dalla giurisprudenza⁷⁵³ – nemmeno la dove la legge consenta all'Ufficio impositore di procedere all'accertamento “sulla base dei dati e delle notizie *comunque* raccolti o venuti a sua conoscenza”⁷⁵⁴, giacché a tali (o analoghe) formule non può essere attribuito il significato di consentire l'utilizzo anche di prove raccolte *contra legem*. Infatti, in un ordinamento, come il nostro, generalmente ispirato al principio di legalità, è giocoforza interpretare queste disposizioni non certo come legittimanti una (inaccettabile) assimilazione tra procedimenti legittimi ed illegittimi di acquisizione di dati e notizie, bensì semplicemente come facoltizzanti il “ricorso anche ad elementi provenienti da fonti non previste dalle medesime”⁷⁵⁵, ma pur sempre legittimamente acquisiti⁷⁵⁶.

⁷⁵² In questo senso, si veda I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 213-214, il quale afferma che “[i]l principio dell'inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita (e, quindi, dell'invalidità dell'atto di accertamento che su di tale prova fonda la sua pretesa) non soffre eccezioni. Si tratterà di stabilire quando la prova possa dirsi illegittimamente acquisita; ma, una volta accertata l'illegittimità della sua acquisizione, la conseguenza non può essere che quella dell'invalidazione (parziale o totale) dell'atto”.

⁷⁵³ Si vedano, ad esempio, CASS., n. 4987/2003; ID., n. 1383/2002; ID., n. 8344/2001.

⁷⁵⁴ *Cfr.*, artt. 39, comma 2 e 41, comma 2 del D.P.R. n. 600/1973 e art. 51, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

⁷⁵⁵ Così, P. RUSSO – G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 182. In questo senso, anche I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 214, il quale afferma: “Ciò appare evidente, ad esempio, nel caso considerato dal secondo comma dell'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, in tema di accertamento induttivo dei redditi determinati in base alle scritture contabili, dove risulta palese l'intento di escludere l'operatività dei limiti d'ordine probatorio posti invece per l'accertamento analitico (<<in deroga alle disposizioni del comma precedente>>”. Nel senso che dette disposizioni non possano essere interpretate come legittimanti l'utilizzo di elementi acquisiti *contra legem*, anche F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1927; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 201; F. PISTOLESI, *L'oggetto ed i limiti dell'anonimato in tema di cosiddetto “scudo fiscale”*, cit., par. 5, nota 28; A. MARCHESELLI, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008, 246 e ss., spec. 248; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 415 e ss.

⁷⁵⁶ Si può forse fare riferimento ai casi di spontanea collaborazione del privato, dove il requisito della spontaneità varrebbe, secondo molti Autori e buona parte della giurisprudenza, a rendere “irrilevante la difformità dell'acquisizione dal modello legale di esercizio dei poteri istruttori” (così, R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 201). Invero, all'assenso del privato può attribuirsi un qualche rilievo esclusivamente nel caso in cui la decisione di collaborare sia frutto di autonoma, libera e consapevole determinazione. Deve cioè trattarsi – com'è stato acutamente affermato –, “di rinuncia cosciente alle garanzie che la legge riconosce al soggetto sottoposto a verifica, tanto che, a ben vedere, nella situazione che viene a crearsi, non può nemmeno parlarsi di acquisizione degli elementi di prova da parte della finanza nell'esercizio di poteri aventi rilevanza pubblicistica, dovendo riconoscersi alla volontà consapevole del cittadino-contribuente natura surrogatoria del provvedimento istruttorio” (in questi termini, A. GIOVANARDI, *Gli accessi*, cit., 1383). In tal caso, l'acquisizione di dati e notizie viene, cioè, a trovare “la propria causa legittimante non nell'attività istruttorio, ma direttamente nell'atto di autonoma collaborazione dell'interpellato”, talché, “se un tale atto di collaborativo non risulta viziato, non ne può discendere che la legittimità dell'acquisizione dei dati forniti” (così, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 236). Sul tema, oltre agli Autori testé citati, si vedano anche, tra gli altri, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 193 e ss., e 257-261; R. LUPI, *Manuale professionale di diritto tributario. La tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Milano Fiori Assago, 2011, 257-258; G. VANZ, *Indagini fiscali irrituali e caratteri della “spontanea” collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rass. Trib.*, 1998, 1386 e ss.; G. PORCARO, *Visi oggettivi dell'attività istruttorio e spontaneità nella esibizione di documenti*, in *Rass. Trib.*, 1998, 524 e ss.; da ultimo, T.C. MANIGRASSO, *La rilevanza del consenso dell'avente diritto nelle attività d'indagine irrutualmente esercitate*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2019, II, 2112 e ss., alla quale si rinvia anche per puntuali riferimenti alla giurisprudenza in materia. In senso contrario all'efficacia “sanante” del consenso spontaneo del privato, sul presupposto che le garanzie delle libertà individuali siano, in realtà, *indisponibili* da parte del soggetto interessato, si vedano S. MULEO, *Il consenso nell'attività d'indagine amministrativa*, in S. LA

Peraltro, a conclusioni in tutto analoghe a quelle appena rassegnate potrebbe giungersi anche mediante un percorso argomentativo alternativo.

Infatti, quand'anche si ritenesse di non poter immediatamente ricavare l'anzidetto vincolo di inutilizzabilità dalle norme in materia di accertamento, bisognerebbe comunque valutare la possibilità di applicare, anche all'accertamento tributario, l'art. 191 cod. proc. pen., che nel processo penale vieta l'utilizzazione delle "prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge". In specie, alcuni Autori⁷⁵⁷ (ma non la giurisprudenza⁷⁵⁸) ritengono che l'operatività dell'art. 191 cod. proc. pen. (anche) nella nostra materia possa farsi discendere dagli artt. 70 D.P.R. n. 600/1973 (per le imposte sui redditi) e 75 D.P.R. n. 633/1972 (per l'IVA), i quali, "per quanto [da essi] non diversamente disposto", rinviano alle "norme del codice penale e del *codice di procedura penale*".

Pertanto, se anche si dovesse ritenere che l'ordinamento tributario sia di per sé privo di una specifica regolamentazione concernente il profilo dell'(in)utilizzabilità degli elementi conoscitivi frutto di indagini viziato, si potrebbe comunque ipotizzare di fare ricorso al meccanismo di eterointegrazione della normativa tributaria previsto dai citati artt. 70 e 75. Meccanismo che comporterebbe, dunque, "la diretta ed immediata applicabilità dell'art. 191 cod. proc. pen. in campo tributario, e quindi l'inutilizzabilità ai fini dell'accertamento tributario delle prove acquisite <<in violazione dei divieti stabiliti dalla legge>>"⁷⁵⁹ ⁷⁶⁰.

ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 99 e ss., nonché S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 650 e G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, cit. 131 e ss.

⁷⁵⁷ Si vedano, tra gli altri, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 317 e ss.; dello stesso Autore, si veda anche ID., *Indagini fiscali irrivalenti e caratteri della "spontanea" collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, cit.; per l'operatività dell'art. 191 cod. proc. pen. anche in materia tributaria, si vedano anche, tra gli altri, S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2001, 113 e ss., spec. 123-124; ID., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, cit., 147 e ss.; L. FERLAZZO NATOLI, *Limiti all'acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, cit., spec. par. 3; G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove <<incostituzionali>>*, cit.; F. RANDAZZO, *Manuale di diritto tributario*, cit., 265; G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, cit., 127; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 411 e ss., spec. 415; ID., *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, cit., 15-16.

⁷⁵⁸ A quanto consta, è rimasta infatti isolata CASS., n. 9320/2003, la quale aveva affermato che l'inutilizzabilità degli elementi conoscitivi acquisiti *contra legem* potrebbe farsi discendere dall'art. 191 del codice di procedura penale: norma applicabile in materia di accertamento tributario, in virtù del rinvio operato dall'art. 70, 2° co., del d.p.r. n. 600/73 alle norme del rito penale". La giurisprudenza successiva ha invece unanimemente negato (per la verità spesso in modo acritico ed apodittico) l'applicabilità dell'art. 191 cod. proc. pen. in materia tributaria.

⁷⁵⁹ In questi termini, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 322-323 e 327, il quale soggiunge (p. 327) che l'art. 191 cod. proc. pen., "nell'entrare a far parte dell'ordinamento tributario, necessariamente si adatta alle caratteristiche e alle esigenze di tale ordinamento", talché, i "<<divieti>> che determinano l'inutilizzabilità delle prove diventano (...), com'è ovvio, quelli desumibili dalle <<leggi>> tributarie (o comunque a rilevanza tributaria)".

⁷⁶⁰ In senso contrario si è tuttavia autorevolmente espresso F. TESAURO, *Le prove illecite nel processo tributario*, cit., 35, il quale ha escluso che gli artt. 70 D.P.R. n. 600/1973 e 75 D.P.R. n. 633/1972 possano valere a rendere applicabile l'art. 191 cod. proc. pen. all'accertamento tributario, e ciò "per due motivi". In primo luogo – sostiene l'illustre Autore –, il rinvio alle norme del codice di procedura penale contenuto negli artt. 70 e 75 "serve a colmare le lacune delle norme dei decreti legislativi 600 e 633 in materia di accertamento delle violazioni, cioè di norme che non esistono più". In secondo luogo – prosegue il medesimo Autore – "il rinvio non concerne l'accertamento delle imposte dirette e Iva, ma l'accertamento delle relative violazioni, per le quali si applicano ora le disposizioni contenute nel decreto 472 del 1997". Secondo l'illustre Autore, il mutato contesto normativo in cui si innestano gli artt. 70 e 75 avrebbe, dunque, privato il rinvio alle norme del codice di procedura

Indipendentemente dal percorso argomentativo che si intenda seguire per giustificare l'inutilizzabilità delle prove scaturenti da indagini viziate, va in ogni caso osservato che la violazione delle norme e dei principi disciplinanti i poteri d'indagine tributaria può determinare l'inutilizzabilità degli elementi conoscitivi acquisiti *contra legem* solo in quanto la difformità dell'atto (o attività materiale) d'indagine dal paradigma legale sia tale da determinarne l'invalidità (o l'illiceità), mentre le mere *irregolarità* dovrebbero considerarsi insuscettibili di precludere l'utilizzazione dell'elemento conoscitivo viziato⁷⁶¹. D'altra parte, si è già rilevato come le violazioni determinanti semplici *irregolarità* non siano idonee ad inficiare la legittimità dell'atto di indagine, cosicché, per coerenza, pare anche da escludere che dette violazioni possano pregiudicare l'utilizzazione, ai fini dell'accertamento, del risultato procurato dall'atto conoscitivo meramente *irregolare*.

Sotto questo profilo, sembra eccessivamente "riduttiva" la ricostruzione – sostenuta soprattutto in giurisprudenza⁷⁶², ma anche da una parte della dottrina⁷⁶³ – che tende a circoscrivere l'inutilizzabilità ai soli elementi conoscitivi frutto di "violazioni istruttorie"

penale *ivi* contenuto di gran parte del suo originario significato. Per la perdurante attualità e utilità del rinvio alle norme del codice di procedura penale, si vedano, tuttavia, tra gli altri, S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., 117 e ss., spec. 123 e 124 per l'applicabilità dell'art. 191 cod. proc. pen.; L. FERLAZZO NATOLI, *Limiti all'acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, cit., par. 3; da ultimo, si veda anche R. SCHIAVOLIN, *Commento all'art. 70 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 358 e ss., il quale evoca, tra i possibili effetti del rinvio contenuto nell'art. 70, proprio l'estendibilità all'accertamento tributario dell'art. 191 cod. proc. pen.

⁷⁶¹ In questo senso, pur con varietà di argomenti, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 259; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 243; R. LUPI, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, cit., 656 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 509 e 519; A. VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, cit., 15; nonché, G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, cit., 611.

⁷⁶² Si tratta di un orientamento giurisprudenziale foltissimo. Si vedano, *ex multis*, CASS., n. 9259/2019; ID., n. 29132/2018; ID., n. 13353/2018; ID., n. 13421/2017; ID., n. 13422/2017; ID., n. 4066/2015; ID., n. 3756/2015; ID., n. 23839/2013; ID., n. 27149/2011, ove si legge che "le irrivalenze nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento non comportano, di per sé e in assenza di specifica previsione, la loro inutilizzabilità, salva solo l'ipotesi in cui venga in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale (libertà personale, libertà domiciliare, libertà di corrispondenza)". Invero, tale orientamento muove dalla presunta mancanza di una disciplina tributaria concernente il profilo dell'(in)utilizzabilità degli elementi conoscitivi acquisiti *contra legem* dall'Amministrazione finanziaria, e, proprio sul presupposto di tale mancanza, giunge a circoscrivere l'inutilizzabilità alle sole "prove incostituzionali", per tali intendendosi "qualsiasi prova o mezzo di prova, le cui modalità di formazione, di acquisizione o di assunzione – a prescindere dalla qualificazione dell'illecito e indipendentemente dalla presenza di specifici divieti, enunciati nelle norme processuali ordinarie – siano comunque in contrasto con le garanzie fondamentali della persona o del giudizio, che la Costituzione riconosce ed assicura ad ogni individuo" (così, L.P. COMOGLIO, *Perquisizione illegittima ed inutilizzabilità derivata delle prove acquisite con susseguente sequestro*, in *Cass. Pen.*, 1996, 1547 e ss., spec. 1548; nella giurisprudenza costituzionale, si veda C. COST., n. 34/1973). Talché, in mancanza di una disciplina tributaria *ad hoc*, le uniche prove inutilizzabili sarebbero, per l'appunto, quelle "incostituzionali", dal momento che l'inutilizzabilità di tali prove (e solo di esse) non abbisogna di previsioni normative specifiche, trovando giustificazione direttamente nelle disposizioni costituzionali che riconoscono e tutelano i diritti inviolabili della persona. Senonché, come si è detto nel testo, è quanto meno opinabile la premessa da cui muove l'orientamento interpretativo in esame, e cioè che manchi, nell'ordinamento tributario, un divieto di utilizzazione delle prove illegittimamente acquisite. E una volta ammessa l'esistenza del divieto, in capo all'Ufficio accertatore, di utilizzare elementi conoscitivi acquisiti *illegittimamente*, è facile desumerne che l'inutilizzabilità si correla non tanto alla rilevanza costituzionale della posizione soggettiva lesa, bensì ad un qualsiasi giudizio di illegittimità dell'atto d'indagine, a prescindere dal livello di tutela (costituzionale o meno) che l'ordinamento riconosce alla posizione soggettiva lesa dalla "violazione istruttoria".

⁷⁶³ Si veda, in particolare, G. PORCARO, *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove <<incostituzionali>>*, cit., ma anche, se si è bene inteso, G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, cit., 611.

perpetrate a danno di diritti fondamentali della persona costituzionalmente tutelati (*i.e.* libertà personale, libertà domiciliare e libertà e segretezza della corrispondenza), e che lascia, invece, impregiudicata l'utilizzabilità degli elementi raccolti mediante violazioni che abbiano inciso su posizioni soggettive prive di copertura costituzionale.

Invero, laddove le norme sull'accertamento ammettono l'utilizzazione degli elementi conoscitivi acquisiti “*nei modi*” stabiliti dalle (o “*ai sensi*” delle) disposizioni disciplinanti i poteri conoscitivi e di controllo, esse paiono condizionare l'utilizzabilità alla *legittimità* dell'acquisizione probatoria, sicché delle due l'una: o l'acquisizione è *legittima*, e allora l'utilizzabilità non può essere messa in discussione; o l'acquisizione è *illegittima*, e allora l'utilizzazione degli elementi che ne sono scaturiti è vietata, e ciò “a prescindere dal livello di tutela (costituzionale o meno) che l'ordinamento giuridico riconosce alla libertà individuale rimasta incisa a seguito di tale violazione”⁷⁶⁴.

Così, più che la “caratura” (costituzionale o di rango inferiore) della posizione soggettiva lesa, assume rilievo, ai fini dell'inutilizzabilità, l'*illegittimità* dell'atto d'indagine, ed in quest'ordine di idee va, allora, ribadito che le sole “violazioni istruttorie” insuscettibili di pregiudicare l'utilizzabilità degli elementi conoscitivi che ne siano derivati sono quelle che danno luogo a mera *irregolarità*; categoria, quest'ultima, che tuttavia non ha nulla a che vedere con la distinzione, operata dalla tesi qui criticata, tra diritti costituzionali inviolabili e posizioni soggettive diverse, entrando essa in gioco nei soli casi in cui l'atto d'indagine sia compiuto in spregio di “norme interne di organizzazione dell'attività degli uffici” o di “norme di garanzia di interessi pubblici diversi da quelli relativi all'attuazione dei tributi”⁷⁶⁵, ossia, in sintesi, di norme che non presidiano interessi del privato⁷⁶⁶.

⁷⁶⁴ Così, S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 211, il quale acutamente osserva (p. 219) che deve “ritenersi causa di illegittimità dell'attività di indagine la violazione di un qualsiasi <<vincolo normativo>> imposto dal legislatore all'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri conoscitivi e di controllo, tutte le volte in cui tale <<vincolo normativo>> sia stato voluto dallo stesso legislatore al fine di evitare che libertà individuali del privato coinvolto nelle indagini possano essere <<sacrificate>> oltre quel <<limite di sacrificio>> che l'ordinamento giuridico è in grado di tollerare, a prescindere, quindi, dal livello di tutela (costituzionale o meno) che l'ordinamento riconosce a tali libertà, potendo quest'ultima circostanza al più giustificare la previsione di <<vincoli normativi>> <<più rigidi>> o <<meno rigidi>>”. E riporta (p. 219, nota 110), all'uopo, l'esempio del segreto professionale, ricordando come “il legislatore abbia (...) scelto di subordinare un atto di indagine <<incisivo>> del diritto al segreto professionale (...) al preventivo rilascio di dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, nonostante non esista alcuna norma costituzionale che imponga per tale diritto una tutela così <<forte>>”. Sul tema, si vedano le considerazioni critiche espresse anche da F. PISTOLESI, *Avviso illegittimo se fondato su processo verbale di constatazione della Direzione regionale*, cit., spec. 2107-2108, nonché da G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, cit., 130-131.

⁷⁶⁵ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 259.

⁷⁶⁶ Tra le complesse vicende che hanno dato modo alla Corte di Cassazione pronunciarsi sul tema delle “prove illecite”, ha assunto una spiccata notorietà il problema dell'utilizzabilità delle c.d. “liste” Vaduz e Falciani (sul tema delle “liste”, si vedano, *ex multis*, M. MICCINESI, *Mezzi di prova e scambio di informazioni cross-border*, in *Giur. Imp.*, 1/2018, 38 e ss., spec. 43 e ss.; F. TESAURO, *Le prove illecite nel processo tributario*, cit.; R. SCHIAVOLIN, *La circolazione delle informazioni fiscali e il loro utilizzo giudiziario (le c.d. liste)*, reperibile all'indirizzo www.giustizia-tributaria.it; F. D'AYALA VALVA, *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, cit.; S. MULEO, *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, cit.; A. CARINCI, “*Lista Falciani*” e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana, in *Novità Fiscali*, 1/2012, 12 e ss.; C. BESSO, *Procedimento tributario. Illiceità della prova, segreto bancario e giusto processo*, in *Giur. It.*, 2015, 1610 e ss.; A. TURCHI, *Legittimi gli accertamenti fiscali basati sulla lista Falciani*, in *Giur. It.*, 2015, 1614 e ss.; A. MARCHESELLI, “*Lista Falciani*”: le prove illecite

Deve poi ritenersi, in base ai principi generali⁷⁶⁷, che l'Amministrazione, *prima dell'adozione dell'atto impositivo*⁷⁶⁸, abbia il potere-dovere di procedere alla rimozione dei vizi affliggenti gli atti d'indagine illegittimi, mediante la ripetizione (ovviamente con modalità legittime) degli atti viziati, sempre che ciò sia possibile⁷⁶⁹. Qualora ciò avvenga, gli elementi

sono utilizzabili nell'accertamento tributario?, in *Corr. Trib.*, 2011, 3910 e ss.; S. ARMELLA, *Utilizzabilità della lista Vaduz e prove illegittime nel processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2016, 691 e ss.; P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, cit.). Le due citate vicende sono accomunate da un elemento di notevole rilevanza, ossia dal fatto che entrambe le liste, contenenti i nomi e i dati bancari di soggetti che avevano depositi di denaro in Liechtenstein (lista Vaduz) e in Svizzera (lista Falciani), furono trafugate illegalmente da parte di soggetti privati – funzionari delle rispettive banche –, per poi pervenire nella disponibilità prima delle Autorità tedesche (Vaduz) e francesi (Falciani), e poi dell'Amministrazione finanziaria italiana per mezzo delle procedure di scambio internazionale di informazioni (*ex* direttiva 77/799/CEE). La Corte di Cassazione (CASS., n. 8605/2015; ID., n. 8606/2015) ha ritenuto che i dati risultanti dalle predette liste siano utilizzabili ai fini dell'accertamento tributario, ma lo ha fatto sulla base di un percorso argomentativo non del tutto convincente. La Corte, muovendo dall'orientamento criticato nel testo – che circoscrive l'inutilizzabilità alle sole prove acquisite mediante violazioni perpetrate a danno di diritti inviolabili della persona –, ha avuto buon gioco nell'affermare l'utilizzabilità delle "liste", dal momento che in siffatte ipotesi viene in rilievo l'interesse dei privati alla riservatezza dei propri dati bancari, ossia un interesse al quale, com'è noto, secondo la giurisprudenza non corrisponde alcuna posizione soggettiva dotata di copertura costituzionale. Sull'erroneità di tale orientamento ci si è già soffermati nel corso di questa ricerca, talché non è qui il caso di tornare sull'argomento. Se i dati risultanti dalle liste sono legittimamente utilizzabili è, a nostro avviso, per una ragione diversa, che non attiene alla "caratura" (costituzionale o meno) della posizione soggettiva lesa. L'elemento peculiare di questi casi sta nel fatto che la prova non è illecita in quanto reperita *contra legem* dall'Amministrazione italiana, ma in quanto acquisita *ab origine* illecitamente da un soggetto privato, in totale autonomia rispetto all'Amministrazione finanziaria italiana, la quale, invece, è entrata in possesso del mezzo di prova attraverso canali del tutto leciti (valorizza tale aspetto C. BESSO, *Procedimento tributario. Illiceità della prova, segreto bancario e giusto processo*, cit., che infatti aderisce, in definitiva, all'orientamento espresso dalla Corte di Cassazione). Talché – è stato affermato –, "la dissociazione tra autore dell'illecito, che sta alla base del reperimento del mezzo di prova, e parte che intende farne uso (...), appare di per sé un fattore sufficiente ad escludere che l'illiceità della prova possa essere posta a fondamento della sua inammissibilità" (così, esprimendosi sull'utilizzabilità delle liste in sede processuale, L. PASSANANTE, *La prova illecita nel processo civile*, Torino, 2017, 250). Del resto, se si accettasse l'idea che l'illecito originariamente posto in essere da un soggetto privato, senza la partecipazione dell'Amministrazione italiana, possa trasmettersi, per una sorta di proprietà transitiva, ad ogni successivo "passaggio di mano" del mezzo di prova stesso, si verrebbe (forse) ad un risultato che va al di là delle istanze di legalità che la regola dell'inutilizzabilità mira a presidiare. Difatti, ciò che la regola dell'inutilizzabilità vuole (e deve) tutelare è, in definitiva, la legalità dell'attività amministrativa di acquisizione delle prove, talché non dovrebbe porsi in dubbio la possibilità di utilizzare quegli elementi che l'Amministrazione finanziaria abbia acquisito nel rispetto delle regole, quand'anche siano stati "a monte" acquisiti irrispettando da terzi soggetti. Tutto ciò, lascia, peraltro, del tutto impregiudicata un'ulteriore problematica che ha interessato le liste; problematica che, se correttamente valorizzata dalla giurisprudenza, avrebbe potuto (ma così non è stato) forse porre nel nulla la loro concreta efficacia dimostrativa. In effetti, si è giustamente censurato il rilievo che la giurisprudenza di legittimità ha dato alle liste, poiché trattasi di documentazione che, per quanto si può intuire dalle sentenze, parrebbe priva dei requisiti di provenienza, precisione ed attendibilità, che, in genere, sono invece considerati necessari per il riconoscimento del valore di prova ad un qualunque elemento conoscitivo (sul punto, per tutti, R. SCHIAVOLIN, *La circolazione delle informazioni fiscali e il loro utilizzo giudiziario (le c.d. liste)*, cit. e A. CARINCI, *"Lista Falciani" e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell'Autorità fiscale italiana*, cit.).

⁷⁶⁷ Come infatti rileva, per tutti, A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1980, 445, "[è] da ritenere che l'autorità amministrativa disponga del più ampio potere (...) di rinnovare e di integrare l'attività istruttoria già espletata, ove essa appaia illegittima, inappropriata, insufficiente".

⁷⁶⁸ Si veda, in questo senso, M. BASILAVECCHIA, *La rinnovazione dell'avviso di accertamento nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 543 e ss., spec. 550, il quale ritiene che detta ripetizione possa avvenire "solo all'interno del procedimento, anteriormente all'emanazione dell'atto finale"; nonché, R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 515-516, il quale ritiene che "l'ufficio (...), se si avvede del vizio, è tenuto a cercare di sanarlo, ripetendo l'atto con modalità legittime, oppure, se ciò non è possibile, a rinunciare all'impiego di quella prova". Sul punto, si veda anche P. ROSSI, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008, 209 e ss.

⁷⁶⁹ Rileva A. VIOTTO, *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, cit., 19-20, pur con riguardo al diverso tema dell'applicabilità al provvedimento impositivo annullabile dell'istituto della convalida (disciplinato dall'art. 12-*nonies*, comma 2, della Legge n. 241/1990), come gli atti d'indagine siano "per lo più irripetibili", e come essi spesso "non si prestino a (...) successive reiterazioni". Saggiamente, poi, in via esemplificativa, che "di certo, dunque, non potrà essere convalidato un atto istruttorio adottato in assenza di una

conoscitivi acquisiti mediante l'atto rinnovato saranno pienamente utilizzabili (purché, come appena accennato, tale atto sia a propria volta legittimo), dal momento che a determinare il vizio del provvedimento impositivo non è l'illegittimità o illiceità dell'atto o attività d'indagine in sé e per sé considerata, bensì l'utilizzazione, in violazione del corrispondente divieto, degli elementi conoscitivi viziati in sede di formazione della pretesa tributaria; cosicché, nei casi in cui una tale utilizzazione non abbia luogo – vuoi perché l'atto conoscitivo illegittimo o illecito è stato ripetuto con modalità legittime e lecite, vuoi perché, più semplicemente, l'Ufficio accertatore ha rinunciato all'impiego della prova viziata –, l'atto impositivo risulterebbe, sotto questo profilo, immune da vizi.

Acquisito che sull'Ufficio accertatore grava il divieto di utilizzare elementi conoscitivi illegittimamente o illecitamente acquisiti, è ragionevole concludere che analogo vincolo di inutilizzabilità valga anche per il Giudice tributario, il quale, una volta rilevata la violazione del predetto divieto da parte dell'Ufficio (cosa ovviamente possibile a condizione che il contribuente abbia dedotto tale violazione tra i motivi di ricorso), dovrebbe, dunque, annullare il provvedimento impositivo, sempre che (beninteso) quest'ultimo “non possa reggersi senza gli elementi acquisiti illegittimamente”⁷⁷⁰.

Del resto, in un sistema in cui è la stessa Amministrazione finanziaria a provvedere all'affermazione della propria pretesa ed alla sua realizzazione anche coattiva, mentre il Giudice interviene in un momento successivo ed eventuale, al solo fine di verificare la legittimità dell'operato dell'Amministrazione, non può che esservi una tendenziale omogeneità nel regime probatorio della fase amministrativa e di quella giudiziaria⁷⁷¹.

Più precisamente, il processo tributario è preceduto dall'attività (amministrativa) di accertamento, che la legge disciplina anche mediante “norme che stabiliscono in presenza di quali constatazioni, e di quali acquisizioni probatorie, la finanza può ritenere sussistente il presupposto del tributo, ed emanare l'atto impositivo”⁷⁷²; e siffatta regolamentazione non può che riflettersi anche sulla valutazione delle prove da parte della Commissione tributaria, la quale, chiamata a verificare la correttezza dell'attività amministrativa che ha condotto all'adozione dell'atto impugnato, dovrà tendenzialmente “ispirarsi agli schemi normativi previsti per la ricostruzione delle fattispecie imponibili da parte dell'Amministrazione

precisa disposizione di legge ovvero al di fuori dei limiti soggettivi od oggettivi stabiliti dalla legge, come pure non si presta ad esserlo l'atto adottato in difetto di un'autorizzazione sempre prescritta dalla norma, anche perché la rimozione del vizio presupporrebbe la riemissione dell'atto, previo l'ottenimento dell'autorizzazione, e la conseguente ripetizione dell'indagine, i cui esiti potrebbero essere vanificati dal successivo comportamento del contribuente”.

⁷⁷⁰ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 257.

⁷⁷¹ Così, chiaramente, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 322, il quale ritiene, dunque, che “le prove utilizzabili in sede di accertamento non possono che essere le medesime prove che hanno ingresso nel processo, e viceversa”.

⁷⁷² In questi termini, F. TESAURO, *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1986, I, 77 e ss., spec. 87.

finanziaria”⁷⁷³. D’altra parte – è stato rilevato –, “[t]utta la regolamentazione procedimentale della prova sarebbe priva di senso se sfuggisse al controllo giudiziale”⁷⁷⁴.

In tale prospettiva, se si accetta l’idea che la disciplina “amministrativa” della prova imponga all’Ufficio accertatore il divieto di utilizzare elementi conoscitivi acquisiti *contra legem*, se ne dovrebbe inferire, in base al menzionato “principio di simmetria probatoria”, che analogo divieto si estenda specularmente anche al Giudice tributario in sede processuale⁷⁷⁵. Del resto, se è vero che la legge pone a carico dell’Ufficio il predetto divieto, e che dunque gli elementi conoscitivi frutto di indagini viziate sono privi di ogni attitudine a fondare utilmente la pretesa tributaria, ciò significa che un atto impositivo fondato esclusivamente (o comunque in modo decisivo) su elementi acquisiti *contra legem* equivale ad un atto che, fin dall’inizio, l’Amministrazione nemmeno avrebbe potuto adottare, in quanto assiso su elementi che legge considera a priori inidonei a giustificare l’emissione; e non si vede, allora, come il Giudice potrebbe mai avvalersi di quegli stessi elementi ai fini decisori, e magari confermare, sulla base di essi, un provvedimento del quale la legge addirittura precludeva l’emissione. La Commissione tributaria dovrebbe, piuttosto, valutare il provvedimento “accantonando quelle prove, e annullarlo se non ha altro fondamento probatorio”⁷⁷⁶.

Si rendono, peraltro, opportune alcune precisazioni.

⁷⁷³ Così, R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in F. TESAURO (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario*, Torino, 1998, 482, il quale ritiene coerentemente che (p. 481) “La Commissione tributaria, per decidere sulla fondatezza o meno dell’atto impugnato o della domanda di rimborso, deve (...) seguire in linea di principio le regole della disciplina dell’accertamento concernenti gli elementi idonei a giustificare gli atti impositivi”.

⁷⁷⁴ Così, ancora F. TESAURO, *L’onere della prova nel processo tributario*, cit., 87, il quale soggiunge: “se vi sono norme che stabiliscono i presupposti di un tributo, e poi norme che stabiliscono in presenza di quali constatazioni, e di quali acquisizioni probatorie, la finanza può ritenere sussistente il presupposto del tributo, ed emanare l’atto impositivo, non si può certo supporre poi che tutta questa regolamentazione non abbia valore per il giudice, e questo possa ignorare quelle norme, direttamente accertando – in una logica di tipo privatistico – la fattispecie imponibile”. Ma si veda anche ID., voce *Prova (diritto tributario)*, cit., par. 5, ove l’Autore osserva come “Le attività investigative e le prove acquisite nell’istruttoria primaria sono dunque oggetto di esame e di valutazione giudiziale, e la valutazione delle prove obbedisce, in sede amministrativa e in sede processuale, alle medesime regole”. Si vedano anche, tra gli altri, F. PISTOLESI, *Note sui poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, in *Giur. Imp.*, 2003, 946 e ss., spec. 951, il quale ritiene che “la valutazione delle prove ad opera della Commissione Tributaria è inevitabilmente ispirata alle regole dettate per la ricostruzione dei fatti nel procedimento di accertamento”; G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, cit., 556, il quale ritiene che la disciplina della prova recata dal D.Lgs. n. 546/1992 “va (...) integrata, in base al principio di simmetria probatoria, dalle norme probatorie previste per l’istruttoria amministrativa”, nonché p. 611 per un’applicazione del principio anche al problema delle prove illegittimamente o illecitamente acquisite, che l’Autore ritiene inutilizzabili tanto ai fini dell’accertamento quanto, “simmetricamente”, in sede processuale; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 602; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 155 e ss.; oltre ai già citati R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 478-482 e G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 321-322.

⁷⁷⁵ In tal senso, infatti, G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, cit., 611.

⁷⁷⁶ Così, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 155-156. Ancora dello stesso Autore, ID., *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Torino, 2009, 384, ove osserva: “Prima che nel processo, le prove acquisite illegittimamente non sono utilizzabili in sede amministrativa”, talché, “nel valutare la fondatezza di un avviso di accertamento non bisogna tener conto delle prove acquisite illegittimamente”.

Va, anzitutto, condivisa (a nostro sommo avviso) la tesi di coloro⁷⁷⁷ i quali escludono che l'Amministrazione, *dopo l'emissione dell'atto impositivo*, possa svolgere un supplemento di indagine al fine di acquisire la prova (legittima) della pretesa fatta valere con l'atto già emanato.

Sembra, in particolare, rilevare la risalente (ma ancora attuale) intuizione di Allorio, che aveva già messo in evidenza il “principio generale (...) che a nessun atto la pubblica amministrazione possa accingersi, senza aver procurato a sé stessa la prova dei fatti che determinano la sua potestà di dar vita a quell'atto”⁷⁷⁸.

Imprescindibile corollario di tale assunto è che l'atto impositivo deve essere motivato mediante non solo la deduzione dei fatti costitutivi della pretesa fiscale, ma anche con l'indicazione delle prove degli stessi raccolte dall'Ufficio in sede amministrativa⁷⁷⁹. Difatti, se è vero che la *precostituzione* delle prove atte a sorreggere la pretesa dell'Ufficio costituisce un presupposto per l'emissione stessa dell'atto, e, quindi, per il legittimo esercizio del potere impositivo, e se è vero che la funzione della motivazione è proprio quella di consentire il

⁷⁷⁷ Ci si riferisce, in particolare, a L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 412 e ss. Potrebbe, invece, forse ammettersi - come sembra, in effetti, ammettere anche l'Autrice appena citata (pp. 413-414) - la c.d. “autotutela sostitutiva”, e dunque la possibilità, per l'Amministrazione, di esercitare nuovamente i propri poteri d'indagine (onde procurarsi la prova legittima della pretesa), procedere ad annullare in autotutela il primo atto di accertamento (*i.e.* quello fondato su prove inutilizzabili), ed emettere un nuovo atto impositivo, sostitutivo del primo ma di identico contenuto. Il che sarebbe ovviamente possibile, tra le altre cose, a condizione che sia rispettato il termine di decadenza previsto per l'emanazione del *primo* impositivo, “in quanto le precedenti vicende, relative all'atto riconosciuto invalido, non pongono la rinnovazione al di fuori delle ordinarie regole previste per l'esercizio del potere e in particolare non possono avere un effetto sospensivo della decorrenza del termine”. Così, M. BASILAVECCHIA, *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2004, 43 e ss. Sul tema della c.d. “autotutela sostitutiva” e dei limiti entro i quali la stessa è ammissibile, si vedano, in generale, anche ID., *Impossibile la sanatoria «ex post» dei vizi dell'atto impositivo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2010, 495 e ss., nonché F. PISTOLESI, *Invalidità di atto impositivo emesso annullando e sostituendo quello precedente*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1181 e ss.

⁷⁷⁸ Così, E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, cit., 392-393. In giurisprudenza, si veda la fondamentale CASS., n. 2990/1979, in *Giur. It.*, 1979, I, 1, 1774, con nota di A.E. GRANELLI, *Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta*, la quale, nel recepire i principi espressi da Allorio, ha ribadito che “la pubblica amministrazione non può dar vita ad alcun provvedimento il quale incida nella sfera patrimoniale dei cittadini senza aver prima nell'ambito stesso del procedimento che conduce all'emanazione dell'atto amministrativo, offerto a se stessa la prova dei presupposti di fatto che possono condurre all'emanazione del provvedimento”. Tale principio è stato considerato da più parti come essenziale garanzia contro l'esercizio arbitrario del potere e come presidio dell'imparzialità dell'Amministrazione. In tal senso, per tutti, F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1916-1917; il quale osserva: “Prima ancora di manifestare la prova al destinatario dell'atto perché possa contestare, essa deve essere data dall'Autorità precedente a se stessa come <<condicio sine qua non>> della sua azione”, talché - chiosa l'Autore - “La prova dei presupposti dell'atto è dunque una regola essenziale, rientrante nei principi di <<imparzialità>> e <<buon andamento>> di cui all'art. 97 Cost.”. Da ultimo, si veda anche A. MARCHESELLI, *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing*, in *Riv. Dir. Trib. Online*, 10 febbraio 2020, 4 dell'estratto, il quale ritiene che il principio di precostituzione della prova da parte dell'Amministrazione costituisca, tra le altre cose, un presidio di “efficienza e imparzialità della Amministrazione”.

⁷⁷⁹ Nel senso che nella motivazione debbano obbligatoriamente essere indicate le prove che l'Ufficio ha posto a base della pretesa si vedano, tra gli altri, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 381 e ss.; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 14 e ss.; F. GALLO, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1088 e ss.; ID., *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 32 e ss.; S. MENCHINI, *Commento all'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in T. BAGLIONE - S. MENCHINI - M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, 81 e ss., spec. 89; G. VANZ, *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2000, 757 e ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 294 e ss.; P. RUSSO - G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 160 e ss.; C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, cit., 206 e ss. In senso tendenzialmente contrario si è, invece, autorevolmente espresso R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1987, I, 274 e ss.

controllo della sussistenza dei presupposti e delle condizioni cui è subordinata l’emanazione dell’atto, non dovrebbero esservi dubbi che le prove debbano essere obbligatoriamente indicate nella parte motiva del provvedimento⁷⁸⁰, anche perché non si vede in quale altro modo potrebbe mai essere fornita la dimostrazione della “preventiva” acquisizione e valutazione degli elementi probatori da parte dell’Ufficio, se non mediante una motivazione formulata (anche) in termini di specifica evidenziazione probatoria⁷⁸¹.

Grava, pertanto, sull’Amministrazione un obbligo di *precostituzione* della prova della pretesa, del quale essa è, peraltro, tenuta a dare atto nella parte motiva del provvedimento impositivo. Proprio in questa prospettiva, si è pertanto ritenuto che, una volta emesso l’atto di accertamento, l’Amministrazione non possa più esercitare i propri poteri d’indagine in funzione strumentale all’assolvimento degli oneri probatori su di essa gravanti, a ciò ostando non soltanto “il principio di imparzialità amministrativa dettato dall’art. 97 cost. (non potendosi certamente definire conforme a tale principio l’avviso di accertamento emesso senza che l’Amministrazione abbia svolto un’istruttoria adeguata ed abbia, per tale via, acquisito le prove della pretesa recata dall’accertamento...)”, ma anche, da altro lato, “il principio del giusto processo dettato dall’art. 111, comma 1 cost. (non potendosi definire giusto un processo in cui una soltanto delle parti abbia la possibilità di reperire, tramite appositi poteri, il materiale probatorio da utilizzare *pro se* in giudizio)”⁷⁸².

⁷⁸⁰ In questi termini, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 15-16.

⁷⁸¹ Con ciò, non si vuole sostenere che l’onere della prova gravante sull’Amministrazione debba essere *assolto* in sede amministrativa, anziché nella sua sede naturale, ossia nel processo. Si intende dire soltanto che è fatto obbligo, per l’Ufficio, di enunciare nell’atto impositivo gli elementi probatori sui quali abbia fondato la pretesa, fermo restando l’onere, per lo stesso Ufficio, di produrre tali prove nell’eventuale giudizio di impugnazione instaurato dal contribuente avverso l’atto impositivo (in questi termini, G. VANZ, *Osservazioni critiche sull’orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell’accertamento tributario*, cit., 759-760; in generale, sulla distinzione tra motivazione e prova dell’accertamento, R. LUPI, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all’IVA*, cit., nonché P. RUSSO – G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 160). In questo senso, le “risultanze istruttorie” indicate nella motivazione del provvedimento impositivo non rilevano come “dimostrazione” della pretesa, bensì come “giustificazione” della stessa. In effetti, al fine di chiarire con maggiore nitidezza il rapporto tra “prova” e “motivazione” della pretesa -, la dottrina ha acutamente evocato la distinzione, ben nota nei sistemi di *common law*, tra i concetti di *evidence* e *proof* (F. GALLO, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione del pensiero della Corte*, cit., spec. par. 3), dove con il termine *evidence* ci si riferisce ai “mezzi di prova”, ossia ad “ogni elemento che possa essere impiegato per la conoscenza del fatto”, mentre il termine *proof* “indica il risultato che deriva dall’acquisizione dei mezzi di prova nel processo e dalla loro valutazione da parte del giudice”. Il termine *proof* è, dunque, “sinonimo di <<dimostrazione>>, o meglio, di <<dimostrazione raggiunta>>”, e sta ad indicare, in definitiva, “la conseguita conoscenza del fatto sulla base dell’*evidence*” (le definizioni di *evidence* e *proof* testé proposte sono di M. TARUFFO, *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992, 421-423). In quest’ordine di idee, l’indicazione delle prove nella motivazione del provvedimento impositivo rileva, allora, come *evidence*, mentre la *proof* è naturalmente confinata nel processo. Si è affermato, in proposito, che “l’*evidence* – in quanto elemento necessario di conoscenza e di giustificazione delle determinazioni assunte dall’ufficio – appartiene pienamente all’area della motivazione”, costituendone, “anzi un tassello e un passaggio necessario, di cui l’ufficio deve dare in ogni caso atto nella ricostruzione che degli enunciati di fatto esso fornisce in contrapposizione a quella offerta dal contribuente”. “Se poi” – prosegue la dottrina in esame – “in sede processuale, a seguito dell’impugnativa dell’atto di accertamento da parte del contribuente, la dimostrazione della pretesa non sarà raggiunta, è evidente che quegli stessi elementi probatori (...), che si presentano nell’atto di accertamento come *evidence*, non costituiscono *proof* nel processo e, quindi, perdono la loro funzione di giustificare la pretesa” (così, F. GALLO, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione del pensiero della Corte*, cit., spec. par. 3, ma anche ID., *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 36; da ultimo, anche M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 246; I. CUGUSI, *Le prove atipiche acquisite nell’interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, Roma, 2017, 77 e ss., e 124 e ss.).

⁷⁸² Così, G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, cit., 312.

Talché, il Giudice, una volta che abbia rilevato che l'atto impugnato si fonda esclusivamente (o comunque decisamente) su elementi inutilizzabili (ossia su elementi che la legge considera inidonei a giustificare l'emissione dell'accertamento), dovrebbe allora prendere atto dell'inadeguatezza dell'attività amministrativa che ha condotto all'adozione del provvedimento, e conseguentemente annullarlo, senza possibilità, per l'Amministrazione, di svolgere indagini suppletive, dirette alla ricerca "postuma" di prove da addurre nel processo in "sostituzione" di quelle inutilizzabili⁷⁸³.

Dovrebbe, peraltro, anche recisamente escludersi che il Giudice possa avvalersi dei propri poteri istruttori officiosi per procedere, di propria iniziativa, ad una nuova acquisizione degli elementi raccolti *contra legem* dall'Amministrazione in sede di indagine amministrativa. Un siffatto impiego, da parte delle Commissioni tributarie, dei poteri istruttori loro riconosciuti dall'art. 7, comma 1 del D.Lgs. n. 546/1992 sarebbe, in effetti, inaccettabile, perché avrebbe una funzione dichiaratamente di supporto ad una delle parti⁷⁸⁴.

Invero, tale conclusione non è del tutto scontata, e merita pertanto qualche spiegazione.

Infatti, se è ormai pacifico che il processo tributario si connota in senso dispositivo per quanto attiene all'*allegazione dei fatti*⁷⁸⁵ - dovendosi, dunque, senza dubbio escludere che la Commissione tributaria possa procedere di propria iniziativa alla ricerca di fatti ulteriori rispetto a quelli dedotti dalle parti -, parte della dottrina ritiene che la ricerca delle *prove* di quei fatti sia, invece, disciplinata in senso tendenzialmente *inquisitorio*⁷⁸⁶. Del resto - si sostiene -, il menzionato art. 7, comma 1 sembrerebbe *prima facie* attribuire al Giudice tributario poteri istruttori officiosi molto ampi, laddove stabilisce che, pur "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti", la Commissione tributaria possa esercitare "tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite agli uffici tributari ed all'ente locale da ciascuna legge d'imposta".

In proposito, si discorre comunemente di "principio dispositivo con metodo acquisitivo", proprio ad indicare che, pur essendo vincolato ai fatti dedotti dalle parti, il

⁷⁸³ In tal senso, oltre a L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 412 e ss., anche R. SCHIAVOLIN, *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 518, il quale non soltanto esclude la possibilità che l'Amministrazione, dopo l'adozione dell'atto impositivo, prosegua le indagini in corso di giudizio alla ricerca di nuove prove con cui sostituire quelle inutilizzabili, ma ritiene di escludere anche che la stessa Amministrazione possa ripetere lo stesso atto d'indagine viziato in funzione di sanatoria. Possibilità, quest'ultima, che l'Autore riteneva invece ipotizzabile durante la vigenza dell'istituto della rinnovazione dell'atto impugnato (art. 21 del D.P.R. 636/1972, sul quale, per tutti, S. MUSCARÀ, *Rinnovazione dell'atto impugnato*, cit.), che è tuttavia venuto meno con l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 546/1992.

⁷⁸⁴ Così, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 142, il quale coerentemente soggiunge che "dalla invalidità di talune attività istruttorie vanno, invece, tratte le conseguenze in termini di rilevanza delle stesse sull'atto impositivo e/o di (in)utilizzabilità della prova acquisita in modo illecito".

⁷⁸⁵ In tal senso si vedano, tra gli altri, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 153, il quale rileva il "potere monopolistico delle parti" di "fissare i fatti che il giudice può conoscere"; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 598, il quale coerentemente rileva come "la materia del contendere [sia] delimitata, da un lato, dalla motivazione dell'atto impugnato, dall'altro dai motivi di ricorso"; E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000, 484; P. RUSSO - G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 158.

⁷⁸⁶ Si veda, ad esempio, C. GLENDI, *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, 1118 e ss., spec. 1133.

Giudice avrebbe nondimeno il potere-dovere di attivare *d'ufficio* i propri poteri istruttori per acquisire la prova di quei fatti, e ciò ogniqualvolta ritenga una certa prova *rilevante* ai fini decisorii, e indipendentemente da qualunque valutazione circa i motivi (colpevoli o incolpevoli) della mancata produzione ad opera della parte che vi era onerata⁷⁸⁷. In specie, quand'anche la parte non avesse colposamente addotto la prova del fatto allegato, il Giudice, se la ritenesse rilevante, avrebbe comunque il potere-dovere di apprenderla *d'ufficio*⁷⁸⁸.

Si potrebbe allora essere indotti a ritenere che il Giudice, una volta rilevata l'inutilizzabilità delle prove acquisite *contra legem* dall'Ufficio, abbia nondimeno il potere-dovere di attivarsi per acquisire *motu proprio* quelle prove⁷⁸⁹. In effetti, se fosse vero che l'unica condizione posta all'esercizio dei poteri istruttori *d'ufficio* sia rappresentata dalla rilevanza della prova ai fini della decisione, si potrebbe verosimilmente concludere che il Giudice sia legittimato ad acquisire *d'ufficio* le prove anzidette, delle quali non potrebbe del resto essere messa in discussione la rilevanza ai fini del giudizio, posto che il problema della "sorte" dell'accertamento fondato su prove vietate si pone proprio nei casi in cui gli elementi illegittimamente (o illecitamente) acquisiti costituiscano il fondamento probatorio *unico* (o quanto meno *prevalente*) della pretesa recata nell'atto impugnato.

Senonché, a tale impostazione se ne lascia preferire un'altra.

La lettura in chiave *inquisitoria* dell'istruzione probatoria sembra, in effetti, ormai recedere di fronte all'opposta tendenza, fatta propria anche dalla Corte costituzionale⁷⁹⁰, ad inquadrare i poteri istruttori del Giudice tributario in senso (tendenzialmente) *dispositivo*⁷⁹¹, e ad "escludere in radice" – afferma perentoriamente il Giudice delle Leggi – che la Commissione

⁷⁸⁷ In tal senso, P. RUSSO – G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 168

⁷⁸⁸ Osservano P. RUSSO – G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 168, che i poteri istruttori officiosi sarebbero "spendibili solo quando il giudice si troverebbe altrimenti nella condizione dover ricorrere alla regola residuale di giudizio fondata sull'onere della prova in senso soggettivo sancita dall'art. 2697 c.c.", regola che, com'è noto, dovrebbe trovare applicazione quando all'esito del giudizio non sia stata raggiunta la prova dei fatti addotti dalle parti a sostegno delle proprie domande, e che, stante il divieto di *non liquet*, consente al giudice di decidere in senso sfavorevole al soggetto che non è stato in grado di dimostrare il fatto costitutivo del diritto vantato. Talché – proseguono gli Autori - "il giudice, prima di avvalersi di tale regola, può e deve svolgere (...) l'attività istruttoria che detta norma [i.e. l'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, n.d.r.] gli consente di porre in essere; pena, in caso contrario, la violazione proprio dell'art. 7 o, se si preferisce (...), dello stesso art. 2697 per difetto attuale del presupposto legittimamente l'uso di tale metro per la ricostruzione dei fatti". Va, però, segnalato che gli Autori non prendono posizione sul problema dell'esperibilità, da parte del Giudice tributario, dei propri poteri istruttori officiosi per acquisire di propria iniziativa elementi che l'Amministrazione abbia raccolto illegittimamente in sede d'indagine amministrativa.

⁷⁸⁹ In questo senso, se si è bene inteso, C. BAFILE, *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1986, I, 393 e ss., spec. 409, secondo il quale la Commissione tributaria dovrebbe giudicare la fondatezza della pretesa senza tener conto delle prove vietate, procedendo però ad una nuova istruttoria.

⁷⁹⁰ Ci si riferisce, in particolare, a C. COST., n. 109/2007, con nota adesiva di M. FANNI, *Il carattere dispositivo del processo tributario nel pensiero della Corte costituzionale*, in *Giur. It.*, 2007, 2612 e ss.

⁷⁹¹ In tal senso, già F. TESAURO, *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, II, 203 e ss.; ma anche ID., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 11 e ss., spec. 42-44. Per l'affermazione che il processo tributario si ispira al principio dispositivo si vedano anche F. BATISTONI FERRARA, *Processo tributario – riflessioni sulla prova*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, 1603 e ss., spec. 1630 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 491; F. PISTOLESI, *Note sui poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, cit., 963; L.P. COMOGLIO, *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, I, 51 e ss., spec. 80.; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 38 e ss.; M. FANNI, *I poteri istruttori e la prova nel processo tributario*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Milano, 2016, 106 e ss.

tributaria possa svolgere un qualsivoglia “ruolo di supplenza della parte inerte, sia essa l’amministrazione o il contribuente”⁷⁹². Ricostruzione, quest’ultima, che, oltre ad accordarsi coi canoni del giusto processo⁷⁹³ – ed in particolare coi principi di terzietà e imparzialità del Giudice, che viceversa risulterebbero compromessi se si ammettesse che la Commissione tributaria possa surrogarsi alle parti nell’assolvimento degli oneri probatori cui esse abbiano colpevolmente omesso di far fronte –, asside, peraltro, su di una piana lettura del dato positivo⁷⁹⁴.

Invero, la previsione di poteri istruttori *ex officio* non può offuscare oltre misura il principio della disponibilità delle prove sancito dall’art. 115 cod. proc. civ., vigente nel giudizio tributario in virtù del richiamo alla disciplina del processo civile compiuto dall’art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992⁷⁹⁵. Infatti – com’è stato autorevolmente affermato⁷⁹⁶ –, il rinvio alle norme del codice di procedura civile fa sì che la “norma-cardine” dell’istruzione processuale debba essere individuata proprio nell’art. 115 cod. proc. civ., in forza del quale, “salvo i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti”. Talché, il menzionato art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992, laddove legittima l’intervento del Giudice a fini istruttori, dovrebbe essere considerato non già come norma di principio, bensì, più correttamente, come “uno di quei <<casi previsti dalla legge>>, fatti salvi dall’art. 115, nei quali il giudice ha eccezionalmente – fermo il potere monopolistico delle parti di fissare il tema di prova – il potere di assumere d’ufficio certi mezzi”⁷⁹⁷.

⁷⁹² Così, C. COST., n. 109/2007.

⁷⁹³ In questo senso, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 42-44, ma anche, da ultimo, M. FANNI, *I poteri istruttori e la prova nel processo tributario*, cit., 115, nonché C. COST., n. 109/2007.

⁷⁹⁴ D’altra parte, analoghi principi sono stati espressi anche nel diritto amministrativo, nonostante che proprio il processo amministrativo da sempre rappresenti il terreno di elezione del c.d. “metodo acquisitivo” (*cf.*, in generale, F. BENVENUTI, voce *Istruzione del processo amministrativo*, in *Enc. Dir.*, XXIII, Milano, 1973, 204 e ss.). Si è recentemente rilevato, in particolare, come il “metodo acquisitivo”, e dunque l’intervento officioso del Giudice a fini istruttori, debba essere circoscritto ai casi in cui “le parti non sono in grado, senza loro colpa, di raggiungere la prova piena”, giacché altrimenti “verrebbe meno la terzietà e l’imparzialità del giudice” (così, F.G. SCOCA, *Caratteri generali del processo amministrativo*, in ID. (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino, 2020, 153 e ss., spec. 157; in senso analogo A. TRAVI, *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2019, 268-269; C.E. GALLO, *Manuale di giustizia amministrativa*, Torino, 2020, 231-232). Da altre parti si è affermato espressamente come anche il processo amministrativo, soprattutto a seguito dell’entrata in vigore del cod. proc. amm. (*cf.*, in particolare, art. 64 cod. proc. amm., sul quale, per tutti, L.R. PERFETTI, *Commento agli artt. 63 e 64 D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, in G. MORBIDELLI (a cura di), *Codice della Giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 657 e ss.), vada “ricostruito nel perimetro dell’affermazione del principio dispositivo”, e come non possa ammettersi un uso dei poteri istruttori officiosi tale da determinare una supplenza del Giudice ai contraddittori nell’assolvimento degli oneri probatori incombenti su questi ultimi, dovendo, piuttosto, l’esercizio di detti poteri essere limitato ai casi di “indisponibilità della prova” in capo alla parte che avrebbe l’onere di fornirla (si veda anche L.R. PERFETTI, *L’istruzione nel processo amministrativo e il principio dispositivo*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2015, 72 e ss., spec. 78-79 e 99, al quale si rinvia anche per ulteriori riferimenti). In giurisprudenza, *cf.*, *ex multis*, CONS. STATO, SEZ. IV, n. 618/2011: “l’applicazione del principio dispositivo con metodo acquisitivo (...) non consente al giudice amministrativo di sostituirsi alla parte onerata quando il ricorrente non si trovi nell’impossibilità di provare il fatto posto a base della sua azione”.

⁷⁹⁵ In questo senso, F. PISTOLESI, *Note sui poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, cit., 963.

⁷⁹⁶ F. TESAURO, *Sui principi generali dell’istruzione probatoria nel processo tributario*, cit., 214, già con riferimento alla disciplina del processo tributario recata dal D.P.R. n. 636/1972.

⁷⁹⁷ Così, sempre F. TESAURO, *Sui principi generali dell’istruzione probatoria nel processo tributario*, cit., 214.

Se è così – e l'intervento officioso del Giudice rappresenta, dunque, un'“eccezione” rispetto alla “regola” della disponibilità delle prove in capo alle parti –, si dovrebbe allora coerentemente circoscrivere l'esercizio dei poteri *ex officio* a casi (per l'appunto) eccezionali. Più precisamente, l'iniziativa probatoria del Giudice dovrebbe avere luogo non già per sostituirsi alle parti nella ricerca di prove che esse abbiano colpevolmente omissivo di fornire, bensì “solo per sopperire all'impossibilità o all'estrema difficoltà di una parte di acquisire elementi probatori che sono o di particolare complessità o nell'esclusiva disponibilità dell'altra parte”⁷⁹⁸.

Oltretutto, la ricostruzione da ultimo prospettata parrebbe anche meglio attagliarsi alla dinamica dei rapporti intercorrenti tra il processo e l'attività amministrativa che lo precede. In effetti, se è vero, come si è già rilevato a più riprese, che l'Amministrazione è tenuta a preconstituire la prova della pretesa già nella fase amministrativa antecedente al processo, pare doversene inferire che la Commissione tributaria possa esercitare le proprie prerogative istruttorie officiose non per integrare o addirittura fornire la prova non data in tutto o in parte dall'Ufficio finanziario, bensì solo “al fine (...) di controllare e di verificare la prova dei fatti già accertati dall'ufficio, non potendo supportare ulteriormente tali fatti, di per sé sforniti di prova”. D'altra parte, se così non fosse – se, cioè, il Giudice esercitasse i poteri istruttori *ex officio* per sopperire alle carenze affliggenti l'istruttoria amministrativa –, la Commissione “si trasformerebbe in organo di amministrazione attiva, compromettendo irrimediabilmente la sua terzietà”⁷⁹⁹.

In definitiva, non ci sembra possa essere condivisa, quanto meno nella sua assolutezza, la tesi che subordina l'attivazione dei poteri istruttori officiosi del Giudice tributario alla sola condizione della rilevanza della prova ai fini decisori, dovendosi, piuttosto, aderire all'opposta tesi che, sul presupposto della natura (tendenzialmente) *dispositiva* dell'istruzione probatoria nel processo tributario, condiziona l'esercizio dei poteri istruttori officiosi non soltanto alla *necessità* dell'elemento istruttorio ai fini della decisione, ma anche all'“assenza di colpa della parte onerata rispetto alla mancata produzione”⁸⁰⁰. In quest'ordine di idee, il Giudice non potrebbe, dunque, assumere iniziative istruttorie che abbiano l'effetto di sopperire a deficienze probatorie *imputabili* alle parti (fornendo, cioè, prove che le parti onerate non abbiano

⁷⁹⁸ Così, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 39. Nello stesso senso, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 43; M. FANNI, *I poteri istruttori e la prova nel processo tributario*, cit., 116-117, al quale si rinvia anche per ulteriori riferimenti. In giurisprudenza, si veda, ad esempio, CASS., n. 10513/2008, che ha ribadito come, “a fronte del mancato assolvimento dell'onere probatorio da parte del soggetto onerato, il giudice tributario non è tenuto ad acquisire d'ufficio le prove in forza dei poteri istruttori attribuitigli dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 7, perché tali poteri sono meramente integrativi (e non esonerativi) dell'onere probatorio principale e vanno esercitati, al fine di dare attuazione al principio costituzionale della parità delle parti nel processo, soltanto per sopperire all'impossibilità di una parte di esibire documenti in possesso dell'altra parte”.

⁷⁹⁹ In questi termini, S. MENCHINI, *Commento all'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, cit., 89-90. Come autorevolmente rileva F. TESAURO, *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, cit., 211, il Giudice tributario non soltanto non può surrogarsi all'amministrazione nello svolgimento dell'istruttoria amministrativa, ma “deve, anzi, sanzionare l'illegittimità del provvedimento, che l'amministrazione abbia emesso omettendo di svolgere le indagini che di volta in volta la legge richiede”.

⁸⁰⁰ In questi termini, M. FANNI, *I poteri istruttori e la prova nel processo tributario*, cit., 116

negligentemente prodotto), dovendo, piuttosto, limitare tale intervento officioso ai soli casi di impossibilità o estrema difficoltà⁸⁰¹, per la parte onerata, a fornire la prova; alle ipotesi, cioè, di “indisponibilità della prova”⁸⁰² in capo a detta parte processuale.

Così ricostruiti i poteri istruttori officiosi delle Commissioni, va pertanto esclusa la possibilità di un loro utilizzo per acquisire nuovamente elementi che l’Ufficio finanziario abbia raccolto, in sede amministrativa, in modo illegittimo o illecito, così come va escluso (a maggior ragione) che detti poteri *ex officio* possano legittimare il Giudice a svolgere una *nuova* istruttoria alla ricerca di prove a supporto della pretesa. Difatti, in entrambi i casi i poteri istruttori officiosi previsti dall’art. 7, comma 1 del D.Lgs. n. 546/1992 trasmoderebbero indebitamente in uno strumento di supporto ad una delle parti processuali, volto, cioè, a sopperire a carenze imputabili solo ed esclusivamente all’Amministrazione finanziaria, il che corrisponderebbe ad una inaccettabile obliterazione dei principi di terzietà del Giudice e di parità delle parti nel processo che davanti ad esso si svolge.

Va piuttosto ribadito che dalla invalidità o illiceità di talune attività d’indagine il Giudice debba trarre tutte le debite conseguenze in termini di inutilizzabilità ai fini decisori degli elementi acquisiti *contra legem* dall’Amministrazione⁸⁰³, e dunque annullare il provvedimento qualora non abbia altro supporto probatorio. Dovrebbe, cioè, derivarne una decisione giudiziale che riconosca “la carenza di fondamento dell’atto di cui trattasi”⁸⁰⁴; il che, a ben vedere, equivale al riconoscimento dell’*invalidità* dell’atto impugnato per “illegittimità sostanziale” dello stesso. Infatti, affermare che, tolti gli elementi conoscitivi inutilizzabili, l’Ufficio non abbia dimostrato la “fondatezza” della pretesa impositiva recata dal provvedimento impugnato, “equivale a riconoscere che l’Ufficio non è stato in grado di dimostrare la validità (sostanziale) di tale atto sotto il profilo della conformità del suo contenuto alle norme sostanziali di imposizione (*id est* sotto il profilo della sua legittimità sostanziale)”⁸⁰⁵. Si tratta, in altre parole, di un atto annullabile per “violazione di legge”, ove per “legge” si intendono le norme sostanziali di imposizione, delle quali l’Ufficio non è riuscito a dimostrare i presupposti nel caso concreto.

Sembra, invece, da escludere che, nella specie, possa riscontrarsi un vizio attinente alla motivazione del provvedimento impositivo, come pure è stato autorevolmente sostenuto in dottrina. Invero, alcuni Autori⁸⁰⁶ ritengono che, una volta rilevata l’illegittima o illecita

⁸⁰¹ In tal senso, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, cit., 43; F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 39.

⁸⁰² Così, pur con riferimento al processo amministrativo, L.R. PERFETTI, *L’istruzione nel processo amministrativo e il principio dispositivo*, cit., 99.

⁸⁰³ In questi termini, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 142.

⁸⁰⁴ Così, F. PISTOLESI, *L’oggetto ed i limiti dell’anonimato in tema di cosiddetto “scudo fiscale”*, cit., par. 5; in tal senso, anche, tra gli altri, F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Torino, 2009, 384.

⁸⁰⁵ In questi termini, S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 262-263.

⁸⁰⁶ Si vedano, in particolare, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 328 e ss.; da ultimo, S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 269 e ss.

acquisizione degli elementi conoscitivi posti dall'Ufficio a base della pretesa, il Giudice dovrebbe "idealmente elidere dalla motivazione gli elementi inutilizzabili per stabilire se residui o meno dopo tale operazione logica una motivazione sufficiente a fondare l'atto, annullandolo in caso contrario per carenza di motivazione"⁸⁰⁷.

Senonché, l'invalidità dell'atto impositivo che assida su elementi conoscitivi frutto di indagini viziate (e quindi inutilizzabili) sembra derivare non tanto da un'anomalia affliggente la motivazione dell'atto, bensì da "un vizio ascrivibile (...) al c.d. merito del provvedimento"⁸⁰⁸, tale, cioè, da investire il "profilo sostanziale della fondatezza della pretesa"⁸⁰⁹. In effetti, la circostanza che la motivazione dell'atto si articoli su elementi di prova frutto di indagini viziate non permette, di per sé, di sostenere che essa faccia difetto o sia del tutto inconferente, né di assumere che l'atto impositivo non rechi l'indicazione dei presupposti fattuali e dei motivi giuridici che supportano il vanto creditorio dell'Amministrazione finanziaria⁸¹⁰. Il fatto che la motivazione indichi elementi probatori acquisiti *contra legem* sembra, cioè, palesare un vizio che attinente non già all'*enunciazione* delle ragioni che supportano il vanto creditorio dell'Amministrazione, quanto, piuttosto, alla *legittimità sostanziale* della pretesa recata dal provvedimento.

10. - *La tutela diretta ed immediata delle posizioni soggettive "extra-tributarie" lese dall'attività ispettiva illegittimamente o illecitamente posta in essere. Individuazione del Giudice munito di giurisdizione.*

Nelle pagine precedenti, si è affrontato il problema dell'incidenza dei "vizi istruttori" sulla legittimità dell'atto di accertamento, che però certamente non esaurisce le problematiche attinenti alla tutela del privato.

Infatti, nel giudizio instaurato mediante l'impugnazione dell'atto di accertamento, le Commissioni Tributarie hanno, sì, il potere di conoscere della illegittimità o illiceità delle indagini, ma soltanto in via incidentale, al fine esclusivo di decidere sulla domanda di annullamento del provvedimento impositivo. Il che consente di sterilizzare le conseguenze

⁸⁰⁷ Così, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 329.

⁸⁰⁸ I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 215.

⁸⁰⁹ Si tratta della definizione di "vizi di merito" di L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit., 732, il quale opportunamente evidenzia (p. 731) il differente significato che la locuzione "vizi di merito" assume nel diritto amministrativo, dove con tale espressione ci si riferisce, rispetto agli atti discrezionali, a "quei vizi che non riguardano la legittimità del provvedimento, o meglio la violazione delle norme che ne disciplinano lo schema tipico, attenendo viceversa al profilo della sua opportunità", talché "il provvedimento quand'anche legittimo può risultare inopportuno sotto il profilo della valutazione degli interessi in gioco". In senso conforme, si veda, meno di recente, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 46-47.

⁸¹⁰ Così, F. PISTOLESI, *L'oggetto ed i limiti dell'anonimato in tema di cosiddetto "scudo fiscale"*, cit., par. 5, il quale soggiunge: "La realtà, invece, è che (...) la pretesa impositiva e/o sanzionatoria si regge su prove delle quali non può essere consentito l'utilizzo ai fini dell'accertamento dei tributi evasi e dell'irrogazione delle correlate sanzioni amministrative. Con la conseguenza, perciò, che l'atto impositivo (...) è piuttosto privo di fondamento, in quanto non è dato avvalersi delle prove che ne hanno giustificato l'emanazione".

“fiscali” delle violazioni commesse dall’Amministrazione in sede di indagine, ed assicura, pertanto, un’adeguata soddisfazione dell’“interesse (patrimoniale) dei contribuenti a non essere assoggettati ad un prelievo fondato su un procedimento illegittimamente svoltosi”⁸¹¹.

La tutela che in questo modo è possibile ottenere nei confronti degli atti d’indagine è, quindi, soltanto *indiretta, mediata ed eventuale*: è *indiretta*, perché consente soltanto di eliminare riflessi che tali vizi abbiano riverberato sulla posizione fiscale del contribuente⁸¹²; è *mediata*, perché passa attraverso l’impugnazione dell’atto di accertamento⁸¹³; ed è *eventuale*, perché l’atto di accertamento potrebbe essere riconosciuto legittimo nonostante il “vizio istruttorio”, segnatamente in tutti i casi in cui il provvedimento impositivo possa “reggersi” anche senza gli elementi conoscitivi raccolti *contra legem*⁸¹⁴. Oltretutto, di tale tutela può avvalersi soltanto il soggetto “controllato” (*i.e.* il contribuente) – in quanto unico destinatario dell’atto di accertamento e quindi unico soggetto legittimato ad impugnarlo davanti al Giudice tributario –, ma non i soggetti terzi eventualmente lesi dall’attività d’indagine *contra legem*⁸¹⁵.

V’è ora da chiedersi se, oltre a tale forma di “tutela differita”, il privato possa agire in via diretta ed immediata contro l’atto o comportamento ispettivo che egli assuma lesivo dei propri diritti e delle proprie libertà individuali.

Fino a tempi recenti, la giurisprudenza è sempre stata unanime nel ritenere che contro gli atti d’indagine non fosse ammessa alcuna forma di tutela diretta ed immediata, e che l’unica tutela conseguibile a fronte dell’esercizio *contra legem* dei poteri di controllo fosse quella – “differita” – apprestata dal Giudice tributario in sede di impugnazione dell’atto impositivo.

È precisamente a tale modello di tutela “differita” che si ispira la giurisprudenza, laddove afferma che “la giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo, e si estende non solo all’impugnazione del provvedimento impositivo ma anche alla legittimità di tutti gli atti del relativo procedimento, (...) con la conseguenza che gli eventuali vizi di atti istruttori prodromici possono essere fatti valere dinanzi al giudice tributario soltanto in caso di impugnazione del provvedimento che conclude l’*iter* di accertamento”⁸¹⁶. Per tali atti “infra-procedimentali” varrebbe, cioè, il “principio della non autonoma impugnabilità”⁸¹⁷, talché ogni contestazione ad essi afferente potrebbe essere sollevata soltanto in occasione dell’impugnazione del provvedimento impositivo “finale”.

⁸¹¹ G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 562.

⁸¹² Sul punto, osserva R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 202-203, che “il processo tributario (...) può soltanto eliminare le conseguenze <<fiscali>> (sul piano impositivo e sanzionatorio) della violazione”.

⁸¹³ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 335.

⁸¹⁴ R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 181-182.

⁸¹⁵ *Cfr.*, ancora L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 335 e R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 181-182.

⁸¹⁶ Così, da ultimo, CASS., SS.UU., n. 8587/2016, commentata da G. VANZ, *Novità giurisprudenziali in tema di tutela cautelare contro le indagini tributarie illegittime*, cit., nonché da L. TROMBELLA, *La tutela giurisdizionale avverso gli atti istruttori illegittimi*, in *Corr. Trib.*, 2016, 2381 e ss..

⁸¹⁷ Così, CASS., SS.UU., n. 6315/2009.

Ed è proprio richiamandosi a tali principi che la giurisprudenza ha, ad esempio, negato l'autonoma impugnabilità dell'atto con cui il Procuratore della Repubblica autorizzi l'esecuzione di un accesso ispettivo⁸¹⁸; posizione, questa, confermata anche per gli ordini di verifica⁸¹⁹, nonché con riguardo all'autorizzazione del Procuratore della Repubblica prevista per l'acquisizione di dati e documenti rispetto ai quali il professionista eccepisce il segreto professionale⁸²⁰.

Più di recente, la Corte di Cassazione⁸²¹ ha manifestato una (timida ed insufficiente) apertura verso forme di tutela alternative al processo tributario, riconoscendo al privato il diritto di agire davanti al Giudice ordinario, ma solo nel caso in cui l'attività di accertamento abbia dato "esito negativo". Il privato potrebbe, cioè, adire il Giudice ordinario solo se all'indagine viziata non faccia seguito alcuna pretesa impositiva, e quindi soltanto dopo aver appurato che nessun atto di accertamento sia stato emesso entro il termine perentorio previsto a pena di decadenza; qualora, invece, dall'indagine viziata scaturisca una pretesa impositiva, il privato non avrebbe altra via se non quella di far valere le proprie ragioni davanti alla Commissione Tributaria, mediante l'impugnazione del provvedimento impositivo⁸²².

Il che val quanto dire che le aperture della giurisprudenza sono più apparenti che reali, e che nessuna tutela immediata è, in realtà, concessa. Infatti, l'esercizio di qualunque azione giurisdizionale viene in ogni caso "differito" ad un momento successivo alla chiusura dell'indagine, quando ormai la lesione delle posizioni soggettive "extra-tributarie" del privato si è già, per definizione, consumata, e dunque di esse non è più conseguibile alcuna tutela inibitoria/cautelare, bensì, al più, una tutela (indiretta) di tipo demolitorio (davanti alle Commissioni Tributarie) o una tutela (diretta) di tipo risarcitorio (davanti al Giudice ordinario)

823.

⁸¹⁸ In questo senso, pur incidentalmente, CASS., SS.UU., n. 8062/1990.

⁸¹⁹ CASS., SS.UU., n. 6315/2009 (commentata da S. MULEO, *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1914 e ss.), con la quale il Supremo Collegio ha confermato CONS. STATO, SEZ. IV, n. 3199/2006, declinatoria della giurisdizione del Giudice amministrativo e a propria volta confermativa di identica pronuncia declinatoria del T.A.R. CAMPANIA, n. 2806/2004.

⁸²⁰ *Cfr.*, CASS., SS.UU., n. 8587/2016, che si inserisce nella stessa vicenda processuale sulla quale si era già pronunciata CASS., SS.UU., n. 11082/2010 (commentata da A. MARCHESSELLI – E. MARELLO, *Estensione e tutela del segreto professionale nell'accertamento tributario*, cit., nonché da M. BASILAVECCHIA, *Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2010, 768 e ss.), che ha confermato CONS. STATO, SEZ. IV, n. 6045/2008, declinatoria della giurisdizione del Giudice amministrativo e a propria volta confermativa di identica decisione del T.A.R. LOMBARDIA, n. 261/2008.

⁸²¹ Si vedano, CASS., SS.UU., n. 6315/2009; CASS., SS.UU., n. 11082/2010; nonché, da ultimo, CASS., SS.UU., n. 8587/2016.

⁸²² Si è parlato, a tal proposito, di giurisdizione ordinaria "sospensivamente condizionata" (M. BASILAVECCHIA, *Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale*, cit., 771), o di "pregiudiziale tributaria" (G. VANZ, *Novità giurisprudenziali in tema di tutela cautelare contro le indagini tributarie illegittime*, cit., 184). Difatti, "finché sussiste - almeno in astratto - la giurisdizione del giudice speciale tributario, non vi sarebbe spazio per quella del giudice ordinario", e soltanto "con il venir meno in concreto della giurisdizione tributaria (...per lo spirare dei termini di accertamento), si riespanderebbe quella generale del giudice ordinario" (così, ancora (G. VANZ, *Novità giurisprudenziali in tema di tutela cautelare contro le indagini tributarie illegittime*, cit., 187).

⁸²³ Oltretutto, la singolare posizione espressa dalla Suprema Corte di Cassazione crea non pochi disagi quando si assuma la prospettiva dei terzi lesi dall'attività d'indagine. A seguire rigorosamente l'impostazione adottata dalla Corte - la quale subordina l'esercizio dell'azione civile all'esito negativo dell'attività accertamento -, ai terzi dovrebbe sempre essere

Senonché, la posizione negativa espressa dalla giurisprudenza desta forti perplessità.

Nel modo di argomentare della Cassazione rimane, infatti, totalmente negletto un dato che, tuttavia, assume importanza decisiva, e cioè che le attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, a prescindere dalle eventuali e indirette conseguenze che le stesse possono avere nella sfera patrimoniale del contribuente (nel caso di successivi atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni), “hanno, ancor prima, una diretta ed immediata incidenza su posizioni giuridiche diverse”⁸²⁴, aventi natura “extra-tributaria”⁸²⁵ e riconducibili, in particolare, alla sfera dei diritti e delle libertà individuali della persona.

Più precisamente, la tesi della sindacabilità “differita” degli atti endo-procedimentali (che varrebbe, secondo la giurisprudenza testé esaminata, ad escludere in radice ogni forma di contestazione diretta ed immediata degli atti d’indagine tributaria), è accettabile solo se si abbia riguardo alla posizione fiscale del contribuente, ma non se si assuma la prospettiva delle (diverse ed autonome) posizioni soggettive “non tributarie” direttamente incise dall’attività ispettiva.

Se, infatti, si ha riguardo all’interesse del contribuente all’“integrità patrimoniale”, è corretto concludere che solo il provvedimento impositivo è in grado di arrecare un pregiudizio *attuale* al privato, mentre gli atti di controllo non sono, in effetti, *immediatamente* idonei a manifestare, rispetto a tale specifico interesse, alcuna attuale capacità lesiva. Talché, se l’analisi resta nell’ambito squisitamente tributario, la tesi giurisprudenziale della “tutela successiva” non è certamente inadeguata⁸²⁶.

Ma se si prendono in considerazione i diritti e le libertà individuali del privato, non si può che giungere a conclusioni diametralmente opposte.

Se, infatti, l’annullamento dell’atto di accertamento può anche valere a soddisfare l’interesse del contribuente a non subire un prelievo ingiusto (in quanto fondato su un procedimento illegittimamente svoltosi), tale forma di “tutela successiva” non è, invece, pertinente al bisogno di tutela che il privato manifesta rispetto alle proprie posizioni soggettive “extra-tributarie”, che nulla hanno a che vedere col rapporto d’imposta, involgendo, piuttosto,

riconosciuto il diritto di adire in via immediata il Giudice ordinario, proprio perché essi non possono, per definizione, essere destinatari di un atto impositivo. Tuttavia, se così fosse, si verrebbe a determinare una evidente discrasia tra la posizione del contribuente e quella dei soggetti terzi, giacché “a fronte di identiche libertà individuali (che nulla hanno a che vedere con l’obbligazione tributaria), avremmo infatti non solo un inammissibile *deficit* di tutela per i contribuenti, ma anche una disparità di trattamento tra contribuenti e terzi del tutto priva di ragionevolezza”. In questi termini, G. VANZ, *Novità giurisprudenziali in tema di tutela cautelare contro le indagini tributarie illegittime*, cit., 188-189, nota 17.

⁸²⁴ G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 44.

⁸²⁵ R. SCHIAVOLIN, *Le “richieste di informazioni” della Polizia tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario*, cit., 5076-5077.

⁸²⁶ In questo senso, si veda E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell’accertamento tributario*, cit., 302, il quale, dopo aver rilevato che “l’illegittimità istruttoria”, oltre a ledere immediatamente posizioni soggettive extra-tributarie, può ledere anche “l’interesse del contribuente alla legittimità dell’accertamento”, afferma, poi, che rispetto a tale ultimo interesse, “la soluzione giurisprudenziale, incentrata sulla tutela differita, non sembra allora inadeguata”, posto che “l’unico atto idoneo a ledere la sfera patrimoniale del contribuente pare l’avviso di accertamento: prima dell’emanazione del provvedimento non abbiamo una *deminutio*, neppure potenziale, nella posizione fiscale del contribuente”.

problematiche di pronta interruzione del comportamento violativo. La tutela demolitoria “successiva” apprestata dal processo tributario avverso l’atto impositivo può, cioè, al più eliminare le conseguenze “fiscali” delle violazioni commesse dall’Amministrazione in sede d’indagine, ma lascia intatto il pregiudizio agli altri interessi “non tributari” sui quali abbia inciso l’attività ispettiva illegittima o illecita⁸²⁷.

In simili circostanze, negare l’autonoma ed immediata tutelabilità giurisdizionale di tali posizioni soggettive “non tributarie” significherebbe, a ben vedere, accettare l’idea che le libertà individuali del privato, pur vulnerate dall’Amministrazione in sede di controllo, possano rimanere sprovvedute di adeguata tutela giurisdizionale. Conclusione, questa, del tutto inaccettabile, giacché, a tacer d’altro, si darebbe luogo, così argomentando, ad un *deficit* di tutela ben difficilmente conciliabile con l’art. 113 Cost., dal quale, anzi, si ricavano gli antitetici principi dell’“immancabilità ed insostituibilità (...) del sindacato giurisdizionale sugli atti della pubblica amministrazione, sì da consentire sempre un adeguato ed effettivo sistema di tutela giurisdizionale degli interessi legittimi e dei diritti soggettivi di cui sono titolari i soggetti coinvolti dall’attività dell’amministrazione”⁸²⁸.

In un tale contesto – in presenza, cioè, di atti (come sono quelli ispettivi) lesivi di posizioni soggettive del tutto avulse dal rapporto tributario (anche perché, in alcuni casi,

⁸²⁷ Del resto, l’assetto delineato nel testo trova riscontro anche nel diritto amministrativo, ove la regola della sindacabilità “differita” degli atti preparatori costituisce un corollario del fondamentale principio che richiede, ai fini dell’impugnazione di un atto, l’*attualità* della lesione dell’interesse protetto [sul tema, per tutti, R. VILLATA, voce *Interesse ad agire*, II, *Diritto processuale amministrativo*, ora in ID., *Scritti di giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 685 e ss. (già in *Enc. Giur. Treccani*, XVII, Roma, 1988); tra i tributaristi, si veda L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 336]. Come, infatti, si è già avuto modo di precisare, se tradizionalmente si esclude l’immediata impugnabilità degli atti interni al procedimento amministrativo, è perché essi, di norma, non presentano un’*immediata e concreta* attitudine lesiva degli interessi del privato, ragion per cui ne viene affermata la sindacabilità solo in sede di impugnazione del provvedimento “finale”, che rappresenta – come un’illustre dottrina ha limpidamente osservato – il primo ed unico atto “suscettibile di generare quella lesione, che gli atti preparatori (...) non potevano che preparare, senza essere essi stessi in grado di determinarla” (A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, cit., 373). Ma, per stessa ammissione della dottrina testé citata, e coerentemente con le premesse di partenza, siffatto modello di “impugnazione differita” può trovare condivisione fintantoché “i singoli atti non producano, oltre agli effetti meramente preparatori, altresì effetti immediatamente lesivi di interessi altrui” (A.M. SANDULLI, voce *Procedimento amministrativo*, cit., 1026), nel qual caso, stante l’indiscutibile attualità della lesione arrecata al privato, di tali atti non può che essere riconosciuta l’autonoma impugnabilità, a tutela (per l’appunto) delle posizioni soggettive immediatamente incise dall’atto infra-procedimentale, e conformemente ai principi di tutela sanciti *in apicibus* dagli artt. 24 e 113 Cost. In senso analogo, si veda, più di recente, P.M. VIPIANA, *L’oggetto del giudizio*, in C. MIGNONE – P.M. VIPIANA, *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013, 169 e ss., ma spec. 171 e ss., la quale ritiene (p. 171) che il diritto d’impugnazione debba essere riconosciuto sia avverso “il provvedimento, ossia l’atto conclusivo dell’iter procedimentale amministrativo, idoneo, quindi, ad incidere nella sfera giuridica del destinatario”, ma anche nei confronti dell’“atto non provvedimentale, qualora sia in grado di incidere in tale sfera”, per poi conclusivamente affermare (p. 176) che per “atto impugnabile” debba intendersi, sotto il profilo oggettivo, qualunque “atto idoneo ad incidere nella sfera giuridica del destinatario”, il che – chiosa l’Autrice – “può avvenire sia da parte di un provvedimento, sia da parte di un atto infraprocedimentale avente la suddetta idoneità”. Proprio in quest’ordine di idee, anche la dottrina amministrativistica ha, del resto, invocato, anche in tempi recenti, la diretta ed immediata impugnabilità degli atti istruttori, e ciò proprio “per garantire un’effettiva tutela giurisdizionale, come prescritto dagli artt. 24 e 113 Cost.” [così, M. SICA, *La tutela giurisdizionale nei confronti degli atti istruttori della pubblica Amministrazione*, in M. ANDREIS (a cura di), *Trasformazioni dell’amministrazione e nuova giurisdizione*, Milano, 2004, 101 e ss., spec. 102].

⁸²⁸ Così, R. CAVALLO PERIN, *Il contenuto dell’articolo 113 Costituzione fra riserva di legge e riserva di giurisdizione*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1988, 517 e ss., spec. 533. Sul punto, si veda anche M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, cit., 106, il quale osserva limpidamente che l’art. 113 Cost. “pone il principio secondo il quale gli atti della pubblica amministrazione sono *sempre* giustiziabili avanti ad un giudice (...), e non è ammessa la limitazione di tale giustiziabilità a particolari mezzi di impugnazione”.

referibili a soggetti terzi rispetto ad esso) –, si deve, anzi, ritenere che il problema della “tutela immediata” da garantire al privato non possa in alcun modo giocarsi davanti alle Commissioni Tributarie, risultando tale tipologia di controversie estranea alla giurisdizione tributaria⁸²⁹.

Quel che pare escludere le liti in questione dalla cognizione delle Commissioni è la stessa definizione della giurisdizione tributaria contenuta nell’art. 2 del medesimo decreto. La giurisdizione del Giudice speciale tributario – così come delineata dal menzionato art. 2 – risulta, infatti, “delimitata esternamente dalla nozione di tributo”, cosicché alle Commissioni appartengono (soltanto) “le controversie che hanno ad oggetto quelle prestazioni patrimoniali imposte finalizzate a realizzare il concorso dei consociati alla spesa pubblica”⁸³⁰. Me se si pone mente alle attività conoscitive e di controllo dell’Amministrazione finanziaria, ed alle

⁸²⁹ Che la tutela immediata avverso gli atti d’indagine vada domandata nell’ambito di giurisdizioni (ordinaria e/o amministrativa) diverse da quella tributaria è opinione condivisa, pur con grande varietà di impostazioni ed argomenti, da P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 290-292; ID., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, cit., spec. parr. 1 e 2.5; M. MICCINESI, *Commento all’art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in T. BAGLIONE – S. MENCHINI – M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, 13 e ss., spec. 35-36; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 416-420; R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, cit.; M. BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, cit., spec. parr. 1, 2, 3 e 6.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 362 e ss.; F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 31-32; N. D’AMATI, *Verifica delle operazioni bancarie: la tutela del contribuente fra contenzioso tributario e processo amministrativo*, cit.; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 182-183; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 8; E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell’accertamento tributario*, cit., 302 e ss.; V. FICARI, *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012, 977 e ss., spec. 989 e, se non si è franteso, 995-996; F.V. ALBERTINI, *Considerazioni sulla diretta impugnabilità degli atti autorizzativi della deroga al segreto bancario*, cit., spec. 729 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 352 e ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 251 e ss.; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 129 e ss.; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 140 e ss.; R. MICELI, *L’attività istruttoria tributaria*, cit., 667 e ss.; S. LA GUARDIA, *Carenza di giurisdizione amministrativa onde vagliare in via immediata le illegittimità dell’attività inquirente della polizia tributaria?*, cit.. In senso almeno parzialmente contrario, si è tuttavia autorevolmente espresso F. TESAURO, *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, cit., 16, il quale distingue tra atti che hanno come destinatario il contribuente ed atti che hanno come destinatari i terzi. “Gli atti che hanno come destinatario il contribuente” – osserva l’illustre Autore – “non sono impugnabili autonomamente, ma insieme con l’atto successivo impugnabile autonomamente. Tali atti (...) sono atti intermedi del procedimento impositivo. Non sono compresi nell’elenco degli atti autonomamente impugnabili dell’art. 19, difettano di concreta lesività, per cui la relativa contestazione deve essere differita al momento dell’impugnazione – per illegittimità derivata – del provvedimento finale”. Per quanto invece attiene agli “atti rivolti ai terzi” – prosegue l’Autore –, tali atti “non hanno valenza tributaria: sono estranei al sistema dell’art. 19; i terzi possono chiedere tutela al giudice amministrativo o al giudice ordinario, a seconda della natura della situazione soggettiva di cui si lamenta la lesione”. Parrebbero assumere una posizione per lo più contraria a quella da noi espressa nel testo anche C. GLENDI, *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3616 e ss. (ma si veda, per qualche apertura, p. 3621) e, da ultimo, F. PISTOLESI, *Il processo tributario*, Torino, 2021, 23.

⁸³⁰ In questi termini, M. MICCINESI, *Commento all’art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, cit., 15. La letteratura sul punto è assai vasta. Limitandosi alla dottrina successiva alle modifiche intervenute con l’art. 12 della Legge n. 448/2001, e senza alcuna pretesa di esaustività, si possono vedere F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017, 16 e ss.; M. MICCINESI, *Commento all’art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, cit.; F. PISTOLESI, *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. Imp.*, 2002, 1663 e ss.; C. GLENDI, *La giurisdizione nel quadro evolutivo di nuovi assetti ordinamentali*, in *Giusto Processo Civile*, 2009, 337 ss.; G. MARONGIU, *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 115 e ss.; P. RUSSO – G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 18 e ss.; P. RUSSO, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, cit.; L. PERRONE, *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 70 e ss.; E. MARELLO, *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Milano, 2016, 14 ss.; G.M. CIPOLLA, *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 463 e ss.; M. CANTILLO, *Aspetti problematici della rinnovata giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 803 e ss.; F. FICHERA, *L’oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.* 2007, 1059 e ss.

problematiche di tutela immediata da esse determinate, è quanto meno dubbio che vengano in rilievo questioni “aventi ad oggetto i tributi”⁸³¹.

Invero, le controversie qui in esame non involgono questioni patrimoniali relative alla pretesa tributaria; esse non attengono, cioè, in alcun modo al rapporto tributario né agli interessi derivanti dall’attuazione delle norme tributarie⁸³², involgendo, piuttosto, “questioni relative alle libertà individuali”⁸³³, ossia, in definitiva, problematiche attinenti a posizioni soggettive che “non hanno (...) carattere tributario”⁸³⁴, e che sono, anzi, del tutto estranee a quelle contrapposte ed immanenti alla funzione impositiva⁸³⁵. Il che, peraltro, trova una significativa conferma nella giurisprudenza della Corte EDU, la quale, proprio in ragione del carattere “non tributario” delle questioni che in tali controversie vengono in rilievo, ne ha riconosciuto la piena ricomprensione nel perimetro applicativo dell’art. 6 CEDU, dal quale, per contro, la stessa Corte tradizionalmente esclude le controversie propriamente “tributarie”⁸³⁶.

Talché, trattandosi di controversie “non tributarie”, dovrebbe anche giocoforza escludersi che di esse possano conoscere le Commissioni. Né a tale conclusione potrebbero opporsi i limiti stabiliti dall’art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 in ordine alla “non immediata impugnabilità” degli atti diversi da quelli nominativamente indicati. Il sistema *ivi* delineato non può, infatti, significare che l’unica tutela conseguibile avverso gli atti d’indagine sia quella (non pertinente) apprestata dalle Commissioni in occasione dell’impugnazione dell’eventuale e successivo atto impositivo, né che al privato possa essere impedito di esperire azioni dirette ed immediate nell’ambito di giurisdizioni diverse da quella tributaria.

Tali assunti non sembrano avere nulla di “eversivo”.

⁸³¹ Lo esclude G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 356. Nello stesso senso, si veda, da ultimo, C. BUCCICO, *Tutela immediata contro atti istruttori tributari illegittimi*, cit., 22-23. In senso analogo, si vedano anche D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 261, la quale ritiene “evidente che il tipo di interesse per il quale è necessario individuare la tutela non è affatto riconducibile alla materia tributaria, atteso che non si tratta di interessi che hanno natura patrimoniale”, nonché A. MARCHESELLI – E. MARELLO, *Estensione e tutela del segreto professionale nell’accertamento tributario*, cit., par. 5. In senso contrario si veda, però, M. BASILAVECCHIA, *De iure condendo: quale giudice per una <<tutela immediata>>?*, cit., 391, secondo il quale tali controversie permarrebbero “all’interno della materia tributaria, nel senso ovvio che i poteri vengono esercitati nell’ambito di schemi applicativi di tributi e sono conferiti da leggi di settore che disciplinano i tributi”.

⁸³² M. BASILAVECCHIA, *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, cit., par. 3.

⁸³³ In questi termini, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 356.

⁸³⁴ E. MARELLO, *Segreto professionale e segreto difensivo nell’accertamento tributario*, cit., 302.

⁸³⁵ M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 43.

⁸³⁶ Sul punto, si veda A. MARCHESELLI, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell’uomo*, cit., 747-748, il quale osserva che “che la sentenza non contiene, né espressamente, né implicitamente, alcun *revirement* rispetto all’orientamento tradizionale. Essa, infatti, non concerne, propriamente, una controversia tributaria, ma una controversia sui diritti civili. La controversia concerneva, infatti, la legittimità dell’accesso nella sfera privata del contribuente e quest’ultimo non allegava circostanze attinenti la determinazione del proprio obbligo di contribuire alla spesa pubblica, ma azionava il diritto alla integrità e inviolabilità del proprio domicilio. In questo quadro, il fatto che la condotta ipoteticamente lesiva fosse stata tenuta dall’Amministrazione finanziaria costituisce, nel ragionamento della Corte, un elemento accidentale. Il diritto fatto valere dal contribuente non era intrinseco al rapporto tributario”.

Non si vuole, infatti, affermare che il privato possa “aggirare” le regole che governano l’accesso alla giurisdizione tributaria, chiedendo ad altro Giudice una tutela “anticipata” di posizioni soggettive che potrebbero essere efficacemente tutelate in via “differita” davanti alle Commissioni. Tutt’altro. L’estraneità delle controversie ora in esame dalla giurisdizione tributaria (siccome definita dall’art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992) sta proprio nel fatto che le stesse involgono questioni che nulla hanno nulla a che vedere col rapporto tributario, e che, infatti, sono tutt’affatto diverse da (e non sovrapponibili né “assorbibili” in) quelle che è possibile sottoporre alle Commissioni attraverso l’impugnazione degli atti nominativamente indicati dall’art. 19, comma 1⁸³⁷.

Una volta acclarata l’estraneità delle controversie in questione alla giurisdizione delle Commissioni, pare, in definitiva, pertinente, in punto di individuazione dell’organo giurisdizionale legittimato a fornire tutela al privato, la distinzione fra diritto soggettivo ed interesse legittimo, sulla quale fa leva il riparto di giurisdizione fra Giudice ordinario e Giudice amministrativo⁸³⁸. Soluzione, questa, che oltretutto trova conferma, sul piano strettamente normativo, nell’art. 7, comma 4 dello Statuto dei diritti del contribuente, ove è previsto espressamente che “la natura tributaria dell’atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti”⁸³⁹.

Il riferimento all’interesse legittimo (e, quindi, alla giurisdizione del Giudice amministrativo) non deve stupire.

⁸³⁷ Sul punto, sono significative le parole di G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 578, il quale afferma che tali controversie “esulano dalla giurisdizione tributaria” proprio in quanto “involgenti questioni non deducibili attraverso il ricorso contro uno degli atti impugnabili, perché concernenti (...) la tutela di situazioni giuridiche estranee alla pretesa del contribuente ad essere assoggettato a un prelievo corrispondente alla capacità contributiva da lui manifestata ed accertata attraverso un legittimo procedimento”. In senso analogo, se non si è frainteso, anche V. FICARI, *Il processo tributario*, cit., 995-996, il quale ritiene che gli atti non autonomamente impugnabili davanti alle Commissioni, “laddove aventi rilevanza giuridica autonoma, possono essere collegati a due distinte forme di tutela: quella immediata davanti a giurisdizioni non tributarie e quella in via derivata attraverso l’impugnazione dell’atto successivo davanti al giudice tributario. Entrambe le strade sono attuative degli artt. 24 e 113 cost., sebbene si caratterizzino per un oggetto diverso: la prima mira alla protezione di una situazione giuridica di natura non tributaria, la seconda alla rappresentazione dell’invalidità derivata di un atto tipizzato in ragione del nesso procedimentale che lo lega all’antecedente viziato non tipizzato”.

⁸³⁸ Ritengono che il potere di decidere tali controversie debba essere ripartito tra Giudice ordinario e Giudice amministrativo, tra gli altri, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 290-292; ID., *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, cit., spec. parr. 1 e 2.5; F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 31-32; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 8; F.V. ALBERTINI, *Considerazioni sulla diretta impugnabilità degli atti autorizzativi della deroga al segreto bancario*, cit., spec. 729 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 352 e ss.; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 129 e ss.; T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 140 e ss..

⁸³⁹ Sull’idoneità dell’art. 7, comma 4 dello Statuto a giustificare l’esperimento di azioni dirette ed immediate contro gli atti d’indagine davanti a Giudici diversi da quello tributario, si vedano T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 148 e ss.; P. RUSSO – G. FRANSONI, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, cit., 291; S. LA ROSA, *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, cit., 699-700; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 182-183; F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 32; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 358, 364-365; M. DI SIENA, *Vizi della fase istruttoria e tutela del contribuente. Si consolida l’interpretatio abrogans dei giudici amministrativi circa l’art. 7, comma 4, della L. n. 212/2000*, cit.; M. MILANESE, *Natura tributaria dell’atto e tutela giurisdizionale*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 358 e ss., spec. 358-361 e 370 e ss.; nonché, da ultimo, e molto diffusamente, P. MARONGIU, *L’amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, cit., 168 e ss.

Infatti, nel momento in cui si riconosca che le attività conoscitive e di controllo si esplicano mediante l'esercizio di veri e propri poteri autoritativi, per di più aventi carattere discrezionale, se ne deve inferire, in base ai principi, che a tali poteri il privato opponga non già situazioni di diritto soggettivo, bensì situazioni di interesse legittimo, dato che proprio l'interesse legittimo è, per definizione, la "situazione giuridica soggettiva correlata all'esercizio delle potestà amministrative"⁸⁴⁰.

Che al potere amministrativo discrezionale corrispondano posizioni soggettive di interesse legittimo, è, del resto, conclusione tutt'affatto pacifica tra gli amministrativisti. Se, infatti, si tiene a mente che il "diritto soggettivo (...) attribuisce (...) al soggetto il potere di agire per la realizzazione diretta del proprio interesse"⁸⁴¹, ci si avvede immediatamente che, di fronte alle potestà amministrative discrezionali, il privato non dispone certamente di un tale potere (né, quindi, di un diritto soggettivo), poiché la realizzazione del suo interesse, "lungi dall'essere garantita in modo diretto dalla norma, è rimessa alla valutazione dell'amministrazione"⁸⁴².

In specie, è senz'altro vero che, attraverso la partecipazione al procedimento, il privato possa cercare di indirizzare la scelta dell'Amministrazione in senso a sé favorevole; così come è vero che, attraverso l'impugnazione degli atti illegittimi, esso può altresì far valere la propria pretesa a che l'Amministrazione rispetti le norme ed i principi che governano la sua azione (la c.d. parte vincolata del potere); ciononostante, il privato difetta del "potere decisionale di fondo"⁸⁴³ rispetto al proprio interesse sostanziale. Potere, questo, che spetta all'Amministrazione, la quale, nel rispetto delle norme e dei principi che disciplinano l'esercizio del potere, può legittimamente sacrificare l'interesse sostanziale del privato. In proposito, si usa dire che il contenuto dell'interesse legittimo consta di "*poteri strumentali*"⁸⁴⁴ – che consentono al privato di "*influire sull'esercizio del potere amministrativo, in modo da rendere possibile la realizzazione dell'interesse al bene*"⁸⁴⁵ – ma non di poteri "finali, tali cioè da consentire senz'altro la realizzazione dell'interesse"⁸⁴⁶, perché ciò resta appannaggio dell'Amministrazione.

⁸⁴⁰ In questi termini, A. ZITO – M.R. SPASIANO, *L'ambito della giurisdizione del giudice amministrativo*, in F.G. SCOCA (a cura di), *Giustizia amministrativa*, 2020, 73 e ss., spec. 82..

⁸⁴¹ Così, V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2000, 390.

⁸⁴² In questi termini, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 135.

⁸⁴³ Osservava M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 512 che "ciò che manca nell'interesse legittimo è il potere decisionale di fondo, circa l'interesse giuridicamente protetto, che spetta al titolare della potestà".

⁸⁴⁴ V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., 391.

⁸⁴⁵ In questi termini, M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, cit., 127-128, il quale definisce l'interesse legittimo come "*la posizione di vantaggio fatta ad un soggetto dell'ordinamento in ordine a un bene oggetto di potere amministrativo e consistente nell'attribuzione al medesimo soggetto di poteri atti ad influire sul corretto esercizio del potere, in modo da rendere possibile la realizzazione dell'interesse al bene*" (corsivo dell'Autore). I "*poteri atti ad influire sul corretto esercizio del potere*" sono da individuare nella partecipazione al procedimento e nel diritto di reazione che l'ordinamento riconosce al privato contro gli atti amministrativi illegittimi.

⁸⁴⁶ V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., 391. Nello stesso senso, osservava M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 512 che "ciò che manca nell'interesse legittimo è il potere decisionale di fondo, circa l'interesse giuridicamente protetto, che spetta al titolare della potestà".

Se questi sono i connotati essenziali della figura dell'interesse legittimo, va allora condivisa (a nostro avviso) la tesi di coloro che così qualificano la posizione soggettiva del privato a fronte dell'esercizio dei poteri conoscitivi dell'Amministrazione finanziaria⁸⁴⁷. Già da tempo la dottrina ha rilevato che “nell'esecuzione del controllo sussistono per l'amministrazione margini di discrezionalità (...) amministrativa”, e che in capo al privato siano ravvisabili “situazioni di interesse legittimo”⁸⁴⁸. Si è già avuto modo di precisare, infatti, che, a differenza dell'attività di accertamento strettamente intesa, l'attività d'indagine involge rilevanti profili di *scelta*, dal momento che l'Amministrazione può (per l'appunto) “scegliere quali poteri (fra quelli previsti) esercitare, in quale ordine (se più d'uno) esercitarli e con quale approfondimento (quante domande porre nel questionario, quanti e quali documenti richiedere, per quanto tempo protrarre un accesso)”⁸⁴⁹. Scelte, queste, che non sono compiute in astratto dalla legge, ma sono da questa devolute all'Autorità amministrativa.

A fronte di tale potere di scelta, ciò che il privato può pretendere dall'Amministrazione è unicamente il rispetto delle norme e dei principi che regolano l'esercizio dei poteri d'indagine, ma a sua volta l'Amministrazione, nel rispetto di tali regole e principi, ben potrà sacrificare l'interesse del privato⁸⁵⁰. La realizzazione dell'interesse sostanziale del soggetto inquisito non è, dunque, “garantita in modo diretto dalla norma”, essendo bensì “rimessa alla valutazione dell'amministrazione”⁸⁵¹, il che val quanto dire che le libertà individuali del privato, che pur l'ordinamento senz'altro qualifica come diritti soggettivi, “si presentano, nell'ambito del rapporto amministrativo, come interessi legittimi (oppositivi)”, giacché la norma attribuisce all'Amministrazione il potere di incidere su di esse in presenza di determinate esigenze di cura dell'interesse pubblico, senza che l'interessato possa impedirlo⁸⁵².

⁸⁴⁷ In questo senso, si vedano espressamente A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, cit., 237-238; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 348-350; R. LUPI, *Diritto tributario. Parte generale*, cit., 182; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 32; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 246 e ss.; A.M. GAFFURI, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, cit., par. 8; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 251 e ss.

⁸⁴⁸ Così, già A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, cit., 237-238.

⁸⁴⁹ In questi termini, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 484.

⁸⁵⁰ G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 249.

⁸⁵¹ In questi termini, M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 135.

⁸⁵² Com'è stato autorevolmente osservato, “l'interesse sostanziale che costituisce il presupposto dell'interesse legittimo, a fronte di un singolo episodio di esercizio del potere, può consistere a sua volta (...) in un *diritto soggettivo*”, come ad esempio nel caso del “proprietario del bene che viene espropriato: il suo interesse sostanziale (che si può schematicamente indicare come quello circa la conservazione del bene) è qualificato dall'ordinamento come diritto soggettivo. Ma lo stesso interesse sostanziale si presenta nell'ambito del rapporto amministrativo come interesse legittimo (oppositivo). Infatti, la norma attribuisce all'Amministrazione *il potere* di espropriare il bene, e perciò estinguere il diritto in capo al proprietario in presenza di determinate esigenze di cura di interessi pubblici: a fronte dell'Amministrazione stessa, l'interesse sostanziale del proprietario non è riconosciuto e protetto come diritto ma come interesse legittimo”. Così, molto chiaramente, V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., 393-394. Che tale dinamica possa riguardare anche i diritti costituzionali – come sono molti dei diritti sui quali viene ad interferire l'attività d'indagine tributaria - è opinione che trova significativi riscontri in dottrina. Sul punto, osserva A. PACE, *Problematica delle libertà costituzionali. Parte generale. Introduzione allo studio dei diritti costituzionali*, Padova, 2003, 35 che, del resto, “è (...) la stessa Costituzione ad accennare alla possibilità di incidenza dei pubblici poteri sui diritti costituzionali (cfr. gli artt. 14, comma 3, 16, 17 commi 1 e 3, 21, comma 6, ecc.) e a porre conseguentemente le premesse logico-giuridiche perché i diritti costituzionali possano, a seguito dell'intervento del legislatore ordinario, avere la

L'aver qualificato le attività conoscitive e di controllo come attività discrezionali, e dunque come attività rispetto alle quali il privato oppone situazioni di interesse legittimo, non comporta, però, sempre e necessariamente l'affermazione della giurisdizione amministrativa⁸⁵³, giacché possono darsi ipotesi in cui l'esercizio *contra legem* dell'azione di controllo lasci residuare in capo al soggetto inquisito una situazione di diritto soggettivo perfetto, com'è del resto confermato dai criteri ordinariamente applicati dalla giurisprudenza ai fini del riparto della giurisdizione.

Onde assolvere al (non facile) compito di stabilire in quali ipotesi il privato sia portatore di un diritto soggettivo, e in quali altre sia invece portatore di un interesse legittimo, può essere utile riprendere e completare le considerazioni già compiute a proposito dei risvolti "patologici" delle attività di controllo, per verificare se (e come) il regime dei vizi e delle anomalie degli atti e dei comportamenti posti in essere dall'Amministrazione in sede d'indagine possa interferire con il problema del riparto della giurisdizione tra Giudice ordinario e Giudice amministrativo.

A proposito del regime effettuale delle invalidità degli atti di controllo a contenuto provvedimentale (ad esempio, l'"autorizzazione" all'accesso rilasciata dal capo Ufficio), si è già accennato che, mentre l'atto nullo è *ab origine* inidoneo a produrre i propri effetti (come se non fosse mai stato posto in essere), diversamente l'atto annullabile, fintantoché non sia concretamente annullato, produce effetti "come se fosse valido"⁸⁵⁴. L'efficacia "precaria" dell'atto amministrativo annullabile costituisce espressione del noto principio della c.d. "equiparazione"⁸⁵⁵, che si è soliti ricondurre all'esigenza di consentire all'Amministrazione la realizzazione immediata della cura dell'interesse pubblico rimesso alle sue cure⁸⁵⁶, e che dà luogo – è stato osservato⁸⁵⁷ – ad una "temporanea *disgiunzione tra validità ed efficacia*"; disgiunzione che "può venire meno con l'annullamento del provvedimento" – nel qual caso l'atto viene privato retroattivamente dei propri effetti –, "ma può anche diventare definitiva con il decorso dei termini per ricorrere al giudice amministrativo", evenienza, questa, nella quale invece si determina "l'*inoppugnabilità* del provvedimento", che a propria volta trova

<<consistenza>> dell'interesse legittimo (anziché del diritto soggettivo)". Nello stesso senso, tra gli amministrativisti, F.G. SCOCA, *Riflessioni sui criteri di riparto delle giurisdizioni (ordinaria e amministrativa)*, cit., 615 e ss. Tra i tributaristi, si segnala F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit., 471.

⁸⁵³ In questo senso, invece, L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, cit., 363 e ss.; R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, cit.; S. LA GUARDIA, *Carenza di giurisdizione amministrativa onde vagliare in via immediata le illegittimità dell'attività inquirente della polizia tributaria?*, cit.; da ultimo, P. MARONGIU, *L'amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, cit., 164 e ss.

⁸⁵⁴ In questi termini, R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 322.

⁸⁵⁵ Sul quale, in termini generali, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 612 e ss.

⁸⁵⁶ M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., 194.

⁸⁵⁷ Così, B.G. MATTARELLA, *Il provvedimento*, in S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2012, 350-351.

giustificazione nelle esigenze di “certezza dei rapporti giuridici”⁸⁵⁸ e di “stabilità del provvedimento amministrativo”⁸⁵⁹.

Invero, l’assetto appena delineato ciò produce importanti riflessi in punto di riparto della giurisdizione⁸⁶⁰.

Se è vero che il provvedimento annullabile, malgrado il suo stato viziato, ha comunque autorità di provvedimento e, quindi, imperatività, seppure in via precaria, ciò significa – riprendendo il linguaggio radicato nella giurisprudenza – che il provvedimento annullabile, al pari di quello valido, produce, quale effetto correlato alla sua imperatività, la c.d. “degradazione” del diritto soggettivo del privato ad interesse legittimo⁸⁶¹. Pertanto, se l’attività d’indagine (ad esempio, un accesso ispettivo) si fonda su un atto amministrativo a contenuto provvedimentale (l’autorizzazione del capo Ufficio), ed il privato ritiene che tale atto sia annullabile, non vi è dubbio che la giurisdizione appartenga al Giudice amministrativo, quale “giudice naturale” degli interessi legittimi.

Davanti a tale Giudice, il privato potrà, quindi, impugnare il provvedimento dispositivo dell’indagine (*i.e.* il provvedimento che ha “degradato” il diritto soggettivo ad interesse legittimo) chiedendone l’annullamento, ed al fine di ottenere la pronta interruzione dell’attività ispettiva lesiva potrà altresì chiedere al Giudice di sospendere in via cautelare (anche *ante*

⁸⁵⁸ I virgolettati riportano alcuni passaggi tratti sempre da B.G. MATTARELLA, *Il provvedimento*, cit., 350-351. Su questi profili, si vedano, molto diffusamente, anche R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 438 e ss.

⁸⁵⁹ Così, R. CHIEPPA, *La nullità del provvedimento*, cit., 1116. In giurisprudenza, *cf.*, ad esempio, CONS. STATO, SEZ. VI, n. 5902/2010.

⁸⁶⁰ Sui riflessi della disciplina dell’invalidità dei provvedimenti amministrativi sul riparto della giurisdizione, si veda, in generale, D. PONTE, *Invalidità del provvedimento e riparto di giurisdizione alla luce della legge n. 15/2005*, Milano, 2006, spec. 123 e ss. Tra i tributaristi, si veda soprattutto G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, cit., 1163-1164. Ma analogo approccio, seppure anteriormente alla introduzione degli artt. 21-*septies* e 21-*octies* della Legge n. 241/1990, si ritrova anche in B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 133-134 e T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 140 e ss.

⁸⁶¹ Sulla teoria della “degradazione”, E. CASSETTA, voce *Provvedimento e atto amministrativo*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, XII, Torino, 1997, par. 7. Per un’analisi del tema, si veda anche E. CANNADA BARTOLI, voce *Affievolimento*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958. La tesi della c.d. degradazione o dell’affievolimento del diritto soggettivo in interesse legittimo, benché ad essa continui a fare costante riferimento la giurisprudenza ai fini del riparto di giurisdizione, è stata fatta oggetto di critica da parte della dottrina (si vedano, sul punto, le considerazioni critiche di M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, 515-518). Nonostante ciò, è comunque ancora utile riferirsi al concetto di “degradazione”, se non altro perché, come già riferito, tale concetto viene costantemente impiegato dalla giurisprudenza ai fini del riparto della giurisdizione tra Giudice ordinario e Giudice amministrativo. Sul punto, si veda, per tutti, P.M. VIPIANA, *Il riparto fra le giurisdizioni*, in C. MIGNONE – P.M. VIPIANA, *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013, 41, la quale rileva come il fenomeno della “degradazione” venga costantemente posto dalla giurisprudenza (a partire da CASS., SS.UU., n. 1657/1949) alla base del criterio di riparto della giurisdizione assiso sulla (nota) contrapposizione tra “carenza di potere” e “cattivo uso (o scorretto esercizio) di potere”, talché, nel caso di carenza di potere, l’atto dell’Amministrazione “non è un provvedimento imperativo e non fa <<degradare>> o <<affievolire>> il diritto soggettivo ad interesse legittimo e la posizione giuridica soggettiva configurabile in capo al privato resta di diritto soggettivo, con conseguente giurisdizione del giudice ordinario”, mentre “nel caso di cattivo uso del potere (...), l’amministrazione (...) adotta pur sempre un atto avente la natura di un provvedimento amministrativo imperativo, ancorché illegittimo, idoneo ad estinguere o modificare diritti soggettivi e quindi a degradarli ad interessi legittimi, con conseguente giurisdizione del giudice amministrativo”.

causam) l'esecuzione dell'atto, secondo quanto previsto dagli artt. 55 e ss. del D.Lgs. n. 104/2010 (il c.d. "Codice del processo amministrativo")⁸⁶².

A conclusioni ben diverse deve, invece, giungersi nelle ipotesi (invero rare) in cui il provvedimento dispositivo dell'indagine sia radicalmente nullo. Infatti, "se l'atto (...) è affetto da nullità (...), esso non è capace di produrre effetti", con la conseguenza che il diritto soggettivo del privato "resta integro, non essendo stato degradato ad interesse legittimo", così come "resta piena la sua tutelabilità in sede ordinaria, nelle forme e nei modi dei diritti (...) e non degli interessi legittimi"⁸⁶³. L'atto nullo è, cioè, *ab origine* inidoneo a produrre conseguenze sul piano giuridico, difettando "della necessaria forza causale per modificare la realtà giuridica preesistente", ragione per la quale ne "va esclusa la potestà degradatoria sulla situazione giuridica soggettiva del privato"⁸⁶⁴, il quale, pertanto, conserva intatto il proprio diritto soggettivo.

Ne deriva, in caso di nullità del provvedimento dispositivo dell'indagine, che il privato potrà esercitare davanti al Giudice ordinario (quale "giudice naturale" dei diritti soggettivi) un'azione di condanna inibitoria, volta, cioè, ad ottenere un provvedimento che ordini all'Amministrazione la cessazione della condotta lesiva; ed anche in questo caso potrà chiedere in via cautelare (anche *ante causam*) l'interruzione dell'attività materiale esecutiva del provvedimento nullo, con provvedimento d'urgenza *ex art. 700 c.p.c.*⁸⁶⁵. Del resto, è ormai diffusa l'opinione che ravvisa nell'inibitoria un'azione generale (ossia esperibile tanto in via cautelare, con provvedimento d'urgenza, quanto in via definitiva) e atipica (esperibile, cioè, anche al di là delle ipotesi tipizzate dalla legge)⁸⁶⁶, "che permette al giudice di intervenire (...) a monte dell'evento potenzialmente pregiudizievole"⁸⁶⁷.

A fortiori, deve ritenersi che il privato conservi intatto ed immutato il proprio diritto soggettivo (senza, dunque, che questo "degradi" ad interesse legittimo) in presenza di attività ispettive eseguite "in via di mero fatto". Si tratta, cioè, di quei casi (già esaminati in precedenza) in cui l'attività ispettiva venga posta in essere in totale mancanza del prescritto provvedimento, ovvero sia eseguita "infedelmente", ossia esorbitando dai limiti previamente stabiliti in detto provvedimento. Si pensi, in particolare, alle ipotesi degli accessi, ispezioni e verifiche eseguiti

⁸⁶² In questo senso, G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, I, 1143 e ss., spec. 1163; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 136.

⁸⁶³ In questi termini, V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, cit., 633. Ma in senso analogo, si vedano anche R. VILLATA – M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017, 391 e ss.; R. CHIEPPA, *La nullità del provvedimento*, cit., 1132-1333; D. PONTE, *Invaldità del provvedimento e riparto di giurisdizione alla luce della legge n. 15/2005*, cit., 130 e ss.

⁸⁶⁴ Così, D. PONTE, *La nullità dell'atto amministrativo. Procedimento e processo*, Milano, 2015, 295-296.

⁸⁶⁵ In questo senso, ancora G. VANZ, *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, cit., 1163-1164; B. SANTAMARIA, *Le ispezioni tributarie*, cit., 133-134.

⁸⁶⁶ Su tali profili, si vedano, per tutti, A. PROTO PISANI, *Note sulla tutela civile dei diritti*, in *Foro It.*, 2002, V, cc. 165 e ss., spec. 168-169. Per una compiuta ricostruzione del dibattito introno all'inquadramento dell'inibitoria, V. CARNEVALE, *Appunti sulla natura giuridica della tutela inibitoria*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2007, 63 e ss. Sul punto, anche A. BELLELLI, *L'inibitoria come strumento generale di tutela contro l'illecito*, cit.; nonché, da ultimo, G. BASILICO, *La tutela civile preventiva*, Milano, 2013, 188 e ss.

⁸⁶⁷ In questi termini, A. PANZAROLA – R. GIORDANO, *Provvedimenti d'urgenza*, Bologna, 2016, 218.

in mancanza dell'autorizzazione del capo Ufficio, oppure eseguiti dai verificatori al di là dei limiti oggettivi e soggettivi fissati nell'ordine d'ispezione.

Il primo dei casi appena evocati (*i.e.* l'accesso eseguito in totale mancanza di autorizzazione) è senz'altro il più semplice. Già oltre settanta anni addietro, illustre dottrina ravvisava, infatti, in tale ipotesi “una fattispecie (...) simile alla carenza di potere, nel senso che, non essendovi il provvedimento, l'autorità avrà la potestà, ma non anche la situazione soggettiva di diritto che nasce dal provvedimento, e per converso il privato (...) non ha perduto il proprio diritto soggettivo”⁸⁶⁸. L'attività ispettiva trasmoda, cioè, in un mero comportamento materiale, illecitamente tenuto dai funzionari procedenti⁸⁶⁹, “e poiché un mero comportamento di fatto, per di più illecito, non può certamente considerarsi idoneo a degradare il diritto del privato a interesse legittimo, non sembra dubbio che in questo caso la giurisdizione competa al giudice ordinario”⁸⁷⁰.

Ma ad analoghe conclusioni pare doversi giungere anche nella seconda ipotesi pocanzi considerata (*i.e.* il superamento dei limiti stabiliti nell'autorizzazione del capo Ufficio), giacché anche in questo caso la lesione lamentata dal privato non è collegata in alcun modo al provvedimento (ossia all'atto capace di “degradare” il diritto ad interesse legittimo, e di costituire in capo al privato l'obbligo di subire le conseguenti attività ispettive), bensì ad una condotta materiale dei verificatori, che non pare in alcun modo idonea né a “degradare” il diritto del privato ad interesse legittimo, né ad “estendere” l'obbligo di *patis* del privato rispetto a quanto stabilito nel provvedimento dispositivo dell'indagine.

Sono queste le ragioni che hanno indotto la dottrina a negare (a nostro avviso condivisibilmente) a tali condotte ogni attitudine “degradatoria” del diritto del privato ad interesse legittimo, e ad affermare, anzi, che, “rispetto a tutto ciò che non sia stato autorizzato nelle forme previste da chi ne abbia l'autorità, continua a sussistere (resistere, potremmo dire) il diritto del privato”⁸⁷¹. Si tratta, d'altra parte, di condotte “negligenti e infedeli”, ossia di condotte che, seppur nascono come “esecutive” del provvedimento, travalicano poi i limiti da questo fissati, così trasmodando in meri comportamenti materiali; condotte che, anche ai fini risarcitori, la dottrina ha, del resto, sempre attribuito alla “competenza del giudice ordinario”⁸⁷².

⁸⁶⁸ Così, M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 652.

⁸⁶⁹ Si veda ancora M.S. GIANNINI, *Diritto amministrativo*, I, cit., 652, che rilevava come, in siffatte ipotesi, “l'evento e la condotta dell'autorità possono concretare un fatto illecito”.

⁸⁷⁰ In questi termini, limpidamente, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 376; nello stesso senso, anche F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, cit., 32.

⁸⁷¹ Così, ancora G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 378.

⁸⁷² I virgolettati riportano alcuni passaggi di M. NIGRO, *Giustizia amministrativa*, cit., 199, il quale, così argomentando – e cioè riconoscendo la giurisdizione del Giudice ordinario –, mostrava evidentemente di ritenere che, in questi casi, la situazione giuridica soggettiva del privato abbia la consistenza del diritto soggettivo.

Considerazioni conclusive, in prospettiva (anche) de iure condendo.

Si può, a questo punto, tentare di svolgere qualche breve considerazione conclusiva, onde puntualizzare i risultati raggiunti nel corso di questa ricerca e formulare qualche auspicio in prospettiva *de iure condendo*.

Nella prima parte di questo studio, si è osservato come, nel sistema fiscale attuale – fondato sull’“auto-imposizione” di milioni di contribuenti, sul ridimensionamento del ruolo dell’accertamento nella dinamica del prelievo, e sull’accresciuta importanza dei controlli –, l’azione conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione finanziaria, lungi dal consistere in una mera attività materiale preparatoria dell’accertamento, dia luogo ad un’attività amministrativa dotata di autonoma rilevanza giuridica, a propria volta articolata in “più procedimenti, tanti quanti sono i poteri attribuiti dalla legge agli organi ispettivi e di vigilanza”⁸⁷³. Procedimenti che sfociano nell’adozione di veri e propri provvedimenti amministrativi, suscettibili di imporre unilateralmente al soggetto inquisito “un *facere* (presentarsi ad un ufficio, rispondere ad un’interrogazione), un *dare* (consegnare un documento, redigere ed inviare una relazione), o un *pati* (subire un’ispezione)”⁸⁷⁴.

In sintesi, le attività conoscitive e di controllo dell’Amministrazione finanziaria si sostanziano in attività amministrative autoritative, che inevitabilmente interferiscono con la sfera delle libertà individuali del soggetto passivo, sia esso il contribuente o un terzo. Ciò significa che le attività di controllo, “a prescindere dalle eventuali e indirette conseguenze che le stesse possono avere nella sfera patrimoniale del contribuente (nel caso di successivi atti di accertamento e di irrogazione di sanzioni), hanno ancor prima una diretta e immediata incidenza su posizioni giuridiche diverse”⁸⁷⁵. Dette attività vanno, cioè, ad incidere, prima ancora che sulla “posizione fiscale” del contribuente, su posizioni soggettive “extra-tributarie”, ossia su “interessi e valori (riassumibili nel c.d. diritto alla riservatezza) che (...) non possono essere confusi o accomunati con quell’interesse all’integrità patrimoniale sul quale incide l’accertamento del tributo”⁸⁷⁶.

Dalle pagine precedenti emerge, quindi, l’attitudine “pluri-offensiva” delle attività conoscitive e di controllo; attività, queste, che manifestano, più precisamente, due autonomi profili di lesività, l’uno da considerare ai fini della tutela “successiva” contro l’atto di accertamento, l’altro da considerare ai fini della tutela “immediata”.

Con riguardo al primo dei profili testé evocati (relativo alla tutela “successiva” contro gli atti d’indagine), dopo aver escluso che tra le attività conoscitive e l’accertamento intercorra un nesso di tipo “procedimentale” o di autentica “presupposizione”, abbiamo, anzitutto,

⁸⁷³ F. GALLO, *L’istruttoria nel sistema tributario*, cit., 30.

⁸⁷⁴ F. LEVI, *L’attività conoscitiva della pubblica Amministrazione*, cit., 95.

⁸⁷⁵ G. VANZ, *L’attività conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 44.

⁸⁷⁶ S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., 645..

negato che l'inosservanza delle norme disciplinanti le indagini si riverberi direttamente (“per derivazione”) in vizi dell’atto di accertamento. Si è, invece, individuato un più valido terreno di indagine nel quadro della disciplina interna dell’accertamento tributario e delle “prove” sulle quali esso può essere validamente fondato, dal cui novero debbono essere escluse quelle conoscenze che costituiscano il frutto di indagini condotte *contra legem*.

Più precisamente, dalle norme disciplinanti la formazione del convincimento dell’Ufficio accertatore, ci è parso di poter ricavare il divieto, imposto al medesimo Ufficio, di avvalersi degli elementi conoscitivi illegittimamente o illecitamente raccolti⁸⁷⁷, divieto che tende a presidiare la legalità dei *modi* di acquisizione della prova, sanzionando con l’*inutilizzabilità* l’inosservanza delle regole di azione che disciplinano l’acquisizione autoritativa di conoscenze fiscalmente rilevanti. Tale vincolo di inutilizzabilità – che vale a precludere l’impiego di tutte le prove che costituiscano il frutto di indagini amministrative illegittimamente o illecitamente condotte – si estende simmetricamente⁸⁷⁸ anche al Giudice tributario, il quale, una volta che il contribuente abbia impugnato l’atto impositivo, dovrebbe valutare tale provvedimento “accantonando quelle prove, e annullarlo se non ha altro fondamento probatorio”⁸⁷⁹, senza possibilità, per l’Amministrazione, di svolgere indagini suppletive, dirette alla ricerca “postuma” di prove da addurre nel processo in “sostituzione” di quelle inutilizzabili⁸⁸⁰, né, per il Giudice, di esercitare i propri poteri istruttori officiosi per procedere, di propria iniziativa, ad una nuova acquisizione degli elementi raccolti *contra legem* dall’Amministrazione in sede di indagine amministrativa⁸⁸¹.

Non si tratta, dunque, di automatica invalidità derivata dell’accertamento per il vizio di un atto ad esso necessariamente prodromico, quanto piuttosto di insussistenza del fondamento della pretesa, per essersi essa basata su elementi che, in quanto illegittimamente (o illecitamente) raccolti, non potevano essere validamente impiegati dall’Ufficio impositore ai fini dell’accertamento. In altre parole – è stato autorevolmente osservato –, “perché una prova possa considerarsi valida, non basta che essa sia di per sé dimostrativa di ciò che si vuole provare”, essendo altresì “necessario (...) che essa sia stata legittimamente acquisita”, cosicché,

⁸⁷⁷ In questo senso, per tutti, I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 213-214, e R. SCHIAVOLIN, *L’utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 515-516.

⁸⁷⁸ Sul rilievo che la regolamentazione procedimentale della prova assume in sede processuale, F. TESAURO, *L’onere della prova nel processo tributario*, cit.; ID., voce *Prova (diritto tributario)*, cit., par. 5; R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, cit., 481-482; F. PISTOLESI, *Note sui poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, cit., 951; I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell’IVA*, cit., 155 e ss.; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 321-322; G.M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, cit., 556; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 602.

⁸⁷⁹ Così, F. TESAURO, *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009, 155-156. Dello stesso Autore, ID., *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Torino, 2009, 384.

⁸⁸⁰ In tal senso, oltre a L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, cit., 412 e ss., anche R. SCHIAVOLIN, *L’utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, cit., 518.

⁸⁸¹ Si veda, in quest’ordine di idee, M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, cit., 142.

se la prova è stata raccolta facendo ricorso ad atti o comportamenti illegittimi (o illeciti), risulta anch'essa affetta da illegittimità e, come tale, è inutilizzabile ai fini dell'accertamento⁸⁸².

L'annullamento dell'atto impositivo – quand'anche motivato dall'infondatezza della pretesa per essersi questa basata su elementi inutilizzabili – vale, tuttavia, a soddisfare unicamente “l'interesse (patrimoniale) dei contribuenti a non essere assoggettati ad un prelievo fondato su un procedimento illegittimamente svolto”⁸⁸³, ma lascia intatto il pregiudizio agli altri interessi “extra-tributari” sui quali abbia inciso l'attività d'indagine illegittima o illecita⁸⁸⁴. La tutela demolitoria fornita dal processo tributario contro l'atto impositivo consente, cioè, al più, di sterilizzare le (eventuali) conseguenze “fiscali” (sul piano impositivo e sanzionatorio) delle violazioni commesse dall'Amministrazione in sede d'indagine⁸⁸⁵, ma appare non pertinente al bisogno di tutela immediatamente correlato alla lesione delle posizioni soggettive “non tributarie” del privato. Posizioni soggettive, queste ultime, che richiedono forme di tutela immediata (di tipo *inibitorio/cautelare*)⁸⁸⁶, autonome e non surrogabili dalla tutela (*successiva, indiretta ed eventuale*) apprestata dalle Commissioni Tributarie in sede di impugnazione dell'atto di accertamento.

Né potrebbe ritenersi sufficiente, rispetto a tali posizioni “extra-tributarie”, una tutela di tipo risarcitorio, giacché tale rimedio attiene, ancora una volta, alla sfera patrimoniale del privato, e si pone in chiave accessoria e sussidiaria rispetto al bene giuridico primario da tutelare, vale a dire il complesso delle libertà individuali⁸⁸⁷. Diritti e libertà che, peraltro, proprio in ragione della loro intrinseca connotazione non patrimoniale, “mal si prestano, una volta che siano stati lesi, ad essere riparati attraverso l'equivalente pecuniario”⁸⁸⁸, richiedendo, piuttosto, forme di tutela di tipo inibitorio, com'è stato, del resto, autorevolmente riconosciuto a più riprese anche dalla Corte EDU⁸⁸⁹.

In proposito, si era dunque osservato che, mentre la tutela dell'interesse del contribuente a non essere assoggettato ad un prelievo ingiusto può senz'altro essere efficacemente fornita dalle Commissioni Tributarie in occasione dell'impugnazione dell'atto impositivo, diversamente, le problematiche di tutela immediatamente determinate dalle attività ispettive dell'Amministrazione finanziaria involgono questioni del tutto avulse dalla pretesa tributaria,

⁸⁸² I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, cit., 213-214.

⁸⁸³ Così, A. FEDELE, *Concorso alle spese pubbliche e diritti individuali*, cit., par. 3.3.

⁸⁸⁴ R. SCHIAVOLIN, *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, cit., 35..

⁸⁸⁵ R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 203.

⁸⁸⁶ In generale, C. RAPISARDA SASSOON, voce *Inibitoria*, cit.; nonché, da ultimo, G. BASILICO, *La tutela civile preventiva*, Milano, 2013, 188 e ss.

⁸⁸⁷ G. VANZ, *L'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 345.

⁸⁸⁸ A. BELLELLI, *L'inibitoria come strumento generale di tutela contro l'illecito*, cit., 612-613.

⁸⁸⁹ *Cfr.*, in materia di indagini amministrative tributarie, CORTE EDU, 21 febbraio 2008, causa n. 18497/03, *Ravon c. Francia*, spec. punto 28; ID., 16 ottobre 2008, causa n. 10447/03, *Maschino c. Francia*, spec. punto 22. Si vedano inoltre, in tema di indagini amministrative per la repressione di pratiche anticoncorrenziali, CORTE EDU, 24 dicembre 2010, causa n. 29408/08, *Société Canal Plus*, spec. punto 36; ID., 24 dicembre 2010, causa n. 29613/08, *Compagnie des gaz de pétrole Primagaz*, spec. punto 24.

ed interessi tutt'affatto diversi e autonomi da quelli implicati dalle norme sulle prestazioni tributarie. Ragion per cui le azioni giurisdizionali dirette ed immediate contro gli atti d'indagine paiono rimanere estranee alla giurisdizione delle Commissioni Tributarie – alle quali, del resto, la legge devolve “tutte” (e soltanto) “le controversie *aventi ad oggetto i tributi*” (art. 2 del D.Lgs. n. 546/1992) –, per ricadere invece entro la giurisdizione ordinaria o amministrativa, a seconda che il privato faccia valere un diritto soggettivo o un interesse legittimo. Assetto, questo, che peraltro sembra trovare significativo riscontro – già *de iure condito* – nel disposto dell'art. 7, comma 4 dello Statuto dei diritti del contribuente, laddove espressamente prevede che “la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti”.

Sebbene esistano – come testé ribadito –, le risorse ordinamentali per sostenere, anche allo stato attuale della legislazione, l'immediata tutelabilità giurisdizionale delle posizioni soggettive “extra-tributarie” immediatamente incise dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dell'azione di controllo, andrebbe nondimeno valutato favorevolmente un intervento del legislatore che, anzitutto, confermasse in modo espreso la diretta ed immediata impugnabilità degli atti d'indagine, e che, con l'occasione, devolvesse le relative controversie ad un unico plesso giurisdizionale.

In primo luogo, un siffatto intervento legislativo risulterebbe più che mai opportuno (se non addirittura necessario) per superare la posizione di chiusura espressa dalla unanime giurisprudenza, tradizionalmente ferma nell'escludere l'ammissibilità di qualunque forma di reazione giurisdizionale immediata contro le attività d'indagine illegittimamente o illecitamente svolte. Posizione, questa, che desta non poche perplessità, dal momento che, così argomentando, la giurisprudenza ha finito per cristallizzare un assetto non soltanto difficilmente conciliabile con i principi di tutela desumibili dagli artt. 24 e 113 Cost., ma anche incompatibile con i principi espressi dalla Corte EDU.

In secondo luogo, sarebbe auspicabile che il legislatore devolvesse tali controversie ad un unico Giudice, onde stemperare le complicazioni tradizionalmente correlate al “dualismo” del sistema giurisdizionale italiano, imperniato, com'è noto, sul non sempre agevole riparto della giurisdizione tra Giudice ordinario e Giudice amministrativo⁸⁹⁰. Complicazioni ancor più avvertite nella nostra materia, ove ogni “errore” nell'individuazione del Giudice munito di giurisdizione rischierebbe di pregiudicare irrimediabilmente le possibilità del privato di conseguire una tutela realmente effettiva delle proprie posizioni soggettive.

Infatti, la “rapidità” che caratterizza le attività ispettive, in uno coi “tempi tecnici” necessari per l'esercizio di un'azione legale, rendono, già di per sé, piuttosto difficoltoso

⁸⁹⁰ Sul tema dei “costi” (non solo economici, ma anche in termini di minore effettività della tutela giurisdizionale) che il sistema “dualistico” comporta, si segnala, da ultimo, F. VOLPE, *I “costi” del mantenimento del sistema dualistico*, in G.D. COMPORATI (a cura di), *La giustizia amministrativa come servizio (tra effettività ed efficienza)*, Firenze, 2016, 217 e ss.

l'accesso alla tutela cautelare/inibitoria⁸⁹¹; ed anche nelle ipotesi in cui il distacco temporale tra l'adozione del provvedimento ispettivo e la sua completa esecuzione lasciasse residuare un tempo utile per l'esercizio di un'azione cautelare, un eventuale "errore" nell'individuazione del Giudice legittimato a decidere pregiudicherebbe fatalmente la concreta possibilità per il privato di conseguire la tutela anelata: il Giudice adito, qualora si ritenesse sfornito di giurisdizione, dovrebbe infatti verosimilmente negare al privato la tutela cautelare richiesta⁸⁹²; l'attività ispettiva potrebbe quindi proseguire senza interruzioni e, nella massima parte dei casi, verrebbe portata a compimento (con conseguente definitiva consumazione della lesione) prima che il privato riesca ad ottenere da altro Giudice una pronuncia sulla domanda cautelare.

Se è vero che ragioni di semplificazione e di effettività della tutela suggeriscono la concentrazione della giurisdizione davanti ad un unico Giudice, si è, tuttavia, da più parti constatato che, anche in prospettiva *de iure condendo*, l'ipotesi di devolvere le controversie in questione al Giudice tributario sia difficilmente praticabile.

In proposito – è stato efficacemente osservato –, “la circostanza che chi si oppone alle attività tributarie di indagine agisca in difesa di libertà individuali, e non a tutela di interessi patrimoniali contrapposti alla pretesa tributaria, induce a ritenere che sia molto dubbia la possibilità di una espressa modifica degli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546/1992”⁸⁹³. In effetti, se si esclude (come anche noi abbiamo ritenuto di escludere) il carattere “tributario” delle controversie sugli atti d'indagine (lesivi dei diritti “civili” degli interessati e non dei loro interessi “tributari”), dovrebbe conseguentemente negarsi anche la possibilità di attribuire la

⁸⁹¹ Sul punto, si veda, in generale, V. TENORE, *Studi sull'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, cit., 235, il quale comunque evidenzia che anche in questo caso residuerebbe spazio per una tutela di tipo risarcitorio.

⁸⁹² Sul tema, con riferimento al processo civile, M. MUSCARDINI, *Giurisdizione e competenza*, in G. TARZIA (a cura di), *Il processo cautelare*, Padova, 2004, 239 e ss., spec. 257, la quale osserva come “nella pratica giurisprudenziale il giudice investito dal procedimento cautelare *ante causam* spesso neghi il provvedimento richiesto, affermando la propria carenza di giurisdizione”. Anche se l'Autrice è di altro avviso, giacché ritiene (p. 256) “di escludere dall'ambito del processo cautelare ogni questione relativa al processo di merito”, cosicché – prosegue l'Autrice - “poco interessa che il giudice cautelare abbia o meno potere giurisdizionale di merito, dato che l'urgenza di ovviare ad un pericolo di danno comporta che comunque vi sia il potere di intervenire cautelamente, rimandando ad un secondo momento ogni valutazione sulla giurisdizione”. Per quanto attiene al processo amministrativo, si veda soprattutto l'art. 10 c.p.a., che, nel disciplinare il regolamento preventivo di giurisdizione, stabilisce che “nel giudizio sospeso possono essere chieste misure cautelari, ma il giudice non può disporle se non ritiene sussistente la propria giurisdizione”. Sul punto, M. SICA, *Difetto di giurisdizione e tutela cautelare nel codice del processo amministrativo*, in G. D'ELIA – G. TIBERI – M.P. VIVIANI SCHLEIN (a cura di), *Studi in memoria di Alessandra Concaro*, Milano, 2012, 649 e ss., spec. 657, il quale osserva che “l'art. 10 (...) sembra escludere che il giudice che si ritenga privo di giurisdizione possa provvedere in merito alla richiesta di misure cautelari”.

⁸⁹³ In questi termini, G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 356.

giurisdizione su di esse alle Commissioni, pena, altrimenti, “la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali”⁸⁹⁴, sancito dall’art. 102 Cost.⁸⁹⁵.

Esclusa, anche in prospettiva *de iure condendo*, la giurisdizione delle Commissioni, parte della dottrina ha allora ritenuto che “l’organo sistematicamente più acconcio” a conoscere delle controversie in questione sia “il Giudice Ordinario e, tra questi, il *giudice per le indagini preliminari* (quale giudice delle libertà) o il *giudice civile* (quale giudice dei diritti civili)”; rilevando, altresì, che “sarebbe necessario introdurre, con apposito intervento legislativo, la garanzia della possibilità di rivolgersi a un magistrato di turno”, così da assicurare al privato l’“inibizione, in diretta, della istruttoria illegittima”⁸⁹⁶, cosa che il ricorso *ex art. 700 c.p.c.*, per quanto rapido sia il relativo procedimento, attualmente non consente.

La posizione espressa dalla dottrina da ultimo citata merita, a nostro avviso, piena condivisione, ancorché richieda qualche breve precisazione ulteriore, onde comporre l’(apparente) contraddizione insita nella devoluzione al Giudice ordinario di controversie che, come riteniamo, involgono (anche) situazioni giuridiche soggettive di interesse legittimo.

Invero, non vi è dubbio che “nella Carta costituzionale non sia rinvenibile alcuna disposizione che espressamente vieti al legislatore di devolvere alla cognizione dell’autorità giudiziaria ordinaria controversie involgenti interessi legittimi”⁸⁹⁷. Anzi – è stato evidenziato –, “a fronte di una disposizione costituzionale, l’art. 103, che delimita l’ambito cognitivo del giudice amministrativo, facendolo coincidere, almeno di regola, con la tutela degli interessi legittimi, non sussiste, relativamente al giudice ordinario, una norma analoga che ne circoscriva lo spazio di intervento”⁸⁹⁸. L’assenza di un’espressa riserva *assoluta* della materia degli interessi legittimi alla giurisdizione amministrativa, in uno con il disposto dell’art. 102 Cost., che devolve ai magistrati ordinari la funzione giurisdizionale, ha indotto tale illustre dottrina a ritenere che

⁸⁹⁴ C. COST., n. 64/2008, la quale individua la “materia devoluta alla cognizione dei giudici tributari” nella “natura tributaria del rapporto”, ravvisando, quindi, ai fini del rispetto dei limiti costituzionali, la necessità di un “imprescindibile collegamento”, ed anzi di un “nesso di inscindibilità”, tra giurisdizione tributaria e materia tributaria. Di qui, quali ulteriori corollari, la constatazione che “il difetto della natura tributaria della controversia fa necessariamente venir meno il fondamento costituzionale della giurisdizione del giudice tributario” e l’affermazione, in termini positivi, che “l’attribuzione a tale giudice della cognizione della suddetta controversia si risolve inevitabilmente nella creazione, costituzionalmente vietata, di un <<nuovo>> giudice speciale”. In altre parole ancora, “l’attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali”. Per un autorevole commento, si veda C. GLENDI, *Limiti costituzionali all’espansione “extra moenia” della giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2008, 1145 e ss.

⁸⁹⁵ In questo senso, A. MARCHESELLI – E. MARELLO, *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell’accertamento tributario*, cit., par. 5.

⁸⁹⁶ In questo senso, A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, 300 testo e nota 712.

⁸⁹⁷ Così, I. ZINGALES, *Pubblica amministrazione e limiti della giurisdizione tra principi costituzionali e strumenti processuali*, Milano, 2007, 92. Nello stesso senso, S. MENCHINI, *La tutela del giudice ordinario*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di Diritto amministrativo. Diritto amministrativo speciale*, V, *Il processo amministrativo*, Milano, 2003, 4867 e ss., spec. 4874-4875, il quale evidenzia “che la legge fondamentale (...) non esclude affatto che (...) venga riconosciuto, in specifici settori, al giudice ordinario, mediante l’attribuzione della tutela anche degli interessi legittimi, il sindacato pieno e totale dell’esercizio del pubblico potere”.

⁸⁹⁸ In questi termini, S. MENCHINI, *La tutela del giudice ordinario*, cit., 4875, nota 20.

“la competenza dei tribunali civili possa espandersi anche alle situazioni di interesse legittimo, sempre che vi sia una volontà di legge in tal senso orientata”⁸⁹⁹.

In questo senso sembra deporre, del resto, anche il dettato dell’art. 113 Cost.

Infatti, dopo aver sancito la tutelabilità giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi incisi dall’attività amministrativa (commi 1 e 2), l’art. 113 rimette espressamente alla legge la possibilità di stabilire, nei singoli casi, quali organi giurisdizionali possano annullare gli atti della pubblica Amministrazione (comma 3), con ciò lasciando intendere che, “agli occhi del costituente”, sia, a ben vedere, “di secondaria importanza (...) che gli atti posti in essere in violazione di diritti o di interessi siano annullati dall’uno o dall’altro dell’ordine dei giudici”⁹⁰⁰, e che quindi la tutela possa essere impartita “indifferentemente, (...) a discrezione del legislatore, dal giudice ordinario o dal giudice amministrativo”⁹⁰¹.

Sembra pertanto lecito ritenere che il sistema “dualistico” (indubbiamente) recepito dalla Costituzione, fondato sui binomi “diritto soggettivo-Giudice ordinario” e “interesse legittimo-Giudice amministrativo”, operi in mancanza di una diversa indicazione legislativa, potendo, dunque, “il legislatore orientare diversamente tale sistema e modellare discrezionalmente le aree già assegnate all’una e all’altra giurisdizione”⁹⁰².

Se si aderisce alla tesi espressa dagli Autori da ultimo citati, nessun limite costituzionale potrebbe, evidentemente, opporsi alla devoluzione, per via legislativa, delle controversie sugli atti di controllo dell’Amministrazione finanziaria alla cognizione del giudice ordinario, ancorché le stesse involgano spesso situazioni giuridiche soggettive di interesse legittimo. Fermo restando che, qualora invece si ritenesse di non aderire alla ricostruzione testé proposta⁹⁰³, resterebbe comunque impregiudicata la possibilità di devolvere le controversie qui in esame alla giurisdizione esclusiva del Giudice amministrativo, ossia a quella porzione della

⁸⁹⁹ Così, ancora S. MENCHINI, *La tutela del giudice ordinario*, cit., 4875, nota 20. Osserva A.M. SANDULLI, *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1980, 806, che “l’art. 103 Cost. prevede (...) la conservazione (*ma non la riserva assoluta*) alla giurisdizione del Consiglio di Stato della materia degli interessi legittimi”. Prosegue poi l’Illustre Autore rilevando (p. 877) che “non mancano (...) – anche se sono rari – i casi di competenza di giudici civili in materia di interessi legittimi”, ribadendo che “ciò non contrasta con l’art. 103 Cost.”.

⁹⁰⁰ Così, G. BERTI, *Commento agli artt. 113 e 103, commi 1 e 2, Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1987, 87.

⁹⁰¹ In questi termini, ancora G. BERTI, *Commento agli artt. 113 e 103, commi 1 e 2, Cost.*, cit., 86.

⁹⁰² Così, I. ZINGALES, *Pubblica amministrazione e limiti della giurisdizione tra principi costituzionali e strumenti processuali*, cit., 96.

⁹⁰³ Tesi, invero, certamente non pacifica. In senso contrario (nel senso, cioè, della riserva assoluta al giudice amministrativo della cognizione degli interessi legittimi), si segnalano, tra gli altri, C. MORTATI, *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1958, 871, secondo il quale le norme costituzionali debbono essere lette “nel senso di concentrare ogni specie di tutela di interessi legittimi” in capo al giudice amministrativo, “in ogni caso sottraendola all’autorità giudiziaria ordinaria”; nonché V. BACHELET, *La giustizia amministrativa nella Costituzione italiana*, Milano, 1966, 50; E. CANNADA BARTOLI, *La tutela giudiziaria del cittadino verso la pubblica amministrazione*, Milano, 1964, 29-30; V. ANDRIOLI, *Bilancio della legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1965, 1622 e ss., spec. 1643; M. MAZZAMUTO, *Il riparto di giurisdizione*, Napoli, 2008, 16 e ss.; R. VILLATA, *Scritti in tema di questioni di giurisdizione*, Milano, 2019, spec. 37 e ss..

giurisdizione amministrativa nell'ambito della quale tale Giudice conosce sia degli interessi legittimi che dei diritti soggettivi⁹⁰⁴.

⁹⁰⁴ Sul punto, per tutti, A. POLICE, voce *Giurisdizione esclusiva*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, 2754 e ss., nonché, più di recente, ed anche per ampi riferimenti dottrinali e giurisprudenziali, G.A. PRIMERANO, *Commento all'art. 133 del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, in G. MORBIDELLI (a cura di), *Codice della giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 1258 e ss.

ELENCO DELLE OPERE CITATE

- AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di G.A. MICHELI, Milano, 1971
- AA.VV., *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio di giurisprudenza*, a cura di U. ALLEGRETTI – A. ORSI BATTAGLINI – D. SORACE, II, Rimini, 1987
- AA.VV., *Le presunzioni in materia tributaria*, a cura di A.E. GRANELLI, Rimini, 1987
- AA.VV., *Commentario breve alla Costituzione*, a cura di V. CRISAFULLI – L. PALADIN, Padova, 1990
- AA.VV., *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario. Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 con le successive modifiche e integrazioni*, a cura di C. GLENDI, Milano, 1990
- AA.VV., *Commento al nuovo Codice di procedura penale*, coordinato da M. CHIAVARIO, II, Torino, 1990
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*, a cura di A. ROMANO, Padova, 1992
- AA.VV., *Capacità contributiva (profili generali)*, a cura di MOSCHETTI F., Padova, 1993
- AA.VV., *Studi in onore di Vittorio Ottaviano*, II, Milano, 1993
- AA.VV., *Le trasformazioni del diritto amministrativo. Scritti degli allievi per gli ottanta anni di M.S. Giannini*, a cura di S. AMOROSINO, Milano, 1995
- AA.VV., *Diritto amministrativo*, a cura di L. MAZZAROLLI – G. PERICU – A. ROMANO – F.A. ROVERSI MONACO – F.G. SCOCA, II, Bologna, 1998
- AA.VV., *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario*, diretta da F. TESAURO, Torino, 1998
- AA.VV., *Il processo tributario*, a cura di G. CURAMI, Torino, 1998
- AA.VV., *Trattato di Diritto amministrativo. Diritto amministrativo speciale*, V, *Il processo amministrativo*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2003
- AA.VV., *Il nuovo processo tributario. Commentario*, a cura di T. BAGLIONE – S. MENCHINI – M. MICCINESI, Milano, 2004
- AA.VV., *Il processo cautelare*, a cura di G. TARZIA, Padova, 2004
- AA.VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2004

- AA.VV., *Principio di legalità e amministrazione di risultati*, a cura di M. IMMORDINO – A. POLICE, Torino, 2004
- AA.VV., *Trasformazioni dell'amministrazione e nuova giurisdizione*, a cura di M. ANDREIS, Milano, 2004
- AA.VV., *Diritto amministrativo*, a cura di L. MAZZAROLLI – G. PERICU – A. ROMANO – F.A. ROVERSI MONACO – F.G. SCOCA, I, Bologna, 2005
- AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI – A. FEDELE, Milano, 2005
- AA.VV., *Dizionario di diritto pubblico*, diretto da S. CASSESE, Milano, 2006
- AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, a cura di S. LA ROSA, Milano, 2007
- AA.VV., *Commentario breve alla Costituzione*, a cura di S. BARTOLE – R. BIN, Padova, 2008
- AA.VV., *Diritto amministrativo*, a cura di F.G. SCOCA, Torino, 2008
- AA.VV., *L'invalidità amministrativa*, a cura di V. CERULLI IRELLI – L. DE LUCIA, Torino, 2009
- AA.VV., *La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria. Questioni teoriche e pratiche*, a cura di P. ROSSI, Milano, 2009
- AA.VV., *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, a cura di A. DI PIETRO, Padova, 2009
- AA.VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di C. GLENDI – A. COMELLI, Padova, 2010
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie, I, Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. FALSITTA, Padova, 2011
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, a cura di F. MOSCHETTI, Padova, 2011
- AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, a cura di C. GLENDI – V. UCKMAR, Padova, 2011
- AA.VV., *Studi in onore di Alberto Romano*, Napoli, 2011
- AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, Torino, 2012
- AA.VV., *Diritto tributario*, a cura di A. FANTOZZI, Milanofiori Assago, 2012
- AA.VV., *Istituzioni di diritto amministrativo*, a cura di S. CASSESE, Milano, 2012

- AA.VV., *Studi in memoria di Alessandra Concaro*, a cura di G. D'ELIA – G. TIBERI – M.P. VIVIANI SCHLEIN, Milano, 2012
- AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. DI PIETRO – T. TASSANI, Padova, 2013
- AA.VV., *Compendio di procedura penale*, a cura di G. CONSO – V. GREVI – M. BARGIS, Padova, 2014
- AA.VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI (a cura di), Torino, 2014
- AA.VV., *Codice della giustizia amministrativa*, a cura di G. MORBIDELLI, Milano, 2015
- AA.VV., *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea. Profili e limiti di un vincolo problematico*, a cura di A. BERNARDI, Napoli, 2015
- AA.VV., *Codice commentato del processo tributario*, a cura di F. TESAURO, Milano, 2016
- AA.VV., *La giustizia amministrativa come servizio (tra effettività ed efficienza)*, a cura di G.D. COMPORI, Firenze, 2016
- AA.VV., *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, a cura di A. GIOVANNINI – A. DI MARTINO – E. MARZADURI, Milano, 2016
- AA.VV., *Codice dell'azione amministrativa*, a cura di M.A. SANDULLI, Milano, 2017
- AA.VV., *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, a cura di C. GLENDI – C. CONSOLO, Milanofiori Assago, 2017
- AA.VV., *Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, a cura di F.V. ALBERTINI – G. RAGUCCI, Milano, 2018
- AA.VV., *Bollettino della dottrina tributaria italiana*, a cura di M. BASILAVECCHIA – L. DEL FEDERICO, Torino, 2019
- AA.VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, a cura di M. PIERRO, Milano, 2019
- AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. GLENDI – G. CORASANITI – C. CORRADO OLIVA – P. DÈ CAPITANI DI VIMERCATE, Milano, 2019
- AA.VV., *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, a cura di M. BASILAVECCHIA – A. COMELLI, Milano, 2020
- AA.VV., *Giustizia amministrativa*, a cura di F.G. SCOCA, Torino, 2020
- AA.VV., *Le riforme della l. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità ed amministrazione di risultato*, a cura di L. PERFETTI, Padova, 2008

- ACCORDINO P., *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018
- ACQUARONE L., *Attività amministrativa e provvedimenti amministrativi*, Genova, 1991
- ADAM R. (con TIZZANO A.), *Lineamenti di diritto dell’Unione europea*, Torino, 2010
- AIUDI B., *Perquisizioni e documenti fiscali*, in *Boll. Trib.*, 1982, 920 e ss.
- ALBANELLO C., *Accesso in abitazioni private: ammissibilità di tutela giurisdizionale, anche immediata, della libertà di domicilio*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, II, 388 e ss.
- ALBERTINI F.V., *Nullità dell’accertamento fondato su prove raccolte in violazione dell’art. 52, 2 comma, d.p.r. n. 633 del 1972: una conferma della commissione centrale*, in *Boll. Trib.*, 1987, 1053 e ss.
- ALBERTINI F.V., *Considerazioni sulla diretta impugnabilità degli atti autorizzativi della deroga al segreto bancario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1991, I, 711 e ss.
- ALBERTINI F.V., *L’eliminazione postuma del segreto bancario in materia fiscale*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, II, 55 e ss.
- ALLENA M., *La transazione fiscale nell’ordinamento tributario*, Milano, 2017
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969
- AMATO G., *Commento all’art. 14 Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1977
- ANCORA F., *L’individuazione dell’atto amministrativo presupposto*, in *Giurisprudenza Amministrativa*, 2009, IV, 293 e ss.
- ANCORA F., *L’invalidità derivata nel diritto pubblico ed in particolare nel diritto amministrativo*, in AA.VV., *Studi in onore di Alberto Romano*, I, Napoli, 2011, 21 e ss.
- ANDRIOLI V., *Bilancio della legge 20 marzo 1865, n. 2248 all. E*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1965, 1622 e ss.
- ANTONELLI V., *La convalida del provvedimento annullabile e la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Foro Amm. C.d.S.*, 2005, 2215 e ss.
- ARMELLA S., *Utilizzabilità della lista Vaduz e prove illegittime nel processo tributario*, in *Corr. Trib.*, 2016, 691 e ss.
- ATELLI M., voce *Riservatezza (diritto alla)*, III, *Diritto costituzionale*, postilla di aggiornamento, in *Enc. Giur. Treccani*, 2001

- BACHELET V., *Legge, attività amministrativa e programmazione economica*, in *Giur. cost.*, 1961, 909 ss.
- BACHELET V., *La giustizia amministrativa nella Costituzione italiana*, Milano, 1966
- BAFILE C., *Considerazioni diverse sulla natura del processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 1986, I, 393 e ss.
- BALLADORE PALLIERI G., *Diritto costituzionale*, Milano, 1972
- BARILE P. (con CHELI E.), voce *Corrispondenza (libertà di)*, in *Enc. Dir.*, X, Milano, 1962
- BARILE P., *Diritti dell'uomo e libertà fondamentali*, Rimini, 1984
- BARTOLINI A., voce *Illegittimità del provvedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano, 2006, 2863 e ss.
- BARTOLOMEI F., *Sull'estensione del concetto di ablazione*, in S. AMOROSINO (a cura di), *Le trasformazioni del diritto amministrativo. Scritti degli allievi per gli ottanta anni di M.S. Giannini*, Milano, 1995
- BASCIU A.F., voce *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVI, Roma, 1989
- BASILAVECCHIA M., *La rinnovazione dell'avviso di accertamento nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto*, in *Rass. Trib.*, 1989, I, 543 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *Il riparto di giurisdizione tra commissioni tributarie e giudice amministrativo ordinario*, in *Boll. Trib.*, 1990, 805 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *I presupposti per la sostituzione dell'atto impositivo invalido*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2004, 43 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2006, I, 356 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *Soggetti passivi e riscossione coattiva*, in *Corr. Trib.*, 2006, 3393 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *De iure condendo: quale giudice per una <<tutela immediata>>?*, in *Dial. Trib.*, 2009, 390-391
- BASILAVECCHIA M., *La tutela della riservatezza nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3577 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *Impossibile la sanatoria «ex post» dei vizi dell'atto impositivo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2010, 495 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2010, 768 e ss.

- BASILAVECCHIA M., *Riservatezza e indagini fiscali: dalle norme alla prassi*, in *Corr. Trib.*, 2010, 49 e ss.
- BASILAVECCHIA M., *Funzione impositiva e forme di tutela. Lezioni sul processo tributario*, Torino, 2018
- BASILICO G., *La tutela civile preventiva*, Milano, 2013
- BASSI F., voce *Ordine (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, XXX, Milano, 1980
- BATISTONI FERRARA F., *Processo tributario – riflessioni sulla prova*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1983, I, 1603 e ss.
- BEGHIN M., *Osservazioni in tema di motivazione dell'avviso di accertamento ex art. 42, d.P.R. n. 600/1973, alla luce dell'art. 7 dello "Statuto dei diritti del contribuente"*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2004, I, 709 e ss.
- BEGHIN M., *Commento all'art. 7 della Legge 27 luglio 2000, n. 212*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 515 e ss.
- BELLELLI A., *L'inibitoria come strumento generale di tutela contro l'illecito*, in *Riv. Dir. Civ.*, 2004, I, 607 e ss.
- BENVENUTI F., *Eccesso di potere amministrativo per vizio della funzione*, in *Rass. Dir. Pubbl.*, 1950, I.
- BENVENUTI F., *Funzione amministrativa, procedimento e processo*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 1952, 126 e ss.
- BENVENUTI F., voce *Autotutela*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959
- BENVENUTI F., voce *Istruzione del processo amministrativo*, in *Enc. Dir.*, XXIII, Milano, 1973
- BERSANI G., *L'accertamento tributario nella fase di accesso al domicilio del contribuente e di deroga al segreto bancario. Aspetti problematici e strumenti di tutela*, Torino, 1996
- BERTI G., *Commento agli artt. 113 e 103, commi 1 e 2, Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1987
- BESSO C., *Procedimento tributario. Illiceità della prova, segreto bancario e giusto processo*, in *Giur. It.*, 2015, 1610 e ss.
- BIANCA C.M., *Diritto civile*, V, *La responsabilità*, Milano, 1994
- BIGLIAZZI GERI L. (con BRECCIA U. – BUSNELLI F.D. – NATOLI U.), *Diritto civile*, III, *Obbligazioni e contratti*, Torino, 1989
- BIN R., *L'interpretazione conforme. Due o tre cose che so di lei*, in A. BERNARDI (a cura di), *L'interpretazione conforme al diritto dell'Unione europea. Profili e limiti di un vincolo problematico*, Napoli, 2015, 17 e ss.
- BODDA P., *Lezioni di diritto amministrativo*, Torino, 1954

- BODRITO A., *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 278 e ss.
- BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015
- BRECCIA U. (con BIGLIAZZI GERI L. – BUSNELLI F.D. – NATOLI U.), *Diritto civile, III, Obbligazioni e contratti*, Torino, 1989
- BUCCICO C., *Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni*, in *Rass. Trib.*, 2006, 1485 e ss.
- BUCCICO C., *Tutela immediata contro atti istruttori illegittimi*, in *Riv. Dir. Impr.*, 1/2018, 1 e ss.
- BURELLI S., *La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima*, in P. ROSSI (a cura di), *La responsabilità civile dell'Amministrazione finanziaria. Questioni teoriche e pratiche*, Milano, 2009, 1 e ss.
- BURIANI I. (con GREGGI M.), *La CEDU e il principio del giusto procedimento*, in A. DI PIETRO – T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013
- BUSNELLI F.D. (con BIGLIAZZI GERI L. – BRECCIA U. – NATOLI U.), *Diritto civile, III, Obbligazioni e contratti*, Torino, 1989
- BUTTUS S., *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, I, 465 e ss.
- CALAMANDREI P., *Vizi della sentenza e mezzi di gravame*, in ID., *Studi sul processo civile, I*, Padova, 1930
- CALEGARI A., *L'invalidità derivata nei rapporti tra atti amministrativi*, Padova, 2013
- CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012
- CANNADA BARTOLI E., voce *Affievolimento*, in *Enc. Dir.*, I, Milano, 1958
- CANNADA BARTOLI E., *La tutela giudiziaria del cittadino verso la pubblica amministrazione*, Milano, 1964
- CANTILLO M., *Aspetti problematici della rinnovata giurisdizione generale tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2002, 803 e ss.
- CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1966, I, 3 e ss.
- CAPACCIOLI E., *Manuale di diritto amministrativo*, Padova, 1983
- CAPRIOLI F., *Indagini preliminari e udienza preliminare*, in G. CONSO – V. GREVI – M. BARGIS (a cura di), *Compendio di procedura penale*, Padova, 2014, 512 e ss.

- CARDI E., voce *Procedimento amministrativo*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXIV, Roma, 1991, 1 e ss. dell'estratto
- CARDI E., voce *Procedimento amministrativo*, in *Diritto Online Treccani*, 2012
- CARETTI P., voce *Domicilio (libertà di)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, V, Torino, 1990
- CARETTI P. (con DE SIERVO U.), *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 2008
- CARETTI P. (con TARLI BARBIERI G.), *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, Torino, 2017
- CARINCI A., “*Lista Falciani*” e tutela del contribuente: utilizzabilità vs. attendibilità dei relativi dati da parte dell’Autorità fiscale italiana, in *Novità Fiscali*, 1/2012, 12 e ss.
- CARINGELLA F., *Manuale di diritto amministrativo*, Roma, 2010
- CARLASSARE L., *Regolamenti dell'esecutivo e principio di legalità*, Padova, 1966
- CARLASSARE L., voce *Regolamento (dir. cost.)*, in *Enc. Dir.*, XXXIX, Milano, 1988
- CARLASSARE L., voce *Legalità (principio di)*, in *Enc. Giur. Treccani*, XVIII, Roma, 1990
- CARNEVALE V., *Appunti sulla natura giuridica della tutela inibitoria*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2007, 63 e ss.
- CARTA D., *L'istruttoria tributaria sui dati finanziari*, Napoli, 2019.
- CASSETTA E., voce *Provvedimento e atto amministrativo*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, XII, Torino, 1997
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2004
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2010
- CASSESE S., *Le basi del diritto amministrativo*, Milano, 2000
- CAVALLO PERIN R., *Il contenuto dell'articolo 113 Costituzione fra riserva di legge e riserva di giurisdizione*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1988, 517 e ss.
- CAZZATO A., *Indicazione del responsabile del procedimento e regime degli atti “viziati”: riflessioni a margine delle pronunce dei giudici di merito e spunti per una nuova ricostruzione del tema alla luce dell'evoluzione della teoria della invalidità degli atti amministrativi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, 147 e ss.
- CEDRO M., *Le indagini fiscali sulle operazioni finanziarie e assicurative*, Torino, 2011
- CEDRO M., *Preclusioni probatorie e indagini finanziarie*, in *Rass. Trib.*, 2019, 665 e ss.

- CERRI A., voce *Riservatezza (diritto alla)*, III, *Diritto costituzionale*, in *Enc. Giur. Treccani*, XXVII, Roma, 1995
- CERULLI IRELLI V., *Corso di diritto amministrativo*, Torino, 2000
- CERULLI IRELLI V., *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino, 2011
- CHIEPPA R., *Il nuovo regime dell'invalidità del provvedimento amministrativo*, in *Giustamm.it*, 2005.
- CHIEPPA R., *La nullità del provvedimento*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, 113 e ss.
- CIARCIA A.R., *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, I, 1 e ss.
- CIARCIA A.R., *Il ruolo dell'autorizzazione nell'attività istruttoria*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2012, 559 e ss.
- CIMINO F.A., *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2007, I, 1029 e ss.
- CINGANO V. (con VIPIANA P.M.), *L'atto amministrativo*, Padova, 2012
- CIPOLLA G.M., *Le nuove materie attribuite alla giurisdizione tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 463 e ss.
- CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005
- CIPOLLA G.M., voce *Agenzie fiscali*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, vol. III Agg., Torino, 2007
- CIPOLLA G.M., *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2009, I, 545 e ss.
- CLARICH M., *Manuale di diritto amministrativo*, Bologna, 2013
- COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e buona fede*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2012, 499 e ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell'accertamento*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, I, 251 e ss.
- COLLI VIGNARELLI A., *Ancora sul termine di permanenza presso la sede del contribuente ex art. 12, comma 5, Statuto*, in *Riv. Dir. Trib. Online*, 3 giugno 2019
- COMELLI A., *Autorizzazione agli accessi domiciliari, inviolabilità del domicilio e vizi degli atti istruttori*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2005, 375 e ss.

- COMELLI A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, II, 739 e ss.
- COMELLI A., *L'ampliamento dei poteri di indagine attribuiti agli agenti della riscossione: profili sistematici*, in C. GLENDI – A. COMELLI (a cura di), *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 107 e ss.
- COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Padova, 2012
- COMOGLIO L.P., *Istruzione probatoria e poteri del giudice nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, I, 51 e ss.
- COMOGLIO L.P., *Perquisizione illegittima ed inutilizzabilità derivata delle prove acquisite con susseguente sequestro*, in *Cass. Pen.*, 1996, 1547 e ss.
- CONSO G., *Il concetto e le specie di invalidità*, Milano, 1955
- CORSO G., voce *Validità (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, XLVI, Milano, 1993
- CORSO G., *Il principio di legalità*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, 15 e ss.
- CORSO P., *Verifica fiscale nei confronti del professionista e tutela del segreto professionale*, in *Corr. Trib.*, 2001, 1135 e ss.
- CORSO P., *L'art. 103 c.p.p. e i suoi riflessi tributari*, in *Corr. Trib.*, 2002, 3029 e ss.
- CORSO P., *Sindacabilità dell'autorizzazione all'accesso ed inutilizzabilità di prove acquisite <<contra legem>>*, in *Corr. Trib.*, 2003, 306 e ss.
- CUGUSI I., *Le prove atipiche acquisite nell'interscambio di informazioni e la loro rilevanza nel processo tributario*, Roma, 2017
- D'ALESSIO R., *Commento all'art. 14 Cost.*, in V. CRISAFULLI – L. PALADIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 1990, 88 e ss.
- D'AMATI N., *Verifica delle operazioni bancarie: la tutela del contribuente fra contenzioso tributario e processo amministrativo*, in *Boll. Trib.*, 1997, 101 e ss.
- D'AMICO M., voce *Legalità (dir. cost.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano, 2006, 3365 e ss.
- D'AURIA G., voce *Controlli amministrativi*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, II, Milano, 2006, 1427 e ss.

D'AYALA VALVA F., *Acquisizione di prove illecite. Un caso pratico: la lista Falciani*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, 402 e ss.

DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Milano, 2000

DE SIERVO U. (con CARETTI P.), *Istituzioni di diritto pubblico*, Torino, 2008

DEGLI ESPOSTI A., voce *Ispesioni e inchieste amministrative*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, Agg. 2011

DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993

DEL FEDERICO L., *La rilevanza dei principi della CEDU in materia tributaria: ricadute applicative e percorsi interpretativi*, in *Dial. Trib.*, 2009, 385 e ss.

DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente e integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010

DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2010, 729 e ss.

DEL FEDERICO L., *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 72 e ss.

DEL FEDERICO L., *Sanzioni proprie e sanzioni improprie*, in A. GIOVANNINI – A. DI MARTINO – E. MARZADURI (a cura di), *Trattato di diritto sanzionatorio tributario*, II, *Diritto sanzionatorio amministrativo*, Milano, 2016, 1317 e ss.

DEL FEDERICO L., *Procedimento e codificazione dei vizi nell'identificazione dell'oggetto del processo tributario*, in M. BASILAVECCHIA – A. COMELLI (a cura di), *Discussioni sull'oggetto del processo tributario*, Milano, 2020

DELLA CANANEA G., *Il rinvio ai principi dell'ordinamento comunitario*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, 133 e ss.

DELLA VALLE E., *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della CEDU*, in F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 357 e ss.

DI COSIMO G., *Commento all'art. 2 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 10 e ss.

DI SIENA M., *Vizi della fase istruttoria e tutela del contribuente. Si consolida l'interpretatio abrogans dei giudici amministrativi circa l'art. 7, comma 4, della L. n. 212/2000*, in *Rass. Trib.*, 2009, 840 e ss.

DINACCI F.R., *L'inutilizzabilità nel processo penale. Struttura e funzione del vizio*, Milano, 2008

- DONATELLI S., *Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ed invalidità derivata dell'avviso di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 2005, 1225 e ss.
- DRAGONE S., *Accesso nel domicilio e sindacato della Commissione tributaria: la inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita*, in *Rass. Trib.*, 1989, II, 990 e ss.
- CHELI E. (con BARILE P.), voce *Corrispondenza (libertà di)*, in *Enc. Dir.*, X, Milano, 1962
- FALSITTA G., *Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali*, in *Giur. Comm.*, 1976, I, 329 e ss.
- FALSITTA G., *Epicedio per il segreto bancario nei confronti del fisco*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, II, 566
- FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2007, I
- FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2010
- FANNI M., *Il carattere dispositivo del processo tributario nel pensiero della Corte costituzionale*, in *Giur. It.*, 2007, 2612 e ss.
- FANNI M., *I poteri istruttori e la prova nel processo tributario*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Milano, 2016, 106 e ss.
- FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1984, I, 216 e ss.
- FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, I, 137 e ss.
- FANTOZZI A., *L'accertamento*, in ID. (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012
- FARRI F., *La Cassazione fa il punto sui vizi degli atti tributari e sulla loro rilevanza processuale*, in *Riv. Dir. Trib. Online*, 15 novembre 2015
- FARRI F., *Impugnazione-merito e "vizi formali" nell'attuale processo tributario*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2018, I, 659 e ss.
- FEDELE A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1971, I, 433 e ss.
- FEDELE A., *Commento all'art. 23 Cost.*, in G. BRANCA (a cura di), *Commentario della Costituzione*, Bologna-Roma, 1978
- FEDELE A., *Concorso alle pubbliche spese e diritti individuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 31 e ss.

- FEDELE A., *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005
- FERLAZZO NATOLI L. (con ROMEO S.), *La rilevanza del processo verbale di constatazione nel procedimento di accertamento tributario e nell'erogazione delle sanzioni*, Messina, 2001
- FERLAZZO NATOLI L., *Limiti all'acquisizione di conoscenza nel procedimento probatorio fiscale*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, I, 255 e ss.
- FICARI V., *Il processo tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012, 977 e ss.
- FICHERA F., *L'oggetto della giurisdizione tributaria e la nozione di tributo*, in *Rass. Trib.* 2007, 1059 e ss.
- FOLLIERI E., *L'annullabilità dell'atto amministrativo*, in *Urb. e App.*, 2005, 625 e ss.
- FOLLIERI F., *Logica del sindacato di legittimità sul provvedimento amministrativo. Ragionamento giuridico e modalità di sindacato*, Milanofiori Assago, 2017
- FORTUNA G., *Statuto del contribuente: diritti della persona sottoposta a verifica fiscale e circolari applicative della Guardia di finanza*, in *Fisco*, 2001
- FRAGOLA U., *Gli atti amministrativi non negoziali*, Milano, 1942
- FRANCHINI C. (con VESPERINI G.), *L'organizzazione*, in S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2012
- FRANSONI G. (con RUSSO P.), *Le conseguenze della violazione delle norme sull'acquisizione delle fonti di prova*, in *Fisco*, 2001, 13855 e ss.
- FRANSONI G. (con RUSSO P.), *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005
- FRANSONI G., <<Indagini finanziarie>>, *diritto alla riservatezza e garanzie <<procedimentali>>*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3587 e ss.
- FRANSONI G., *Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze*, in *Rass. Trib.*, 2019, 484 e ss.
- FRANSONI G., *Le indagini tributarie. Attività e poteri nel diritto tributario*, Torino, 2020
- GAFFURI A.M., *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, in *Rass. Trib.*, 2000, 523 e ss.
- GAFFURI G., *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2002
- GALATERIA L., *Teoria giuridica degli ordini amministrativi*, Milano, 1950

GALETTA D.U., *Una sentenza storica sul principio di proporzionalità con talune ombre in ordine al rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. Comp.*, 2000, 459 e ss.

GALETTA D.U., *Notazioni critiche sul nuovo art. 21-octies della legge n. 241/90*, in *Giustamm.it*, 2005

GALETTA D.U., *Violazione di norme sul procedimento amministrativo e annullabilità del provvedimento*, Milano, 2003

GALETTA D.U., *Il principio di proporzionalità*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, cit., 149 e ss.

GALLO C.E., *Manuale di giustizia amministrativa*, Torino, 2020

GALLO F., *Discrezionalità dell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'ufficio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1992, I, 655 e ss.

GALLO F., voce *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, 1999, 536 e ss.

GALLO F., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario: l'evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. Trib.*, 2001, 1088 e ss.

GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 25 e ss.

GALLO F., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Rass. Trib.*, 2011, 467 e ss.

GARRONE G., *Provvedimenti impugnabili*, in A. ROMANO (a cura di), *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*, Padova, 1992, 270 e ss.

GASPARRI P., voce *Autorizzazione (dir. amm.)*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959.

GASPARRI P., voce *Eccesso di potere (diritto amministrativo)*, in *Enc. Dir.*, XIV, Milano, 1965.

GIALUZ M., *Commento all'art. 24 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 201 e ss.

GIANNINI A.D., *I concetti fondamentali del diritto tributario*, Torino, 1956

GIANNINI M.S., *Il potere discrezionale della pubblica amministrazione: concetto e problemi*, Milano, 1939

GIANNINI M.S., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, 1950

GIANNINI M.S., voce *Atto amministrativo*, in *Enc. Dir.*, IV, Milano, 1959

GIANNINI M.S., *Diritto amministrativo*, Vol. I-II, Milano, 1970

- GIORDANO R. (con PANZAROLA A.), *Provvedimenti d'urgenza*, Bologna, 2016
- GIOVAGNOLI R., *I vizi formali e procedimentali*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, 1141 e ss.
- GIOVANARDI A., *Gli accessi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, 1337 e ss.
- GIOVANNINI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. Trib.*, 2017, 13 e ss.
- GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984
- GLENDI C., *L'istruttoria nel nuovo processo tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1996, I, 1118 e ss.
- GLENDI C., *Le fonti del diritto processuale tributario*, in *Corr. Trib.*, 2001, 47 e ss.
- GLENDI C., *Limiti costituzionali all'espansione "extra moenia" della giurisdizione tributaria*, in *Corr. Trib.*, 2008, 1145 e ss.
- GLENDI C., *Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3616 e ss.
- GLENDI C., *La giurisdizione nel quadro evolutivo di nuovi assetti ordinamentali*, in *Giusto Processo Civile*, 2009, 337 ss.
- GLENDI C., *Commento all'art. 19, del D.Lgs. n. 546/1992*, in C. GLENDI – C. CONSOLO (a cura di), *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, Milanofiori Assago, 2017, 300 e ss.
- GLENDI C., *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corr. Trib.*, 2020, 26 e ss.
- GRANELLI A.E., *Presunzione di legittimità dell'atto amministrativo e onere della prova: un altro mito giuridico finisce in soffitta*, in *Giur. It.*, 1979, I, 1, 1774 e ss.
- GRANELLI A.E., *Ispezioni tributarie e segreto professionale*, in *Fisco*, 1980, 3233 e ss.
- GRANELLI A.E., *La tutela del segreto professionale nelle ispezioni fiscali*, in *Riv. Guardia Fin.*, 1980
- GRASSOTTI A., *L'accesso domiciliare illegittimo rende invalido l'accertamento*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2003, 142 e ss.
- GRAZIANO F., *Validi gli avvisi emessi dagli uffici «locali» delle agenzie fiscali privi di competenza territoriale*, in *Corr. Trib.*, 2007, 1887 e ss.
- GRECO G., *Carenza di potere come preteso vizio di legittimità del provvedimento amministrativo: in caso di indebita commistione di teoriche eterogenee sul riparto di giurisdizioni*, in *Riv. Dir. Ind.*, 1977, II, 347 e ss.
- GRECO G., *L'accertamento autonomo del rapporto nel processo amministrativo*, Milano, 1981

- GRECO G., *La trasmissione dell'antigiuridicità (dell'atto amministrativo illegittimo)*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2007, 326 e ss.
- GREGGI M., *Giusto processo e diritti tributario europeo: la prova testimoniale nell'applicazione della CEDU (il caso Jussila)*, in *Rass. Trib.*, 2007, 261 e ss.
- GREGGI M. (con BURIANI I.), *La CEDU e il principio del giusto procedimento*, in A. DI PIETRO – T. TASSANI (a cura di), *I principi europei del diritto tributario*, Padova, 2013
- GUARINO G., *Atti e poteri amministrativi*, Milano, 1994
- GUASTINI R., voce *Legalità (principio di)*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, IX, Torino, 1996
- GUASTINI R., *Interpretare e argomentare*, Milano, 2011
- GUIDARA A., *Discrezionalità e vincolatezza nell'azione dell'amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2020, 5 e ss.
- HAILBRONNER K., *Il principio di proporzionalità*, in *Impresa, ambiente e pubblica Amministrazione*, 1979, 545 e ss.
- IAIA R., *Le garanzie del contribuente nel sub-procedimento innestato dal questionario*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2013, 478 e ss.
- IAIA R., *Atti istruttori erariali e principio europeo di proporzionalità*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2018, I, 525 e ss.
- INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008
- LA GUARDIA S., *Carenza di giurisdizione amministrativa onde vagliare in via immediata le illegittimità dell'attività inquirente della polizia tributaria?*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1989, 132 e ss.
- LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1981, I, 558 e ss.
- LA ROSA S., voce *Accertamento tributario*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, I, Torino, 1987
- LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 617 e ss., già in *Dir. Prat. Trib.*, 1990, I, 791 e ss.
- LA ROSA S., *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995
- LA ROSA S., *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in ID., *Scritti scelti*, Torino, 2011, 683 e ss., già in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, II, 1119 e ss.
- LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000

LA ROSA S., *Sui riflessi procedurali e processuali delle indagini tributarie irregolari*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 697 e ss., già in *Riv. Dir. Trib.*, 2002, II, 292 e ss.

LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 635 e ss., già in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, I, 803 e ss.

LA ROSA S., *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in ID., *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 659 e ss., già in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 523 e ss.

LA ROSA S., *Scritti scelti*, Vol. I-III, Torino, 2011

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2020

LAROMA JEZZI P., *Il riconoscimento in materia fiscale dei diritti fondamentali tutelati dalla CEDU e della Carta dei diritti UE*, in *Corr. Trib.*, 2015, 679 e ss.

LEVI F., *L'attività conoscitiva della pubblica Amministrazione*, Torino, 1967

LOGOZZO M., *Il diritto ad una buona amministrazione e l'accesso agli atti del procedimento tributario*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 171 e ss.

LOVISETTI M., *Ricorso alle indagini bancarie e motivazione dell'autorizzazione*, in *Corr. Trib.*, 2001, 754 e ss.

LUBRANO F., *L'atto amministrativo presupposto (spunti per una teorica)*, Roma, 1967

LUCIANI F., *Il vizio formale nella teoria dell'invalidità amministrativa*, Torino, 2003

LUCIANI F., voce *Irregolarità del provvedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano, 2006, 3279 e ss.

LUCIANI F., *L'invalidità dei provvedimenti amministrativi: profili generali*, in V. CERULLI IRELLI – L. DE LUCIA (a cura di), *L'invalidità amministrativa*, Torino, 2009, 4 e ss.

LUCIANI F., *Contributo allo studio del provvedimento amministrativo nullo*, Torino, 2010

LUPI R., *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1987, I, 274 e ss.

LUPI R., *Mancate esibizioni documentali e salvaguardia del diritto di difesa*, in *Corr. Trib.*, 1999, 911 e ss.

LUPI R., *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2000

LUPI R., *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. Trib.*, 2002, 651 e ss.

- LUPI R., *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità ?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 838 e ss.
- LUPI R., *Manuale professionale di diritto tributario. La tassazione attraverso le aziende tra diritto ed economia*, Milano Fiori Assago, 2011
- LUPO E., *Commento all'art. 116 c.p.p.*, in M. CHIAVARIO (coordinato da), *Commento al nuovo Codice di procedura penale*, II, Torino, 1990, 51-52
- MADDALENA M.L., *Comportamenti amministrativi e nullità provvedimento: prospettive di tutela tra G.O. e G.A.*, in *Dir. Amm.*, 2007, 543 e ss.
- MAFFEZZONI F., *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965
- MAGLIONE T., *Il procedimento investigativo tributario*, Napoli, 2000
- MAINARDIS C., *Commento all'art. 13 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN, *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 101 e ss.
- MAINARDIS C., *Commento all'art. 14 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 114 e ss.
- MANDÒ G., *Ancora sull'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex art. 52, c. 2, D.P.R. n. 633/1972*, in *Rass. Trib.*, 1985, II, 827 e ss.
- MANDÒ G., *Mancata risposta agli inviti dell'Ufficio*, in *Boll. Trib.*, 1999, 1109 e ss.
- MANDÒ M., *Accesso in abitazioni private e poteri del P.M.*, in *Boll. Trib.*, 1980, 240 e ss.
- MANIGRASSO T.C., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2019, II, 227 e ss.
- MANIGRASSO T.C., *La rilevanza del consenso dell'avente diritto nelle attività d'indagine irrualmente esercitate*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2019, II, 2112 e ss.
- MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993
- MANZONI I. (con VANZ G.), *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008
- MARCHESE S., *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, 241 e ss.
- MARCHESE S., *Attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, I, 494 e ss.
- MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, 2008

MARCHESELLI A., *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2008, 746 e ss.

MARCHESELLI A., *L'esercizio dei poteri istruttori tributari nei confronti dei soggetti terzi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2008, I, 1115 e ss.

MARCHESELLI A., *La circolazione dei materiali istruttori dal procedimento penale a quello tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 83 e ss.

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010

MARCHESELLI A. (con MARELLO E.), *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, in *Giur. It.*, 2011, 970 e ss.

MARCHESELLI A., *"Lista Falciani": le prove illecite sono utilizzabili nell'accertamento tributario?*, in *Corr. Trib.*, 2011, 3910 e ss.

MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 413 e ss.

MARCHESELLI A. (con MARONGIU G.), *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018

MARCHESELLI A., *Onere della prova e diritto tributario: una catena di errori pericolosi e un case study in materia di transfer pricing*, in *Riv. Dir. Trib. Online*, 10 febbraio 2020

MARELLO E., *Commento all'art. 23 Cost.*, in S. BARTOLE – R. BIN (a cura di), *Commentario breve alla Costituzione*, Padova, 2008, 196 e ss.

MARELLO E. (con MARCHESELLI A.), *Estensione e tutela giurisdizionale del segreto professionale nell'accertamento tributario*, in *Giur. It.*, 2011, 970 e ss.

MARELLO E., *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. Trib.*, 2011, 280 e ss.

MARELLO E., *I fondamenti sistematici del sistema duale nullità-annullabilità*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2014, I, 328 e ss.

MARELLO E., *La giurisdizione delle commissioni tributarie*, in F. TESAURO (a cura di), *Codice commentato del processo tributario*, Milano, 2016, 14 ss.

MARONGIU G., *La rinnovata giurisdizione delle commissioni tributarie*, in *Rass. Trib.*, 2003, 115 e ss.

- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2008
- MARONGIU G. (con MARCHESELLI A.), *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2013
- MARONGIU P., *L'amministrazione fiscale fra poteri e responsabilità*, Torino, 2016
- MARTIS M., *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, 2018
- MASSERA A., *I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario*, in *Dir. Amm.*, 2005.
- MASTELLONE P., *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2013, I, 791 e ss.
- MATTARELLA B.G., voce *Discrezionalità amministrativa*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, 1993 e ss.
- MATTARELLA B.G., voce *Potere amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4393 e ss.
- MATTARELLA B.G., voce *Provvedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4731 e ss.
- MATTARELLA B.G., *Il procedimento*, in S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2012, 249 e ss.
- MATTARELLA B.G., *Il provvedimento*, in S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2012, 317 e ss.
- MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011
- MAZZAMUTO M., *Il riparto di giurisdizione*, Napoli, 2008
- MENCHINI S., *La tutela del giudice ordinario*, in S. CASSESE (a cura di), *Trattato di Diritto amministrativo. Diritto amministrativo speciale*, V, *Il processo amministrativo*, Milano, 2003, 4867 e ss.
- MENCHINI S., *Commento all'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in T. BAGLIONE – S. MENCHINI – M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, 81 e ss.
- MICCINESI M., *Commento all'art. 2 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in T. BAGLIONE – S. MENCHINI – M. MICCINESI (a cura di), *Il nuovo processo tributario. Commentario*, Milano, 2004, 13 e ss.
- MICCINESI M., *Mezzi di prova e scambio di informazioni cross-border*, in *Giur. Imp.*, 1/2018, 38 e ss.

- MICELI R., *La motivazione degli atti tributari*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 281 e ss.
- MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 673 e ss.
- MICELI R., *Riflessioni sul rapporto fra le illegittimità istruttorie e l'accertamento della pretesa impositiva*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2006, II, 782 e ss.
- MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, Milanofiori Assago, 2012, 615 e ss.
- MICELI R., *Ingiustificata deviazione delle indagini finanziarie dai principi dell'istruttoria tributaria*, in *GT - Riv. Giur. Trib.* 2015, 702 e ss.
- MICHELI G.A., *Lezioni di diritto tributario*, Roma, 1968
- MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1974, I, 620 e ss.
- MIELE G., *Potere, diritto soggettivo e interesse*, in *Riv. Dir. Comm.*, 1944, I, 116 e ss.
- MIELE G., *Principi di diritto amministrativo*, Padova, 1953
- MIGNONE C. (con VIPIANA P.M.), *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013
- MILANESE M., *Natura tributaria dell'atto e tutela giurisdizionale*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 358 e ss.
- MONDINI A., *Accesso al domicilio ed estensibilità soggettiva*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1994, II, 881 e ss.
- MONTANARI F., *L'utilizzabilità dei poteri istruttori ai fini della riscossione*, in *Dialoghi Tributari*, 2009, 61 e ss.
- MORBIDELLI G., *Il procedimento amministrativo*, in L. MAZZAROLLI – G. PERICU – A. ROMANO – F.A. ROVERSI MONACO – F.G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, II, Bologna, 1998, 1187 e ss.
- MORTATI C., *Istituzioni di diritto pubblico*, Padova, 1958
- MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. Prat. Trib.* 1983, I, 1911 e ss.
- MOSCHETTI F., *Capacità contributiva (profili generali)*, in ID. (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 10 e ss.
- MOSCHETTI G., *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*, Milano, 2017

- MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2001
- MULEO S., *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dialoghi Dir. Trib.*, 2005, 533 e ss.
- MULEO S., *Il consenso nell'attività d'indagine amministrativa*, in S. LA ROSA (a cura di), *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 99 e ss.
- MULEO S., *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2008, IV, 198 e ss.
- MULEO S., *La Corte europea dei diritti dell'uomo «apre» alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari*, in *Dial. Trib.*, 2009, 381 e ss.
- MULEO S., *Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. Trib.*, 2009, 762 e ss.
- MULEO S., *Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 1914 e ss.
- MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 406 e ss.
- MULEO S., *Illegittimità derivata degli atti impositivi*, in *Rass. Trib.*, 2012, 1007 e ss.
- MULEO S., *Le garanzie nel corso dell'attività ispettiva, il leading case Ravon e la tenuta della teoria della tutela differita nel processo tributario italiano*, in F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 153 e ss.
- MULEO S., *Acquisizioni probatorie illegittime e vizi dell'atto: il caso della lista Falciani*, in *Rass. Trib.*, 2016, 147 e ss.
- MUSCARÀ S., *Rinnovazione dell'atto impugnato*, in C. GLENDI (a cura di), *Commentario delle leggi sul contenzioso tributario. Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636 con le successive modifiche e integrazioni*, Milano, 1990, 394 e ss.
- MUSCARDINI M., *Giurisdizione e competenza*, in G. TARZIA (a cura di), *Il processo cautelare*, Padova, 2004, 239 e ss.
- NANNUCCI U., *Poteri istruttori: Finanza, Magistratura e segreto professionale*, in *Riv. Guardia di Fin.*, 1981, 63 e ss.
- NANULA G., voce *Polizia tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIII, Roma, 1990

- NARDO G.N., *Note in tema di azione inibitoria*, in *Judicium*, 20 febbraio 2013.
- NATOLI U. (con BIGLIAZZI GERI L. – BRECCIA U. – BUSNELLI F.D.), *Diritto civile*, III, *Obbligazioni e contratti*, Torino, 1989
- NIGRO M., *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1980, 252 e ss.
- NIGRO M., *Giustizia amministrativa*, Bologna, 1983
- NUSSI M., *Commento all'art. 1 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*, in C. CONSOLO – C. GLENDI (a cura di), *Commentario breve alle leggi sul processo tributario*, Milanofiori Assago, 2017, 5 e ss.
- NUZZO E., *Modelli ricostruttivi della forma del tributo*, Padova, 1987
- OCCHIENA M., voce *Partecipazione al procedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4128 e ss.
- ORLANDI R., *La giustizia penale nel gioco di specchi dell'informazione. Regole processuali e rifrazioni deformanti*, in *Dir. Pen. Cont. – Riv. Trim.*, 3/2017, 47 e ss.
- ORSI BATTAGLINI A., *Attività vincolate e situazioni soggettive*, in *Riv. Trim. Dir. Proc. Civ.*, 1988, 3 e ss.
- ORUSA L., voce *Violazione di legge (diritto amministrativo)*, in *Noviss. Digesto It.*, XX, Torino, 1975, 857 e ss.
- PACE A., *Problematica delle libertà costituzionali. Lezioni. Parte speciale*, Padova, 1992.
- PACE A., *Problematica delle libertà costituzionali. Parte generale. Introduzione allo studio dei diritti costituzionali*, Padova, 2003
- PADOVANI F., voce *Controlli fiscali. Accessi, ispezioni e verifiche*, in *Diritto Online Treccani*, 2018
- PANZAROLA A. (con GIORDANO R.), *Provvedimenti d'urgenza*, Bologna, 2016
- PASSANANTE L., *La prova illecita nel processo civile*, Torino, 2017
- PASTORI G., *Il procedimento amministrativo tra vincoli formali e regole sostanziali*, in ID., *Scritti scelti*, I, Napoli, 2010, 361 e ss., ma già in U. ALLEGRETTI – A. ORSI BATTAGLINI – D. SORACE (a cura di), *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio di giurisprudenza*, II, Rimini, 1987, 805 e ss.
- PASTORI G., *Scritti scelti*, Vol. I-II, Napoli, 2010
- PATRONO P., voce *Privacy e vita privata (dir. pen.)*, in *Enc. Dir.*, XXXV, Milano, 1986

- PEPE F., *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012
- PERFETTI L.R., *Commento agli artt. 63 e 64 D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, in G. MORBIDELLI (a cura di), *Codice della Giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 657 e ss.
- PERFETTI L.R., *L'istruzione nel processo amministrativo e il principio dispositivo*, in *Riv. Dir. Proc.*, 2015, 72 e ss.
- PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969
- PERRONE L., *Evoluzione e prospettive dell'accertamento tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1982, I, 79 e ss.
- PERRONE L., *I limiti della giurisdizione tributaria*, in *Rass. Trib.*, 2006, 70 e ss.
- PERRONE L., voce *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, 2003 e ss.
- PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. Trib.*, 2007, 675 e ss.
- PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 43 e ss.
- PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2011, 563 e ss.
- PETRILLO G., *Il principio di proporzionalità nell'azione di accertamento tributario*, Roma, 2015
- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2007, I, 44 e ss.
- PICCIAREDDA F., *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in A. BODRITO – A. CONTRINO – A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 397 e ss.
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013
- PIERRO M., *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2013, 115 e ss.
- PINO C., *Sono illegittimi gli accessi sulle autovetture di terzi in caso di utilizzo <<funzionale>> all'esercizio d'impresa?*, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, 2011, 756 e ss.
- PISTOLESI F., *L'oggetto ed i limiti dell'anonimato in tema di cosiddetto "scudo fiscale"*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2002, I, 611 e ss.

- PISTOLESI F., *Le nuove materie devolute alla giurisdizione delle Commissioni tributarie*, in *Giur. Imp.*, 2002, 1663 e ss.;
- PISTOLESI F., *Note sui poteri istruttori delle Commissioni Tributarie*, in *Giur. Imp.*, 2003, 946 e ss.
- PISTOLESI F., *Avviso illegittimo se fondato su processo verbale di constatazione della Direzione regionale*, in *Corr. Trib.*, 2008, 2101 e ss.
- PISTOLESI F., *(In)validità di atto impositivo emesso annullando e sostituendo quello precedente*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1181 e ss.
- PISTOLESI F., *La "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, I, 1131 e ss.
- PISTOLESI F., *Il contraddittorio "generalizzato"*, in *Giur. Imp.*, 2019, 147 e ss.
- PISTOLESI F., *Il processo tributario*, Torino, 2021
- POLICE A., voce *Giurisdizione esclusiva*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, III, Milano, 2006, 2754 e ss.
- POLICE A., *Commento all'art. 7, commi 2 e 3, del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, in G. MORBIDELLI (a cura di), *Codice della giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 207 e ss.
- PONTE D., *Invalidità del provvedimento e riparto di giurisdizione alla luce della legge n. 15/2005*, Milano, 2006
- PONTE D., *La nullità dell'atto amministrativo. Procedimento e processo*, Milano, 2015
- PORCARO G., *Vizi oggettivi dell'attività istruttoria e spontaneità nella esibizione di documenti*, in *Rass. Trib.*, 1998, 524 e ss.
- PORCARO G., *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2004, I, 1111 e ss.
- PORCARO G., *Profili ricostruttivi del fenomeno della (in)utilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove <<incostituzionali>>*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2005, I, 15 e ss.
- PRIMERANO G.A., *Commento all'art. 133 del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, in G. MORBIDELLI (a cura di), *Codice della giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 1258 e ss.
- PROIETTI R., *Commento all'art. 134 del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, in G. MORBIDELLI (a cura di), *Codice della giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 1338 e ss.

- PROTO PISANI A., *Appunti sulla tutela c.d. costitutiva (e sulle tecniche di produzione degli effetti sostanziali)*, in *Riv. Dir. Proc.*, 1991, 62 e ss.
- PROTO PISANI A., *Note sulla tutela civile dei diritti*, in *Foro It.*, 2002, V, cc. 165 e ss.
- PROVENZANO P., *I vizi nella forma e nel procedimento amministrativo. Fra diritto interno e diritto dell'Unione europea*, Milano, 2015
- PUBUSA A., *Note sulle tendenze dell'eccesso di potere alla luce della l. 7 agosto 1990, n. 241*, in AA.VV., *Studi in onore di Vittorio Ottaviano*, II, Milano, 1993
- QUATTROCCHI A., *Accessi tributari e tutela del segreto professionale*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2006, I, 253 e ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009
- RAMAJOLI M. (con VILLATA R.), *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006
- RAMAJOLI M. (con VILLATA R.), *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017
- RANDAZZO F., *In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, comma 2, legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, in C. GLENDI – G. CORASANITI – C. CORRADO OLIVA – P. DE' CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario*, II, Milano, 2019, 1115 e ss.
- RANDAZZO F., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2020
- RAPETTI L., *La motivazione dell'autorizzazione all'accertamento c.d. bancario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2010, II, 245 e ss.
- RAPISARDA SASSOON C., voce *Inibitoria*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Civ.*, IX, Torino, 1993
- RENNA M., *Obblighi procedurali e responsabilità dell'amministrazione*, in *Dir. Amm.*, 2005, 557 e ss.
- ROMANO A., *I vizi del provvedimento*, in ID. (a cura di), *Commentario breve alle leggi sulla giustizia amministrativa*, Padova, 1992, 221 e ss.
- ROMANO TASSONE A., *Contributo allo studio dell'irregolarità degli atti amministrativi*, Torino, 1992
- ROMEO S. (con FERLAZZO NATOLI L.), *La rilevanza del processo verbale di constatazione nel procedimento di accertamento tributario e nell'erogazione delle sanzioni*, Messina, 2001
- ROSINI E., *Inviolabilità del domicilio e perquisizioni domiciliari per ragioni fiscali*, in *Giur. Mer.*, 1973, II
- ROSSI P., *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008

- RUGGERI A., *Dimensione europea della tutela dei diritti fondamentali e tecniche interpretative*, in *Dir. Un. Eur.*, 1/2010, 125 ss.
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969
- RUSSO P. (con FRANSONI G.), *Le conseguenze della violazione delle norme sull'acquisizione delle fonti di prova*, in *Fisco*, 2001, 13855 e ss.
- RUSSO P. (con FRANSONI G.), *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2007
- RUSSO P., *Il riparto della giurisdizione tra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2009, I, 3 e ss.
- RUSSO P., *Intervento*, in A. DI PIETRO (a cura di), *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, Padova, 2009, 77 e ss.
- RUSSO P., *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, II, 1077 e ss.
- SABBI L., *La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi, ispezioni e verifiche per incompatibilità con i principi della CEDU e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Dir. Prat. Trib. Int.*, 2018, 1165 e ss.
- SACCHETTO C., *Segreto bancario. Profili di tutela*, in *Fisco*, 1995, 8283 e ss.
- SALA G. (con VILLATA R.), voce *Procedimento amministrativo*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, XI, 1996, 574 e ss.
- SALVATORE P., voce *Autorizzazione*, in *Enc. Giur. Treccani*, IV, Roma, 1988
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990
- SALVINI L., *Accesso e ispezione negli studi professionali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 28 e ss.
- SALVINI L., *La <<nuova>> partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, 13 e ss.
- SALVINI L., voce *Accesso agli atti del procedimento tributario*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, I, Milano, 2006, 66 e ss.
- SALVINI L., voce *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4531 e ss.
- SALVINI L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3570 e ss.

- SAMMARTINO S., *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in G. MARONGIU (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 126
- SANDULLI A., voce *Procedimento amministrativo*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di Diritto Pubblico*, V, Milano, 2006, 4510 e ss.
- SANDULLI A., voce *Proporzionalità*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, V, Milano, 2006, 4643 e ss.
- SANDULLI A.M., *Il procedimento amministrativo*, Milano, 1940
- SANDULLI A.M., *Lesione di diritti soggettivi per l'esercizio di "potestas publica nondum nata"*, in *Giust. Civ.*, 1958, I, 2029 e ss.
- SANDULLI A.M., voce *Procedimento amministrativo*, in *Noviss. Digesto It.*, XIII, Torino, 1966, 1021 e ss.
- SANDULLI A.M., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1980
- SANDULLI A.M., *Manuale di diritto amministrativo*, Napoli, 1984
- SANTAMARIA B., voce *Polizia tributaria*, in *Enc. Dir.*, XXXIV, Milano, 1985
- SANTAMARIA B., voce *Accessi, ispezioni e verifiche (dir. trib.)*, in *Enc. Giur. Treccani*, I, Roma, 1988
- SANTAMARIA B., *Le ispezioni tributarie*, Milano, 2008
- SARTORI N., *Il principio di buona fede e collaborazione nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Giur. It.*, 2018, 763 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *Le <<richieste di informazioni>> della Polizia tributaria e la tutela cautelare del giudice amministrativo ordinario*, in *Fisco*, 1988, 5074 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *Indagini fiscali e tutela giurisdizionale anteriore al processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1991, II, 34 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *Appunti sulla nuova disciplina delle indagini bancarie*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1992, I, 36 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *L'utilizzazione fiscale delle risultanze penali*, Milano, 1994
- SCHIAVOLIN R., voce *Poteri istruttori dell'amministrazione finanziaria*, in *Dig. Disc. Priv. Sez. Comm.*, XI, Torino, 1995, 193 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996, II, 913 e ss.

- SCHIAVOLIN R., *Le prove*, in F. TESAURO (diretta da), *Giurisprudenza sistematica di diritto tributario. Il processo tributario*, Torino, 1998, 473 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 31 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 165 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *Commento all'art. 70 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie, II, Accertamento e sanzioni*, Padova, 2011, 358 e ss.
- SCHIAVOLIN R., *La circolazione delle informazioni fiscali e il loro utilizzo giudiziario (le c.d. liste)*, reperibile all'indirizzo www.giustizia-tributaria.it
- SCOCA F.G., *Riflessioni sui criteri di riparto delle giurisdizioni (ordinaria e amministrativa)*, in *Dir. Proc. Amm.*, 1989, 549 e ss.
- SCOCA F.G., *La teoria del provvedimento dalla sua formulazione alla legge sul procedimento*, in *Dir. Amm.*, 1995, 1 e ss.
- SCOCA F.G., *La discrezionalità nel pensiero di Giannini e nella dottrina successiva*, in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.*, 2000, 1045 e ss.
- SCOCA F.G., *I modelli organizzativi*, in L. MAZZAROLLI – G. PERICU – A. ROMANO – F.A. ROVERSI MONACO – F.G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo, I, Parte generale*, Bologna, 2005
- SCOCA F.G., *Il provvedimento amministrativo. Nozione, elementi, classificazione*, in ID. (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2008
- SCOCA F.G., *Caratteri generali del processo amministrativo*, in ID. (a cura di), *Giustizia amministrativa*, Torino, 2020, 153 e ss.
- SCOCA S.S., *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, I, 387 e ss.
- SCOTTI E., voce *Ordini amministrativi*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, IV, Milano, 2006, 4010 e ss.
- SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.
- SELICATO P., *L'azione impositiva e il procedimento*, in M. BASILAVECCHIA – L. DEL FEDERICO (a cura di), *Bollettino della dottrina tributaria italiana*, Torino, 2019, 60 e ss.
- SERRANÒ M.V., *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003
- SERRANÒ M.V., *Indagini finanziarie e accertamento bancario*, Torino, 2012

- SERRANÒ M.V., *Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2014, 871 e ss.
- SICA M., *La tutela giurisdizionale nei confronti degli atti istruttori della pubblica Amministrazione*, in M. ANDREIS (a cura di), *Trasformazioni dell'amministrazione e nuova giurisdizione*, Milano, 2004, 101 e ss.
- SICA M., *Difetto di giurisdizione e tutela cautelare nel codice del processo amministrativo*, in G. D'ELIA – G. TIBERI – M.P. VIVIANI SCHLEIN (a cura di), *Studi in memoria di Alessandra Concaro*, Milano, 2012, 649 e ss.
- SPASIANO M.R. (con ZITO A.), *L'ambito della giurisdizione del giudice amministrativo*, in F.G. SCOCA (a cura di), *Giustizia amministrativa*, 2020, 73 e ss.
- STEVANATO D., *Vizi dell'istruttoria e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Rass. Trib.*, 1990, II, 87 e ss.
- STEVANATO D., *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. Trib.*, 1990, I, 459 e ss.
- STUFANO S., *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milanofiori Assago, 2015
- SUSANNA I., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. FANTOZZI – A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 647 e ss.
- T. MAGLIONE, *Il procedimento investigativo tributario*, cit., 137 e ss.
- TARLI BARBIERI G. (con CARETTI P.), *I diritti fondamentali. Libertà e diritti sociali*, Torino, 2017
- TARUFFO M., *La prova dei fatti giuridici*, Milano, 1992
- TEDESCHINI F., voce *Procedimento amministrativo*, in *Enc. Dir.*, XXXV, Milano, 1986, 872 e ss.
- TENORE V., *L'ispezione amministrativa*, in *Foro Amm.*, 1992, 1543 e ss.
- TENORE V., *Studi sull'ispezione amministrativa e il suo procedimento*, Milano, 2020
- TESAURO F., *Il rimborso dell'imposta*, Torino, 1975
- TESAURO F., *Sui principi generali dell'istruzione probatoria nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1978, II, 203 e ss.
- TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980
- TESAURO F., *L'onere della prova nel processo tributario*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1986, I, 77 e ss.

TESAURO F., *Le presunzioni nel processo tributario*, in A.E. GRANELLI, (a cura di), *Le presunzioni in materia tributaria*, Rimini, 1987

TESAURO F., *Lineamenti del processo tributario*, Rimini, 1991

TESAURO F., voce *Prova (diritto tributario)*, in *Enc. Dir.*, Agg. III, Milano, 1999

TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, 1445 e ss.

TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. Trib.*, 2006, 11 e ss.

TESAURO F., *Gli atti impugnabili ed i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. Trib.*, 2007, 9 e ss.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Torino, 2009

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2009

TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1137 e ss.

TESAURO F., *La tutela del contribuente nel sistema della CEDU*, in F. BILANCIA – C. CALIFANO – L. DEL FEDERICO – P. PUOTI (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, 369 e ss.

TESAURO F., *Ammissibilità nel processo tributario delle prove acquisite in sede penale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 323 e ss.

TESAURO F., *La nullità dei provvedimenti tributari*, in *Innovazione e Diritto*, 5/2015, 30 e ss.

TESAURO F., *Istituzioni di diritto tributario*, I, *Parte generale*, Milanofiori Assago, 2016

TESAURO F., *Le prove illecite nel processo tributario*, in *ΝΕΩΤΕΡΑ*, 1/2017, 34 e ss.

TESAURO F., *Manuale del processo tributario*, Torino, 2017

TINELLI G., *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, Milano, 2017, 693 e ss.

TIZZANO A. (con ADAM R.), *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, Torino, 2010

TOMA G., *L'esercizio del potere di accesso ai fini fiscali tra tutela delle garanzie del contribuente e le esigenze del fisco*, in *Fisco*, 2006

TOSI L., *Riflessi amministrativi e penali del << rifiuto di esibizione >> di cui all'art. 52 del D.P.R. n. 633 del 1972*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1991, II, 475 e ss.

- TRAVI A., *Lezioni di giustizia amministrativa*, Torino, 2019
- TREMONTI G., *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977
- TRIMARCHI BANFI F., *Illegittimità e annullabilità del provvedimento amministrativo*, in *Dir. Proc. Amm.*, 2003, 409 e ss.
- TRIMELONI M., *L'indagine bancaria e la difesa del contribuente*, in G. CURAMI (a cura di), *Il processo tributario*, Torino, 1998
- TROMBELLA L., *La tutela giurisdizionale avverso gli atti istruttori illegittimi*, in *Corr. Trib.*, 2016, 2381 e ss.
- TUNDO F., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Padova, 2012
- TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013
- TURCHI A., *Legittimi gli accertamenti fiscali basati sulla lista Falciani*, in *Giur. It.*, 2015, 1614 e ss.
- VAIANO D., *Commento all'art. 7, commi 1-4, del D.Lgs. 2 luglio 2010, n. 104*, in G. MORBIDELLI (a cura di), *Codice della giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 110 e ss.
- VALENTINI S., *Le ispezioni amministrative. Funzioni e caratteri*, Milano, 1999
- VANZ G., *L'autorizzazione del capo dell'Ufficio IVA per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 D.P.R. n. 633/1972*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 1994, I, 302 e ss.
- VANZ G., *Indagini fiscali irrituali e caratteri della "spontanea" collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rass. Trib.*, 1998, 1386 e ss.
- VANZ G., *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2000, 757 e ss.
- VANZ G., voce *Controlli amministrativi (dir. trib.)*, in S. CASSESE (diretto da), *Dizionario di diritto pubblico*, II, Milano, 2006, 1438 e ss.
- VANZ G. (con MANZONI I.), *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, Torino, 2008
- VANZ G., *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle Entrate, della Guardia di Finanza e degli Agenti della riscossione*, in C. GLENDI – V. UCKMAR (a cura di), *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011
- VANZ G., *Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2012, I, 1143 e ss.
- VANZ G., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2012

- VANZ G., *Novità giurisprudenziali in tema di tutela cautelare contro le indagini tributarie illegittime*, in *Riv. Dir. Trib. Int.*, 2016, 173 e ss.
- VANZ G., *I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2017, I, 1912 e ss., ora anche in F.V. ALBERTINI – G. RAGUCCI, (a cura di), *Scritti in onore di Gianfranco Gaffuri*, Milano, 2018
- VANZ G., *Il diritto ad una buona amministrazione e la proporzionalità e ragionevolezza delle attività conoscitive e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 189 e ss.
- VANZ G., *Problemi aperti in tema di contraddittorio nei procedimenti di accertamento tributario nella prospettiva dei rapporti tra ordinamento nazionale e ordinamento europeo*, in *DPCE Online*, 2019, 2619 e ss.
- VESPERINI G. (con FRANCHINI C.), *L'organizzazione*, in S. CASSESE (a cura di), *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, 2012
- VILLATA R., *Nota in tema di discriminazione di competenze giurisdizionali e carenza in concreto del potere*, in ID., *Scritti di giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 205 e ss., già in *Temi*, 1971, 1 e ss.
- VILLATA R., *Osservazioni in tema di <<carenza di potere>> e destinazione di zona*, in ID., *Scritti di giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 229 e ss., già in *Temi*, 1971, 187 e ss.
- VILLATA R., *Osservazioni in tema di competenza in ordine alle procedure espropriative e di riparto di giurisdizioni*, in ID., *Scritti di giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 239 e ss., già in *Giur. It.*, 1978, I, 1065 e ss.
- VILLATA R., voce *Interesse ad agire*, II, *Diritto processuale amministrativo*, ora in ID., *Scritti di giustizia amministrativa*, Milano, 2015, 685 e ss., già in *Enc. Giur. Treccani*, XVII, Roma, 1988
- VILLATA R. (con SALA G.), voce *Procedimento amministrativo*, in *Dig. Disc. Pubbl.*, XI, 1996, 574 e ss.
- VILLATA R., *L'atto amministrativo*, in L. MAZZAROLLI – G. PERICU – A. ROMANO – F.A. ROVERSI MONACO – F.G. SCOCA, *Diritto amministrativo*, II, Bologna, 1998
- VILLATA R. (con RAMAJOLI M.), *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2006
- VILLATA R., *Scritti di giustizia amministrativa*, Milano, 2015
- VILLATA R. (con RAMAJOLI M.), *Il provvedimento amministrativo*, Torino, 2017
- VILLATA R., *Scritti in tema di questioni di giurisdizione*, Milano, 2019
- VIOTTO A., *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002.

VIOTTO A., *Commento agli artt. 13, 14 e 15 Cost.*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, Padova, 2011, 80 e ss.

VIOTTO A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2013, I, 203 e ss.

VIOTTO A., *Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2014, II, 7 e ss.

VIOTTO A., *Recenti modifiche in tema di accertamenti bancari: tra tutela del diritto alla riservatezza ed interesse generale alla repressione dell'evasione*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2017, 819 e ss.

VIOTTO A., *Il "diritto al rispetto della vita privata e familiare" nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Riv. Trim. Dir. Trib.*, 2019, 154 e ss.

VIOTTO A., *Il diritto ad una buona amministrazione: istruttoria e diritti fondamentali del contribuente*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 213 e ss.

VIPIANA P.M., *Gli atti amministrativi: vizi di legittimità e di merito, cause di nullità ed irregolarità*, Padova, 2003

VIPIANA P.M. (con CINGANO V.), *L'atto amministrativo*, Padova, 2012

VIPIANA P.M., *Il vizio di incompetenza*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L'atto amministrativo*, Padova, 2012, 125 e ss.

VIPIANA P.M., *Il vizio di eccesso di potere*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L'atto amministrativo*, Padova, 2012, 143 e ss.

VIPIANA P.M., *Il vizio di violazione di legge*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L'atto amministrativo*, Padova, 2012, 179 e ss.

VIPIANA P.M., *Le cause di irregolarità*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L'atto amministrativo*, Padova, 2012, 215 e ss.

VIPIANA P.M., *Le cause di nullità e le cause di inesistenza*, in P.M. VIPIANA – V. CINGANO, *L'atto amministrativo*, Padova, 2012, 233 e ss.

VIPIANA P.M. (con MIGNONE C.), *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013

VIPIANA P.M., *Il riparto fra le giurisdizioni*, in C. MIGNONE – P.M. VIPIANA, *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013, 27 e ss.

VIPIANA P.M., *Le attribuzioni dei giudici amministrativi*, in C. MIGNONE – P.M. VIPIANA, *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013, 57 e ss.

- VIPIANA P.M., *L'oggetto del giudizio*, in C. MIGNONE – P.M. VIPIANA, *Manuale di giustizia amministrativa*, Padova, 2013, 169 e ss.
- VIRGA P., *Il provvedimento amministrativo*, Milano, 1972
- VIRGA P., *Diritto amministrativo, II, Atti e ricorsi*, Milano, 2001
- VOENA G.P., *Atti*, in G. CONSO – V. GREVI – M. BARGIS, *Compendio di procedura penale*, Padova, 2014, 173 e ss.
- VOGLINO A., *Lineamenti definitivi dell'obbligo di motivazione degli atti tributari*, in *Boll. Trib.*, 2001, 5 e ss.
- VOLPE F., *I "costi" del mantenimento del sistema dualistico*, in G.D. COMPORTI (a cura di), *La giustizia amministrativa come servizio (tra effettività ed efficienza)*, Firenze, 2016, 217 e ss.
- ZACCARIA G., *Teoria e tecnica dell'ispezione e della verifica*, Sarzana, 1969
- ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012
- ZAGÀ S., *Il regime effettuale delle invalidità nel sistema tributario, tra inefficacia ab origine ed efficacia precaria*, in C. GLENDI – G. CORASANITI – C. CORRADO OLIVA – P. DÈ CAPITANI DI VIMERCATE (a cura di), *Per un nuovo ordinamento tributario, II*, Milano, 2019, 1199 e ss.
- ZINGALES I., *Pubblica amministrazione e limiti della giurisdizione tra principi costituzionali e strumenti processuali*, Milano, 2007
- ZITO A., *Il procedimento amministrativo*, in F.G. SCOCA (a cura di), *Diritto amministrativo*, Torino, 2008, 215 e ss.
- ZITO A. (con SPASIANO M.R.), *L'ambito della giurisdizione del giudice amministrativo*, in F.G. SCOCA (a cura di), *Giustizia amministrativa*, 2020, 73 e ss.
- ZIZZO G., *Le autorizzazioni nelle indagini tributarie*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3565 e ss.

Ringraziamenti

Un sincero ringraziamento al Prof. Marco Miccinesi, al Prof. Francesco Pistolesi e al Prof. Marco Allena per il continuo stimolo allo studio e all'approfondimento.

Un vivo ringraziamento al Prof. Nicola Sartori per la cura, l'attenzione e la disponibilità sempre dimostratami.

Ringrazio sentitamente il Prof. Felice Ancora per la non comune gentilezza e per i preziosi e stimolanti spunti di riflessione in materia di "invalidità derivata" degli atti amministrativi.

Un affettuoso ringraziamento al Prof. Angelo Contrino, il cui metodo e la cui curiosità intellettuale rappresentano per me un punto di riferimento.

Desidero rivolgere un pensiero particolare al compianto Prof. Francesco Tesauro, le cui opere continueranno a rappresentare un eccezionale ed insuperabile modello per lo studio del diritto tributario.