

# Dottrina e Dottrine

*Rassegna Tributaria, 1 / 2009, p. 25*

## **L'ISTRUTTORIA NEL SISTEMA TRIBUTARIO (\*)**

Franco Gallo

### **Riferimenti**

Legge 27 luglio 2000 n. 212 Art. 7

Legge 7 agosto 1990 n. 241 Art. 3

Decreto Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 Art. 56

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 Art. 18

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 Art. 21

Decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546 Art. 24

**SOMMARIO:** **1.** L'autonoma rilevanza dell'attività di controllo e conoscitiva - **2.** Quando l'attività di controllo produce atti discrezionali - **3.** Rapporto fra attività di controllo e attività di accertamento - **4.** La cosiddetta istruzione procedimentale e l'istruzione processuale.

**1.** *L'autonoma rilevanza dell'attività di controllo e conoscitiva* - In questa relazione introduttiva mi limiterò a dare conto, in termini molto generali, di quello che a mio avviso è lo stato del dibattito circa la funzione e le caratteristiche della cosiddetta istruttoria amministrativa tributaria e circa il rapporto tra essa e l'istruttoria processuale sotto il particolare profilo dell'acquisizione delle prove.

**1.1.** Va innanzitutto preso atto del fatto che, sia pure con qualche distinguo, buona parte della dottrina è ormai abbastanza concorde nel ritenere, sulla scia delle originarie intuizioni di S. La Rosa (dallo stesso successivamente sviluppate in vari scritti), che le multiformi attività conoscitive e di controllo, comunemente denominate attività istruttorie, debbono considerarsi dotate di una propria autonomia funzionale rispetto all'attività di accertamento e di indirizzo, e non più - come si è ritenuto in passato e, in un certo qual modo, ritiene ancora la Corte di Cassazione italiana - attività "interne" di un generale procedimento amministrativo di imposizione. In quanto tali, esse si articolano in distinti e autonomi procedimenti che, a loro volta, possono essere prodromici al procedimento di accertamento in senso proprio.

Questa opinione - credo, ormai predominante - non solo trova la sua giustificazione nel convincente assunto logico che non avrebbe molto senso connettere necessariamente la complessa attività di controllo ad

un'attività, quella di accertamento, che si presenta invece come eventuale, e cioè ad un procedimento amministrativo che non sempre si conclude con un vero e proprio atto autoritativo. È imposta anche dalla necessità di adeguare la complessa disciplina della raccolta delle prove alla progressiva evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi, in cui:

- da una parte, le situazioni soggettive passive dei contribuenti si frazionano in tanti distinti autonomi obblighi legali, quali sono quelli - ormai collaudati - di autotassazione, autoliquidazione e versamento "spontaneo" all'esattoria tramite delega all'istituto di credito;
- dall'altra, le situazioni soggettive attive dell'Erario si risolvono, normalmente, nell'esercizio di un potere a imperatività-normatività depotenziata, che non va oltre all'acquisizione delle informazioni utilizzabili e al mero controllo dell'osservanza dei suddetti obblighi strumentali dei contribuenti.

L'estensione della fase di controllo a danno di quella (una volta considerata solo) di accertamento è, in particolare, la naturale conseguenza di una evoluzione legislativa, tesa a superare la ricostruzione del fenomeno tributario esclusivamente in termini coercitivi e di patologia evasiva e a potenziare, in alternativa, forme di responsabilizzazione e collaborazione del contribuente, non necessariamente collegate all'attività di accertamento. Basti pensare al riguardo, a puro titolo di esempio, che:

- la dichiarazione dei redditi è stata resa ormai liberamente rettificabile e integrabile direttamente dallo stesso contribuente, in aumento e in diminuzione, con l'applicazione di sanzioni ridotte in caso di ravvedimento operoso;
- la stessa dichiarazione si considera ormai validamente presentata, anche se non sottoscritta, purché il contribuente, invitato a sanarla, si rechi presso l'ufficio per apporre la sua firma in calce al modello presentato;
- l'uso dello strumento telematico comporta un controllo in tempi reali, da parte dello stesso contribuente, degli errori materiali rilevati e segnalati dal programma, con la conseguente forte riduzione dell'attività di liquidazione da parte degli uffici;
- è previsto l'obbligo a carico dell'ufficio di valutare, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, le deduzioni, presentate dal contribuente dopo il processo verbale di constatazione, in ordine a quanto in esso contenuto. Una recente sentenza della Cassazione (n. 21153/2008) sembra rendere, in via interpretativa, ancora più pregnante questo obbligo, subordinando la legittimità dello stesso atto di accertamento alla circostanza che esso scaturisca da un processo verbale sottoscritto dal contribuente o, comunque, da attività "istruttorie" alle quali quest'ultimo ha preso parte;
- è contemplato l'obbligo a carico dell'ufficio di indicare, a pena di nullità, le ragioni per cui si disattendono le deduzioni del contribuente in ordine all'atto di contestazione delle sanzioni;
- il contraddittorio, sia pure sotto la forma dimidiata della collaborazione "servente", si espande sempre più nella fase istruttoria attraverso la moltiplicazione delle occasioni di incontro tra il contribuente e l'ufficio. Si pensi a riguardo alla giurisprudenza che ammette l'applicazione degli studi di settore, ai fini dell'accertamento, solo qualora questi siano integrati da validi riscontri o, comunque, da una qualche forma di contraddittorio. In alcuni casi, addirittura, la Cassazione è arrivata al punto di "saltare" in via interpretativa la successiva fase amministrativa di accertamento, ammettendo la possibilità per il contribuente di investire preventivamente il giudice tributario, senza la necessità dell'emissione di un atto autoritativo impugnabile,

con effetti di accertamento negativo giurisdizionale dell'obbligazione tributaria. Mi riferisco alla sentenza che ha ricompreso tra gli atti impugnabili le "comunicazioni" o, meglio, gli "inviti bonari" (n. 16293 e n. 16428/2007) o a quella che, sulla base dell'affermata unitarietà dell'accertamento delle società di persone e dei soci, ha ritenuto che il ricorso proposto da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che i soci, i quali così devono far parte dello stesso processo anche se non hanno impugnato l'atto di accertamento (n. 14815/2008) <sup>(1)</sup>;

- lo strumento dell'interpello tende ad essere adottato sempre più spesso per conoscere il parere dell'Amministrazione finanziaria in funzione preventiva e non repressiva;

- il contribuente può concludere forme di accordo con l'Amministrazione, aderendo agli atti di accertamento o, prima che questi siano emessi, agli stessi processi verbali di constatazione.

In questa situazione risalta, dunque, l'autonoma rilevanza che, rispetto e accanto all'attività di accertamento, assume l'attività amministrativa di controllo. Sostenere il contrario - e cioè che quest'ultima attività costituisca solo la fase istruttoria di un procedimento, unico e unitario, preordinato all'emissione di atti autoritativi di accertamento - significa dare una valenza accertativa a tutti quegli atti conoscitivi, paritetici e discrezionali, che invece nella loro sequenza non si concludono con un atto autoritativo, ma rappresentano solo una fase amministrativa di verifica e, spesso, anche di confronto delle posizioni del contribuente e del Fisco. Significa, soprattutto, sostenere che i controlli debbono avere il solo 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 violazione. Al contrario, svincolare l'attività di controllo da quella di accertamento in senso stretto, riconoscendole una propria autonomia funzionale e procedimentale, serve a potenziare la partecipazione del contribuente e a valorizzare l'imparzialità dell'attività amministrativa di controllo. Serve, in definitiva, ad evidenziare una circostanza difficilmente contestabile nell'attuale stato dell'evoluzione legislativa, 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.

La logica del "risultato di servizio" ad ogni costo - che spesso anima l'attività degli uffici in funzione del seppur apprezzabile e condivisibile obiettivo di recupero di gettito e che sul piano concreto è alla base di una visione totalizzante dell'accertamento - non sempre è compatibile con il principio di imparzialità. Che l'azione amministrativa di accertamento debba essere efficiente non è in alcun modo contestabile ed è, anzi, auspicabile. Bisogna, però, intendersi sul significato di efficienza, tenendo presente che in ambito pubblicistico essa non è un valore assoluto, da perseguire a ogni costo per raggiungere obiettivi predeterminati. Nel disegno dell'ordinamento generale l'efficienza deve rapportarsi, innanzitutto, con più pregnanti valori anche costituzionali, per primi quelli di capacità contributiva e, appunto, di imparzialità. Non a caso la Costituzione parla, quanto all'attività amministrativa, non di efficienza, ma di "organizzazione degli uffici" e dello svolgimento della loro attività "in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione" (art. 97, comma 1). Dove assume rilevanza non solo l'utilizzo dell'espressione "buon andamento", ma anche il concorrente parametro dell'imparzialità, a sottolineare che non può esservi buon andamento e, perciò, efficienza senza imparzialità.

**1.2.** Non credo che la conclusione, cui siamo finora giunti, circa l'autonomia funzionale dell'attività di controllo e conoscitiva possa essere in qualche modo ribaltata ampliando la nozione di attività di

accertamento a scapito del primo tipo di attività, fino a ricomprendere nell'accertamento non solo e non tanto la costituzione o la mera liquidazione dell'obbligazione tributaria, ma anche tutta l'attività di controllo e di vigilanza del contribuente e dei terzi. Così ragionando, si tende probabilmente a tener ferma una impostazione fondata sulla perdurante esistenza di un unitario procedimento di accertamento, sia pure inteso nel senso atecnico e improprio in cui lo intendevano i nostri maestri; procedimento che partirebbe dalla dichiarazione e, attraverso i diversi atti istruttori intermedi, finirebbe con l'atto di accertamento e di rettifica. Questa ricostruzione è apprezzabile per il tentativo di riportare all'unità dell'accertamento una serie di controlli parcellizzati quali la liquidazione automatizzata, il cosiddetto controllo formale, l'accertamento parziale, l'accertamento generale e l'accertamento integrativo o modificativo. Mi pare, però, ostacolata dalla considerazione che l'ordinamento vigente nega che l'impugnabilità dell'atto di accertamento per vizi degli atti precedenti si fondi necessariamente su un nesso d'ordine procedimentale tra questi atti e lo stesso atto di accertamento. L'invalidità dell'atto di accertamento per vizi dell'attività conoscitiva e di controllo va, infatti, intesa non già in termini di "invalidità derivata" - come sarebbe nei rapporti tra atti ("presupposti") endoprocedimentali e l'atto ("presupponente") conclusivo del procedimento - bensì in termini di mera inutilizzabilità ai fini dell'accertamento del materiale probatorio autonomamente (e illegittimamente) acquisito nella distinta fase di controllo.

**1.3.** Se si accetta l'indicata impostazione di fondo in termini di autonomia funzionale della fase di controllo, si capisce quindi come la nozione di istruttoria procedimentale si vada sempre più scolorando ed ampliando fino a comprendere attività conoscitive che si articolano esse stesse in più procedimenti, tanti quanti sono i poteri attribuiti dalla legge agli organi ispettivi e di vigilanza. In tali procedimenti ci saranno sempre una situazione base di partenza e un provvedimento autoritativo che determina a carico del destinatario l'obbligo di dare, *facere o pati*; con il conseguente svolgimento di una determinata attività di tipo materiale da parte, sia del soggetto contribuente o terzo, sia dello stesso organo di controllo.

Può, quindi, parlarsi - d'accordo con la maggioranza della dottrina - di una distinta funzione di controllo e conoscitiva attribuita all'Amministrazione finanziaria, caratteristica dei sistemi fiscali di massa; di una funzione, cioè, diretta all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti e rispondente ad un interesse pubblico alla vigilanza e al controllo delle attività economiche svolte dai contribuenti e dai terzi obbligati. E possono, quindi, condividersi quelle opinioni secondo cui l'obiettivo di fondo, che con l'esercizio di tale funzione si persegue, sarebbe quello di assicurare "credibilità" al sistema e di spingere il contribuente ad un fedele adempimento tributario, piuttosto che quello del solo recupero e della repressione dell'evasione.

**2.** *Quando l'attività di controllo produce atti discrezionali* - Dalla suddetta impostazione conseguono un allargamento del campo di indagine dell'attività amministrativa tributaria nel suo complesso e l'emersione di problematiche che nella tradizionale visione endoprocedimentale rimanevano, invece, in ombra. Mi limiterò qui ad evocare molto sinteticamente le più importanti e ad indicare le soluzioni compatibili con la sottolineata autonomia funzionale dell'attività conoscitiva.

Il primo ordine di problemi attiene alla individuazione della natura, vincolata o discrezionale, delle attività in questione. Debbo riconoscere al riguardo che questa problematica è stata finora studiata da buona parte della dottrina, me compreso, 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. Quindi, sul presupposto della natura prevalentemente vincolata del potere esercitato dall'ente impositore in sede accertativa e, corrispondentemente, della titolarità piena di un diritto soggettivo del contribuente accertato, inteso come situazione di immunità da detto potere. Si è, così, quasi sempre giunti alla conclusione di negare, in linea di massima, carattere discrezionale a tale potere, prendendo anche atto che in materia di prestazioni imposte il principio di riserva di legge, cui tali prestazioni devono essere assoggettate, esclude normalmente l'esercizio di poteri discrezionali di scelta idonei a degradare i diritti del contribuente e ad interferire con gli stessi. E, quindi, non ammette nemmeno la possibilità di operare quelle valutazioni e comparazioni dell'interesse primario al controllo con altri interessi secondari confliggenti e/o concorrenti del contribuente medesimo, nelle quali appunto - secondo la classica definizione di M.S. Giannini - consiste la discrezionalità.

Ciononostante, già allora non si escludeva, né io escludevo, radicalmente l'esistenza di una discrezionalità amministrativa in tutti quei particolari casi - in verità, ridotti ad assai pochi in una visione "pan-accertativa" - in cui gli interessi da ponderare non erano attinenti alla sfera impositiva sostanziale disciplinata in modo vincolato dalla legge, ma riguardavano situazioni soggettive autonome del contribuente e del terzo che, scrivevo allora, solo incidentalmente venivano comprese dall'attività di controllo e di verifica funzionalizzata all'accertamento. In tali casi poteva in effetti sostenersi che il contribuente e il terzo non avevano la disponibilità giuridica del bene protetto. Pertanto, a fronte dell'interesse primario all'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti (cui il potere dell'organo di controllo era funzionalmente preordinato) si poteva ben porre, quale altro termine di comparazione, un interesse secondario del contribuente o del terzo a non subire restrizioni alle proprie libertà individuali; un interesse, perciò, che trovava una sua tutela esclusivamente nella legge attributiva del suddetto potere e nei principi - di rilievo anche comunitario - di imparzialità, ragionevolezza, normalità, adeguatezza e proporzionalità tra fine perseguito e mezzi impiegati.

Queste considerazioni vanno ora ribadite e, nel contempo, integrate con l'osservazione empirica che 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. È in questo senso che, a mio avviso, può dirsi - come comunemente si dice nella pratica - che l'Amministrazione finanziaria è "libera" di scegliere quando, come e in capo a chi effettuare un controllo, senza che sia data ad alcun giudice la possibilità di sindacare tale scelta nel merito e in termini di opportunità.

Ciò che in questa sede preme sottolineare sotto il profilo, che qui più interessa, della tutela è comunque che, quando tali atti ledono la libertà individuale del contribuente o del terzo coinvolto - come, ad esempio, il diritto all'invulnerabilità del domicilio, al segreto professionale e alla riservatezza - e quando, per l'intensità e modalità con cui sono posti in essere, risultano affetti dal vizio di eccesso o sviamento di potere (o da altri vizi di legittimità) e quando, ancora, non rispondono ai richiamati principi di ragionevolezza, normalità, adeguatezza e proporzionalità, in tali casi dovrebbe essere data, avverso essi, una immediata tutela giurisdizionale che faccia cessare le attività fortemente lesive di dette libertà e diritti. Il tutto, indipendentemente dalla successiva possibile confluenza degli atti viziati nel procedimento di accertamento e, beninteso, in quelle ipotesi in cui la tutela differita presso il giudice dell'atto di accertamento non sia in alcun modo sufficiente ad assicurare una protezione piena ed effettiva.

La giurisdizione al riguardo dovrebbe essere ripartita tra giudice ordinario e giudice amministrativo, a

seconda che si faccia valere, rispettivamente, un diritto soggettivo (come sarebbe il caso dell'accesso o dell'ispezione eseguiti senza il necessario provvedimento autorizzatorio) o un interesse legittimo (come sarebbe il caso, ben più frequente, dell'esercizio di un potere pubblico). Trattandosi di questioni attinenti a libertà e diritti individuali o a vizi del potere di controllo che emergono prima della formazione dell'atto di accertamento impugnabile, andrebbe infatti esclusa, allo stato attuale della legislazione, la possibilità di ottenere tale tutela dinnanzi al giudice tributario.

Confermano questa conclusione, sul piano legislativo, l'art. 7, comma 4, della L. n. 212 del 2000, laddove esso dispone che "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quando ne ricorrano i presupposti" e, sul piano giurisprudenziale, soprattutto le sentenze della Corte europea dei diritti dell'uomo 21 febbraio 2008, causa n. 18497/03, *Ravon*, e 24 luglio 2008, causa n. 18603/04, *Andrè*; la prima delle quali, con riferimento ad un'indagine amministrativa tributaria svoltasi in Francia presso il luogo di lavoro e l'abitazione dei contribuenti, ha fortemente valorizzato il diritto di questi "al rispetto del domicilio" (punto 24 della sentenza). Essa ha, in proposito, espressamente affermato che "le persone interessate possono ottenere un controllo giurisdizionale effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità della decisione che prescrive l'ispezione e, se del caso, delle azioni intraprese circa il suo fondamento; i ricorsi a disposizione devono consentire, in caso di constatazione di irregolarità, sia di prevenire la continuazione delle operazioni, sia, nei casi in cui l'operazione considerata irregolare abbia già avuto luogo, di fornire all'interessato un opportuno rimedio" (punto 28).

**3. Rapporto fra attività di controllo e attività di accertamento** - Esclusa la possibilità di considerare l'attività conoscitiva e di controllo come attività interna di un articolato, generale procedimento di accertamento tributario, c'è allora da domandarsi quale tipo di rapporto intercorra tra tale attività e quella di accertamento.

**3.1.** Condivido in proposito quelle tesi che qualificano tale rapporto facendo ricorso alla nozione, di gianniniana memoria, di "procedimento collegato". Nella fase di attuazione della norma tributaria il collegamento è, del resto, un istituto di applicazione generale che opera in modo da associare, ricorrendone i presupposti, la funzione di controllo e conoscitiva allo sviluppo delle ulteriori attività amministrative funzionalmente distinte. Queste attività partono dalle conoscenze acquisite nella fase di controllo e possono concludersi non solo con un accertamento in senso stretto, ma anche con accertamenti con adesione del contribuente, con l'irrogazione di sanzioni e con atti di riscossione e di rimborso, e così via. In questa ottica l'attività collegata di accertamento è, perciò, solo una - sicuramente tra le più rilevanti - delle predette attività svolte dall'ufficio, avente la caratteristica di essere valutativa dei fatti e delle prove e interpretativa delle norme sulla cui base si forma l'atto impositivo.

Il tramite tra l'attività di accertamento e gli atti di controllo prodromici ad essa è, in particolare, costituito dalla motivazione dell'atto autoritativo che conclude il procedimento. È, infatti, attraverso la motivazione che le risultanze dell'attività di indagine sono qualificabili come "risultanze istruttorie" ed entrano in tale procedimento. Le prove raccolte e indicate nell'atto autoritativo possono così acquistare rilevanza, a seguito di impugnativa dello stesso, anche ai fini del processo tributario e, quindi, della loro valutazione da parte del giudice. Questo passaggio è espressamente descritto dall'art. 3, comma 1, della L. n. 241 del 1990, il quale, nel disporre che la motivazione deve "indicare i presupposti di fatto e le motivazioni giuridiche che hanno

determinato la decisione dell'Amministrazione", afferma che queste indicazioni devono effettuarsi "in relazione alle risultanze istruttorie".

Da questo riferimento alle risultanze istruttorie per definire il contenuto della motivazione dovrebbe, dunque, conseguire una prevalenza, sostanziale e di fatto, della fase preparatoria su quella formale di formazione dell'atto autoritativo di accertamento; prevalenza che, però, non arriva al punto di tramutarsi necessariamente nell'obbligo formale di motivare tale atto in perfetto accordo e sintonia con le risultanze istruttorie acquisite nella fase di controllo. La distinzione tra quest'ultima fase e quella di accertamento porta, infatti, a ritenere che, anche nei casi in cui la prima "sbocca" nella seconda, il responsabile del procedimento di accertamento può pur sempre discostarsi dalle originarie indagini svolte dal soggetto controllante ove "ragioni di valore" e di opportunità lo impongano, anche in via di autotutela. Se ci si pone in questa ottica, la lettura dell'art. 3 della L. n. 241 del 1990 non può, quindi, che essere nel senso che le risultanze istruttorie da indicare sono quelle su cui sono fondati effettivamente "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche" della pretesa e non necessariamente quegli elementi conoscitivi originari, acquisiti nella fase preparatoria e poi abbandonati.

In armonia con questa interpretazione è, del resto, la modifica alla L. n. 241 del 1990, apportata dall'art. 6, comma 1, lettera e), della L. n. 15 del 2005, laddove si dispone che "l'organo competente per l'adozione del provvedimento formale, ove diverso dal responsabile del procedimento, non può discostarsi dalle risultanze dell'istruttoria condotta dal responsabile del procedimento se non indicandone la motivazione nel provvedimento finale".

In conclusione, il fatto che l'indicazione degli elementi probatori nella motivazione presupponga normalmente lo svolgimento di una distinta, ma collegata attività di controllo diretta all'acquisizione della prova (come è il caso, il più frequente, in cui la pretesa sia fondata su prove documentali acquisite o su argomentazioni induttive, quali sono le percentuali di ricarico, costruite nell'esercizio di poteri istruttori), non esclude che l'ufficio deputato all'accertamento possa prescindere dal riferimento all'attività svolta nella fase preparatoria (come avviene nel caso di avvisi di accertamento di maggior valore fondati sulla prova costituita dalla cosiddetta stima UTE o nel caso di avvisi di accertamento delle imposte sui redditi e dell'Iva emessi sulla base anche di "non prove", e cioè di giudizi e valutazioni logiche o di congegni presuntivi più o meno automatici, quali gli studi di settore, i coefficienti e, in genere, ogni valido parametro). È la motivazione - e ciò che è scritto in essa - che rappresenta la "griglia" attraverso la quale necessariamente passano sia gli elementi probatori raccolti nella fase prodromica, sia quelli - che possono anche non costituire vere e proprie prove - determinati nella stessa fase di formazione dell'atto.

**3.2.** Indipendentemente dagli indicati riferimenti legislativi alle risultanze istruttorie, va comunque tenuto presente che il collegamento delle attività di accertamento e dello stesso atto di accertamento con le pertinenti, distinte attività di controllo e preparatorie è la conseguenza naturale dell'osservanza dell'obbligo - posto a carico dell'Amministrazione in attuazione del principio di imparzialità - di "dare a se stessa" la prova della pretesa nel caso concreto. È, infatti, la circostanza che l'atto di accertamento diviene definitivo se non impugnato nei termini di legge che, secondo l'originaria intuizione di E. Allorio, "costringe" il legislatore a porre al centro della fase di formazione dell'atto medesimo il dovere dell'Amministrazione di motivare, anche per se stessa, i fatti costitutivi della pretesa. Si è visto che tale dovere si sdoppia temporalmente, prima, nell'obbligo di acquisire in sede di controllo gli elementi idonei a dimostrare la rispondenza al vero degli enunciati fattuali della pretesa e, poi, in quello di sintetizzare nella motivazione tali elementi quali prove

giuridiche della pretesa medesima (definibili, perciò, solo *a posteriori* come elementi istruttori).

In questa ottica mi parrebbe, perciò, più coerente all'autonomia del procedimento di controllo considerare le acquisizioni, avvenute prima dell'enunciazione nella motivazione, meri "fatti", che diventano prove - o, se si preferisce, "risultanze istruttorie" - solo al momento della loro indicazione nell'atto di accertamento.

**3.3.** È anche ragionando su questi presupposti che la prevalente dottrina dissente dall'orientamento della Suprema Corte, secondo cui, invece, la prova può anche essere enunciata e fornita per la prima volta nel processo tributario. Il dissenso non è di poco conto perché nasconde un contrasto interpretativo teorico sulla natura dell'accertamento tributario, che si prolunga ormai da tempo e sul quale vale la pena di spendere qualche ulteriore considerazione.

Innanzitutto, va rilevato che la linea di evoluzione della legislazione tributaria nel senso dell'obbligatoria indicazione in motivazione degli elementi probatori è testimoniata dal fatto che la disciplina Iva, a differenza della più risalente disciplina delle imposte sui redditi e di registro (che nulla o poco dicono in materia), anticipa la ricordata norma dell'art. 3 della L. n. 241 del 1990, richiedendo espressamente, nell'art. 56, comma 2, del D.P.R. n. 633 del 1972, l'indicazione nella motivazione, insieme agli "errori, omissioni e false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica", anche dei "relativi elementi probatori", e cioè di quegli elementi che l'art. 3 medesimo chiamerà, poi, "risultanze istruttorie". Nello stesso senso si è mosso, sempre in anticipo rispetto all'art. 3, il legislatore con la disciplina delle sanzioni tributarie, prevedendo espressamente, nell'art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997, l'obbligo per l'ufficio di enunciare gli "elementi probatori" nell'atto di contestazione delle sanzioni e comminando la sanzione della nullità in caso di inosservanza di tale precetto.

In questo quadro normativo, non dovrebbe quindi avere valenza interpretativa contraria il fatto che l'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212 del 2000), nel delimitare il contenuto della motivazione, non fa specifico riferimento alle risultanze istruttorie. L'esegesi condotta sulla base dell'art. 3 della L. n. 241 trova, comunque, un sostegno concettuale decisivo non solo nelle suddette esplicite disposizioni relative all'Iva e alle sanzioni, ma anche nella stessa nozione di prova, nella esigenza di tutela del diritto di difesa del contribuente e nello stretto rapporto di correlazione che deve necessariamente esistere tra la prova medesima e la motivazione. Verifichiamo queste ulteriori argomentazioni più nel dettaglio.

**3.3.1.** Quanto alla nozione di prova, rilevo che la distinzione tra fase accertativa e fase processuale di controllo impone di scomporla in prova quale giustificazione della pretesa, attinente quindi alla motivazione, e prova quale dimostrazione della stessa, attinente quindi al processo.

Questa distinzione è resa necessaria dalla circostanza che il nostro linguaggio giuridico, diversamente da quello di altri Paesi, usa il termine polisemico "prova" per indicare fenomeni tra loro differenti. Ho già fatto presente in altra sede che la migliore dottrina processualistica italiana, con riferimento al rapporto tra la prova ed il fatto, distingue, in termini funzionali, la prova quale elemento conoscitivo e giustificativo dalla prova come elemento dimostrativo, riecheggiando così la ben nota distinzione, tratta dai sistemi di *common law*, tra *proof* ed *evidence*. Dove l'*evidence* è il mezzo di prova, ovverosia ogni elemento di natura documentale o logica che può essere impiegato, appunto, per la conoscenza del fatto o per la giustificazione della ricostruzione fattuale operata dall'autore dell'atto. E simmetricamente la *proof* è il risultato che deriva

dall'acquisizione dei mezzi di prova nel processo e dalla loro valutazione da parte del giudice. Come *proof* la prova è, perciò, sinonimo di dimostrazione e, più esattamente, di "dimostrazione raggiunta", che porta il giudice a ritenere attendibile l'enunciato fattuale sostenuto da uno dei contraddittori. La *proof* è, in altri termini, la dimostrazione del fatto che il giudice raggiunge sulla base dell'*evidence* e rappresenta, quindi, l'elemento di conferma e di controllo della versione fattuale offerta da una delle parti.

Queste puntualizzazioni sul significato del termine prova costituiscono, dunque, un ulteriore argomento per risolvere affermativamente la questione se le prove debbano essere indicate nell'accertamento tributario o no. È indubbio, infatti, che l'*evidence* - in quanto elemento necessario di conoscenza e di giustificazione delle determinazioni assunte dall'ufficio - appartiene pienamente all'area della motivazione. Ne costituisce, anzi, un tassello e un passaggio necessario di cui l'ufficio dovrebbe dare in ogni caso atto nella ricostruzione degli enunciati di fatto da lui fornita in contrapposizione a quella offerta dal contribuente. E ciò anche nelle ipotesi in cui l'obbligo di indicazione degli elementi probatori nella motivazione non è espressamente previsto né dallo statuto dei diritti del contribuente, né dalle norme relative ai singoli tributi (come avviene per le imposte sul reddito e per le imposte di registro).

Se poi 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.

**3.3.2.** L'obbligo di enunciare la prova quale *evidence* nella fase motivazionale trova, inoltre, la sua *ratio* anche nell'esigenza di informazione del contribuente ai fini dell'esercizio del diritto di difesa garantito dall'art. 24 della Costituzione.

Basta rilevare al riguardo che l'ammissibilità del ricorso del contribuente contro l'accertamento è subordinata alla indicazione in esso dei motivi di impugnazione, indicazione che deve avvenire entro il termine previsto per la sua presentazione (artt. 18, 21 e 24 del D.Lgs. n. 546 del 1992), non potendo il contribuente addurre successivamente in giudizio motivi che non siano stati formulati nel ricorso (e nelle eventuali integrazioni ammesse dalla legge). Stante questa stringente disciplina, si capisce come la mancata enunciazione nella motivazione degli elementi probatori su cui si fonda la pretesa si riflette in una mancata conoscenza, da parte del ricorrente, degli elementi stessi e gli preclude, pertanto, una completa ed adeguata evidenziazione dei motivi di ricorso, determinando anche la sua decadenza dall'esercizio del diritto di impugnativa.

**3.3.3.** L'esame dello specifico rapporto che deve intercorrere tra motivazione e prova mi induce, infine, ad ulteriori più generali considerazioni in ordine al contrario indirizzo seguito al riguardo dalla Corte di Cassazione. La mia impressione è che dietro la svalutazione della fase accertativa e la rivalutazione di quella processuale c'è una certa tentazione della Suprema Corte a riportare integralmente il processo tributario, attraverso lo schema dell'impugnazione-merito, al modello processuale civilistico e a superare, se non annullare, per tale via lo iato tra la fase amministrativa e quella giurisdizionale-contenziosa. Se così non fosse, non si capirebbe infatti l'insistenza di essa nel qualificare in numerose sentenze l'atto di accertamento quale *provocatio ad opponendum* riecheggiando e, forse, abusando di alcune risalenti posizioni teoriche. Secondo tali posizioni, essendo l'oggetto del giudizio dinanzi alle Commissioni costituito non dall'atto impugnato bensì dal rapporto obbligatorio d'imposta, sarebbe consentito, all'Amministrazione finanziaria, di

integrare in sede contenziosa la motivazione dell'atto e, al giudice, di formare il proprio convincimento quanto alla sussistenza o meno del rapporto, prescindendo anche dal contenuto "probatorio" della motivazione.

Mi sembra peraltro che, allo stato attuale dell'evoluzione dottrina e legislativa, nemmeno i più acerrimi fautori della teoria dichiarativista e la stessa Suprema Corte arrivino a tali estreme conclusioni. La qualificazione del giudizio tributario quale giudizio di impugnazione-merito e l'attribuzione all'atto di accertamento di una mera funzione liquidatoria dell'obbligazione tributaria non escludono, infatti, che tale atto abbia natura autoritativa (anche se non costitutiva del rapporto tributario) e, comunque, abbia il ruolo di "veicolo di accesso" all'esame del rapporto d'imposta. Tanto ciò è vero che la stessa giurisprudenza della Cassazione è ben ferma nel ritenere, da una parte, che, in mancanza di un'adeguata motivazione, l'atto di accertamento è nullo, con la conseguente preclusione per il giudice tributario di valutare nel merito la pretesa tributaria e, dall'altra, che la motivazione deve comunque delimitare l'oggetto del giudizio di impugnazione dinanzi alla Commissione e, quindi, in relazione a ciò l'ufficio finanziario o il giudice non possono, in corso di causa, né modificare, né sostituire i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche poste a base dell'accertamento.

Questi punti fermi della giurisprudenza e della dottrina contraddicono, perciò, chiaramente la qualificazione dell'atto di accertamento quale *provocatio ad opponendum* che recenti sentenze - in verità, recentemente con qualche eccezione - continuano a dare (si vedano, tra le altre, le sentenze 28 febbraio 2000, n. 2500; 4 febbraio 2000, n. 1209; 3 maggio 2000, n. 5557; 22 dicembre 1999, n. 14427; 2 settembre 1996, n. 7991). Non ha senso, infatti, e sarebbe comunque contraddittorio attribuire correttamente a tale atto la natura di "veicolo di accesso" al giudizio sul rapporto e negare, di conseguenza, la possibilità di modificarlo nel corso del processo e, nello stesso tempo, invocare la natura di *provocatio ad opponendum* per giustificare la possibilità dell'ufficio di indicare nella fase contenziosa le prove della pretesa e, quindi, negare l'obbligo di enunciare tali prove nella motivazione. In altri termini, non si può disconoscere la natura di *provocatio ad opponendum* dell'atto di accertamento ai fini di definire l'oggetto del giudizio tributario e, contemporaneamente, riesumarla ai fini di consentire all'ufficio di enunciare, solo in fase contenziosa, gli elementi probatori posti a base della pretesa. Se l'atto di accertamento è da qualificare quale *provocatio ad opponendum*, allora se ne dovrebbero trarre le conseguenze in termini generali e, quindi, anche con riferimento alla possibilità di modificare la motivazione e, in ultima analisi, con riferimento alla stessa qualificazione del giudizio tributario.

Ne resta confermato che la soluzione del problema del rapporto tra motivazione e prova dovrebbe più coerentemente essere data nel senso indicato dalla dottrina maggioritaria e recepito dall'art. 3, comma 1, della L. n. 241 del 1990, riconducendo, cioè, gli elementi probatori-"risultanze istruttorie" alla sfera della motivazione, in applicazione del principio di imparzialità amministrativa e nel pieno rispetto del diritto di difesa.

**4. La cosiddetta istruzione procedimentale e l'istruzione processuale** - Venendo ora al tema del rapporto tra istruzione procedimentale e istruzione processuale, quanto finora detto dovrebbe condurre inevitabilmente ad aderire a quelle posizioni dottrinarie che considerano alquanto limitato lo spazio riservato all'istruttoria processuale nel sistema tributario. E ciò per le seguenti ragioni.

**4.1.** Mi pare evidente che un giudizio, come quello tributario, strutturato come giudizio di impugnazione di atti, è inevitabilmente un tipico processo dispositivo - o, meglio, a impulso di parte - rivolto al controllo della legittimità degli atti stessi, oltre che, beninteso, della fondatezza della pretesa fatta valere con l'atto di accertamento. In un sistema avente questa caratteristica, al giudice compete il controllo - entro i confini delimitati dalla *cognitio* - sull'assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Amministrazione finanziaria (che ne è gravata quale attore sostanziale). L'attività istruttoria da esso svolta si presenta, in particolare, come un *posterius* rispetto all'attività conoscitiva sintetizzata nella motivazione, risolvendosi nella sostanza in una pronuncia sull'ammissibilità e sulla rilevanza delle prove "fatte proprie" dall'ufficio accertatore e di quelle addotte, quali "controprove", dal contribuente. Si tratta, cioè, di un'attività di selezione di quelle prove che sono tali anche nella fase processuale e di quelle che non lo possono essere per espresso divieto legislativo (ad esempio, le prove testimoniali). Non dovrebbe contraddire tale rilievo il fatto che al giudice sono attribuiti il potere di disporre consulenze tecniche e, "nei limiti dei fatti dedotti dalle parti", gli stessi poteri degli uffici tributari (art. 7, commi 1 e 2). E ciò perché tali poteri debbono essere, in ogni caso, esercitati non in sostituzione dell'ufficio, ma 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.

È forse la volontà di sottolineare questa funzione "servente" e non sostitutiva del giudice tributario che ha indotto il legislatore ad abrogare la norma dell'art. 7, comma 3, del D.Lgs. n. 546 del 1992, che attribuiva alla Commissione tributaria il potere di "ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia". Tale abrogazione è apparsa alla maggioranza della dottrina discutibile perché, pur nel lodevole intento di limitare gli eccessi del giudice tributario quanto all'acquisizione delle prove documentali, ha soppresso un potere che era utile ai fini probatori, purché esercitato nel rispetto del principio dispositivo sotto il controllo, in ultima istanza, della Cassazione.

Una recentissima sentenza della stessa Suprema Corte (n. 10513/2008) dovrebbe confermare, comunque, la ricostruzione in termini di sostanziale "dipendenza" dell'istruttoria processuale, laddove essa chiarisce definitivamente che "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".

Le prove utilizzabili - siano essi documenti o presunzioni semplici - hanno, dunque, ingresso nel processo tributario essenzialmente ad iniziativa delle parti, secondo il principio di allegazione e con riferimento alle risultanze istruttorie di cui si dà conto nella motivazione dell'atto impugnato. Ed al giudice dovrebbe competere esclusivamente di valutarle ed eccezionalmente integrarle nei ristretti limiti di cui si è appena detto, curando di rispettare le specifiche norme contenute nel D.Lgs. n. 546 del 1992 (in particolare, l'art. 7) e facendo, naturalmente, applicazione delle regole generali dell'onere della prova, della "parità delle armi" e del libero apprezzamento, come richiesto dalla esauriente sent. n. 109 del 2007 della Corte Costituzionale.

Ne consegue il rilevato netto "sbilanciamento" del rapporto fra le due istruttorie a favore di quella procedimentale, uno sbilanciamento tale da giustificare quelle opinioni che, pur senza arrivare all'eccesso di "procedimentalizzare il processo", considerano l'istruttoria processuale una fase di controllo "secondaria ed eventuale" e quella procedimentale, quale recepita nell'atto di accertamento, una fase "primaria e

necessaria”.

**4.2.** Considerata la stretta dipendenza dell’istruttoria processuale da quella procedimentale, si capisce che le maggiori problematiche che, in prospettiva, investono il tema dell’istruttoria attengono al tema del “giusto procedimento”, piuttosto che a quello del “giusto processo”.

Per quanto attiene a quest’ultimo, si è visto che le questioni che si pongono si riducono, in ultima analisi, alla necessità di assicurare una effettiva parità delle parti in ordine alla prova e di evitare che la sempre più frequente inversione dell’onere della prova, operata dal legislatore mediante presunzioni legali, si traduca nell’introduzione di presunzioni legali assolute che potrebbero incidere sulla definizione dei presupposti e, quindi, sullo stesso principio di capacità contributiva.

È con riguardo all’istruttoria amministrativa che, invece, i problemi appaiono più gravi e di difficile soluzione, perché toccano il delicato tema dell’assenza, nel procedimento di controllo, di un vero e proprio contraddittorio sull’illegittimità degli atti. Non v’è dubbio infatti che, nonostante la rilevata espansione del sistema tributario verso forme di partecipazione e di collaborazione del contribuente, l’istruttoria procedimentale è retta ancora dal principio inquisitorio e vede l’Amministrazione come protagonista e il contribuente, al più, come deuteragonista. Le deduzioni, le osservazioni e i rilievi - che, con riguardo alle verifiche fiscali, questi può fare e presentare ai sensi dell’art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente e di altre norme sparse nell’ordinamento - rappresentano, infatti, solo un “minimo” concesso ad un soggetto obbligato a collaborare, piuttosto che l’espressione piena di un suo diritto a partecipare. Tanto meno costituiscono strumenti utili a far cessare nell’immediato gli effetti pregiudizievoli di atti conoscitivi illegittimi.

Da qui la proposta, che parte della dottrina porta avanti da tempo, di costruire, attraverso un’appropriata regolamentazione, un vero contraddittorio amministrativo con riferimento all’autonoma fase preventiva di controllo. Non un contraddittorio nel quale, come taluno ritiene, si debbano applicare, anticipandoli, i principi probatori processuali, sul presupposto che gli elementi raccolti nella fase amministrativa devono essere poi utilizzati nel processo tributario. Più semplicemente, un contraddittorio in cui, senza arrivare al punto di “processualizzare l’accertamento”, sia possibile la formale partecipazione del contribuente o del terzo interessato agli atti istruttori che li riguardano, anche se solo per verificare, in aperta e trasparente dialettica con l’Amministrazione, se tali atti siano compiuti in modo corretto e legittimo. All’ufficio deputato al controllo dovrebbe essere imposto in particolare, oltre all’obbligo (già esistente) di dare atto dei rilievi del contribuente in un processo verbale e di tenerne conto in sede di accertamento, anche quello di rispondere in tempi brevi alle contestazioni avanzate dal contribuente medesimo in ordine alla legittimità e immediata lesività degli atti posti in essere nei suoi confronti. Si eviterebbe, così, fin dall’inizio di fare entrare nel procedimento di accertamento elementi acquisiti illegittimamente nella fase preparatoria e di “scaricare” sul giudice tributario la soluzione di questioni che, pur relative ad atti tributari, non attengono al “merito” tributario e, perciò, non toccano quell’interesse patrimoniale del contribuente che è la base sostanziale del suo diritto giustiziale.

L’applicazione generalizzata del principio *audietur et altera pars*, seppur limitata alla fase di acquisizione dei dati ed elementi probatori (e, quindi, alla indicata verifica della legittimità degli atti posti in essere nel procedimento) avrebbe, in conclusione, l’effetto positivo:

- per il contribuente, di farlo partecipare al procedimento non come “oggetto” o collaboratore “servente”, ma quale parte attiva che vuole conoscere il punto di vista dell’Amministrazione, prima di ricorrere nell’immediato al giudice competente per chiedere la cessazione degli effetti degli atti (asseritamente)

illegittimi e lesivi;

- per l'Amministrazione finanziaria, di migliorare la qualità della sua attività conoscitiva consentendole di utilizzare, nella successiva sede di accertamento, elementi probatori che hanno passato il vaglio di un vero contraddittorio.

Subprocedimenti come questi si pongono nel solco del sempre maggiore utilizzo dell'istituto dell'interpello, sono presupposti dallo stesso richiamato Statuto dei diritti del contribuente (il cui art. 7, comma 4, espressamente dispone che " la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrono i presupposti"), sono previsti dagli ordinamenti di molti Paesi europei ed hanno dato il più delle volte un esito soddisfacente quali "filtri amministrativi" o, meglio, quali "stanze di decompressione" della giustizia tributaria.

-----  
<sup>(0)</sup> (\*) È il testo - opportunamente integrato - della relazione introduttiva svolta dall'Autore al Convegno su "L'istruttoria nell'accertamento e nel processo tributario", la cui prima sessione si è tenuta a Parma il 23-24 ottobre 2008 e la seconda si terrà a Teramo nel 2009.

<sup>(1)</sup> Mi si consenta al riguardo una piccola digressione rispetto allo specifico tema qui trattato. Con la sopraindicata giurisprudenza (tutte in banca dati "fisconline") la Cassazione sembra essersi messa sulla strada di accreditare un'idea di sistema unitario esclusivo di giustizia tributaria che comprende ogni tipologia di lite tributaria, "indipendentemente dal tipo di atto impugnato" (SS.UU. n. 7388/2007, in "il fisco" n. 14/2007, fascicolo n. 1, pag. 2058). Questa impostazione può essere in astratto anche apprezzabile e semplificante, ma nell'attuale contesto normativo appare forse un po' forzata. La Suprema Corte, infatti, in nome di una malintesa unitarietà della giurisdizione speciale tributaria, trasforma in via interpretativa l'estensione orizzontale della giurisdizione tributaria - realizzata attraverso le recenti integrazioni dell'art. 2 della D.Lgs n. 546 del 1992 - in una estensione verticale. Rende, così, meramente esemplificativa l'elencazione degli atti autonomamente impugnabili di cui all'art. 19, dischiudendo la porta verso azioni di accertamento negativo anche in materia tributaria. Il tutto, senza tener conto della natura del processo tributario di giudizio di impugnativa di atti impositivi e trascurando, comunque, il fatto - incontestabile - che prima dell'imposizione non vi sono rapporti tributari da accertare da parte del giudice speciale. In termini procedurali e di fatto, tale riconoscimento dà ingresso, in ambito endoprocedimentale, ad una fase irrituale di contraddittorio anticipato sul "merito tributario" rispetto all'iscrizione a ruolo e alla notifica della cartella; una fase, cioè, in cui la pretesa espressa da tali atti non ha ancora forma autoritativa e, quindi, non sarebbe suscettibile di essere contestata davanti al giudice tributario, ma semmai - come vedremo più avanti nel testo - presso un giudice diverso (in presenza, beninteso, solo della lesione di una libertà o di un diritto individuale non patrimoniale). Da qui a negare la centralità degli atti impositivi nella giurisdizione tributaria il passo è, dunque, molto breve. E rischia di mettere in discussione la stessa identificazione delle situazioni giuridiche tutelate nel processo e, in definitiva, il tipo di azione esperibile e di tutela fornita.