CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE E ATTIVITÀ ISTRUTTORIA (*)

Sintesi: Lo studio analizza lo stato del dibattito circa la funzione e le caratteristiche della c.d. istruttoria amministrativa tributaria e circa la possibilità che riguardo ad essa siano garantiti una più piena tutela giurisdizionale e un più soddisfacente contraddittorio amministrativo.

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. Conclusioni ed alcune proposte de iure condendo.

1. - L'autonoma rilevanza dell'attività di controllo e conoscitiva

In questa relazione mi limiterò a dar conto, in termini molto generali, di quello che a mio avviso è lo stato del dibattito circa la funzione e le caratteristiche della c.d. istruttoria amministrativa tributaria e circa la possibilità che riguardo ad essa siano garantiti una più piena tutela giurisdizionale e un più soddisfacente contraddittorio amministrativo.

1.1. – Va innanzitutto preso atto che le multiformi attività conoscitive e di controllo, comunemente denominate attività istruttorie, debbono ormai considerarsi dotate di una propria autonomia funzionale rispetto all'attività di accertamento e di indirizzo, e non più 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 o no al procedimento di accertamento in senso proprio.

Questa opinione, ormai abbastanza pacifica in dottrina, non solo trova la sua giustificazione nel convincente assunto logico che non avrebbe molto senso connettere necessariamente la complessa attività di controllo e conoscitiva 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 fase istruttoria alla progressiva evoluzione del sistema tributario verso moduli partecipativi, in cui:

^(*) Relazione al Convegno La concentrazione della riscossione nell'accertamento, Sanremo, 3 e 4 giugno 2011.

 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, versamento «spontaneo» all'esattoria tramite delega all'istituto di credito e altri ancora;

 dall'altra, le situazioni soggettive attive dell'erario si risolvono sempre più spesso nell'esercizio imparziale di un potere a imperatività-normatività depotenziata, che non va oltre l'acquisizione delle informazioni utilizzabili ed il mero controllo dell'osservanza dei suddetti

obblighi strumentali dei contribuenti.

L'estensione della fase di controllo e conoscitiva a danno di quella (una volta considerata solo) di accertamento è insomma, in termini generali, il risultato di un orientamento legislativo teso a superare la ricostruzione del fenomeno tributario esclusivamente in termini coercitivi e di patologia evasiva e a potenziare, in alternativa, forme di responsabilizzazione, partecipazione e collaborazione del contribuente,

non necessariamente collegate all'attività di accertamento.

Ciò ha comportato naturalmente una moltiplicazione delle occasioni di incontro tra il contribuente e l'ufficio e, perciò, anche una tendenza dell'ordinamento ad espandere il contraddittorio anche nella fase istruttoria, sia pure - almeno per ora - sotto la forma dimidiata della collaborazione «servente». Si pensi, solo per fare un esempio, alla norma che prevede 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. Certo, non siamo in questo caso ancora in presenza di un contraddittorio procedimentale formale, in cui le posizioni delle parti sono allineate e paritetiche. La giurisprudenza della Cassazione (vedasi la sent. n. 21253 del 2008) sembra, peraltro, rendere in via interpretativa più pregnante detto 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. E si pensi ancora all'obbligo posto 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.

In presenza di questa evoluzione legislativa, negare come ha fatto il Consiglio di Stato – con la decisione di cui si dira più avanti – l'autonoma rilevanza dell'attività di controllo e conoscitiva significa porsi su una linea di interpretazione conservativa che attribuisce una valenza accertativa a tutti quegli atti conoscitivi, paritetici e discrezionali, i quali invece nella loro sequenza non si concludono con un atto autoritativo, ma rappresentano solo una fase amministrativa di verificazione e 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 che i controllori debbono operare presumendo che il controllato sia un evasore, ancorché manchi a suo ca-

rico un qualunque specifico indizio di violazione.

Anche il tanto discusso provvedimento sulla concentrazione del-

l'esecuzione nell'atto di accertamento, di cui discutiamo in questo convegno, al di là dei difetti di regolamentazione evidenziati ieri pomeriggio, sembra in verità privilegiare questa visione antistorica e totalizzante dell'attività di accertamento. Il provvedimento risponde indubbiamente alla giusta esigenza di una veloce percezione del tributo accertato. Ma, nello stesso tempo, pare improntato anche alla logica del «risultato di servizio» ad ogni costo, piuttosto che a quella dell'imparzialità amministrativa. Non è facile superare al riguardo il sospetto che questa nuova disciplina rinneghi in qualche modo l'evoluzione di questi ultimi anni e torni, almeno parzialmente, a porre al centro dell'attività amministrativa l'atto autoritativo di accertamento, riportando ad esso sia tutta la precedente attività istruttoria sia la successiva attività di riscossione. Che l'azione amministrativa di accertamento debba essere rapida ed efficiente non è in alcun modo contestabile. È un dato di fatto, però, che l'efficienza in ambito pubblicistico non è un valore assoluto, da perseguire ad ogni costo per raggiungere obiettivi predeterminati di recupero dell'evasione fini a se stessi. Deve anche rapportarsi con più pregnanti valori anche costituzionali, per primi quelli di capacità contributiva e, appunto, di imparzialità. E non a caso la Costituzione si riferisce, quanto all'attività amministrativa, non all'efficienza tout court, ma «all'organizzazione degli uffici» e allo svolgimento della loro attività «in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione» (art. 97, 1° comma, Cost.). 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. – Se si accetta questa impostazione di fondo in termini sia di autonomia funzionale della fase di controllo che di bilanciamento del valore dell'efficienza con quello dell'imparzialità, si capisce, dunque, come la nozione di istruttoria procedimentale dovrebbe andarsi sempre più scolorando ed ampliando fino a comprendere attività conoscitive che non sono sempre e necessariamente funzionali all'accertamento e alla riscossione e che si articolano esse stesse in più procedimenti, tanti quanti sono i poteri attribuiti dalla legge agli organi ispettivi e di vigilanza. E si capisce anche come in tali procedimenti ci saranno sempre una situazione base di partenza e un provvedimento autoritativo che determinano 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 stes-

so organo di controllo.

Nonostante i ricordati recenti tentennamenti del legislatore può, quindi, parlarsi ancora – 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, 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, è quello di assicurare «credibilità» al sistema, di rafforzare la compliance e di spingere il contribuente ad un fedele adempimento tributario, piuttosto che quello del solo recupero e della repressione dell'evasione. L'attività di accertamento è senza dubbio importante, come lo è quella della riscossione, ma non è più – o non dovrebbe essere più – l'essenza dell'attività dell'Amministrazione finanziaria e l'unica attività alla quale ricondurre la tutela giurisdizionale del contribuente.

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 evocarne molto sinteticamente quelle che attengono, appunto, alla garanzia del contraddittorio e ad indicare le soluzioni compatibili con la sottoli-

neata autonomia funzionale dell'attività conoscitiva.

Il primo ordine di problemi riguarda l'individuazione della natura, vincolata o discrezionale, delle attività in questione. In effetti, questa problematica è stata in passato 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 attività di controllo e di vigilanza. E si è ragionato, soprattutto, sul presupposto della natura prevalentemente vincolata del potere esercitato dall'ente impositore in sede accertativa e, corrispondentemente, della titolarità piena di un diritto soggettivo da parte del contribuente accertato. Si è, così, quasi sempre giunti alla conclusione di negare, in linea di massima, carattere discrezionale al potere impositivo, 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. Tale principio non ammetterebbe nemmeno la possibilità di operare quelle comparazioni dell'interesse primario al controllo con altri interessi secondari confliggenti e/o concorrenti del contribuente medesimo, nelle quali appunto secondo la classica, a mio avviso, ancora valida 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 «panaccertativa» – 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 compresse

dall'attività di controllo e di verifica funzionalizzata all'accertamento. In tali casi poteva in effetti sostenersi che, se il diritto soggettivo deve intendersi – come generalmente si intende – una situazione di immunità dal potere impositivo, il contribuente e il terzo non erano titolari di un tale diritto perché 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 potere impositivo 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 ta-

le scelta nel merito e in termini di opportunità.

Mi spiego meglio. Se la legge attribuisce all'autorità amministrativa il potere di entrare in casa mia contro la mia volontà (magari buttando giù la porta), di aprire la cassaforte, i miei armadi e i cassetti, di leggere la mia corrispondenza, il tutto legittimamente, come può dirsi che io abbia un diritto soggettivo indegradabile, e cioè come direbbero i vecchi manuali, sia «signore di quel luogo»? Come può dirsi, insomma, che io abbia la piena disponibilità giuridica del bene protetto, se l'autorità può fare esattamente il contrario di ciò che vorrei? Del diritto soggettivo, a ben vedere, resterebbe soltanto il nome: se esso, come ho appena detto. è una situazione di immunità dal potere, e cioè una situazione riguardo alla quale la legge non prevede alcuna interferenza del potere pubblico. è evidente che in tali casi esso è degradabile a interesse legittimo, se così vogliamo ancora chiamare una posizione che può anche portare al soddisfacimento dell'interesse del privato, ma solo se e in quanto questo coincida con l'interesse pubblico in funzione del quale il potere (discrezionale) è dalla legge previsto e attribuito (1).

⁽¹⁾ Non mi sembra un ostacolo insormontabile la circostanza che, rispetto ad un medesimo bene (ad esempio il domicilio), possano coesistere diverse posi-

Ne consegue, perciò, che è discrezionale il potere che è in parte vincolato e in parte libero. I vincoli derivano dalla legge (solo per fare un esempio, si pensi, quanto all'iva, ai vincoli imposti dall'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972) e dai ricordati principi generali del diritto (proporzionalità, ragionevolezza, normalità, adeguatezza ecc.). La parte libera è quella che il legislatore non ha riempito, demandando le relative scelte all'autorità amministrativa, che in quell'ambito è, appunto, libera (allo stesso modo del legislatore che ha «rinunciato» a scegliere in favore dell'amministrazione). La parte lasciata libera è per definizione insindacabile. È cioè quella parte che attiene al merito o all'opportunità che dir si voglia del provvedimento. Ciò di cui il contribuente può lamentarsi è, quindi, la violazione della legge e dei principi (cioè della parte vincolata del potere). Ed anche l'eccesso di potere, nella sua forma più classica dello sviamento di potere, altro non è come ci insegnano gli amministrativisti - che una violazione di legge: più in particolare, è la violazione della legge attributiva del potere, la quale lo ha appunto conferito per un certo fine diverso da quello per il quale esso è stato esercitato dall'amministrazione nel caso concreto. L'esercizio di qualsiasi potere conoscitivo e di controllo è, dunque, sempre astrattamente sindacabile, perché è sempre astrattamente configurabile una violazione della legge e dei principi - e cioè della parte vincolata del potere – da parte dell'Amministrazione finanziaria, Quel che non può mai essere sindacato è il merito del provvedimento che dispone l'esercizio del potere, e cioè la parte libera del potere, quella che residua una volta che l'amministrazione abbia rispettato tutte le leggi e tutti i principi.

In conclusione, quando gli atti istruttori dell'Amministrazione finanziaria ledono un diritto fondamentale del contribuente o del terzo coinvolto quale, ad esempio, il diritto all'inviolabilità del domicilio, al segreto professionale e alla riservatezza; quando, per l'intensità e le 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 generali di ragionevolezza, normalità, adeguatezza e proporzionalità; in tutti questi casi, nell'assenza della previsione legislativa di un contraddittorio anticipato precontenzioso, dovrebbe comunque essere data, avverso tali atti, una immediata tutela giurisdizionale che faccia cessare le attività fortemente lesive di detti diritti e principi. Il tutto, indipendentemente dalla successiva possibile confluenza degli atti viziati nel procedimento di accertamento e, beninteso, solo in quelle ipotesi in cui la tutela differi-

zioni soggettive, a seconda del soggetto con cui il titolare del bene si rapporti: diritto soggettivo nei confronti dei privati; interesse legittimo nei confronti della pubblica autorità. Ormai da tempo, infatti, è stata posta in luce la relatività delle posizioni giuridiche soggettive, per cui la posizione del titolare di un bene può mutare di «consistenza» a seconda del soggetto con cui si rapporta e quindi, in definitiva, a seconda della rilevanza dei contrapposti interessi.

ta 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 discrezionale di un potere pubblico di cui ho appena

detto).

Conferma questa conclusione, per quanto attiene alla giurisdizione del giudice amministrativo, l'articolo 7, 4° comma, della 1. n. 212 del 2000, secondo cui «la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quando ne ricorrano i presupposti»; anche se, come ho detto in precedenza, il Consiglio di Stato, con la decisione n. 6045 del 5 dicembre 2008, ha inopinatamente ritenuto inapplicabile tale norma sul presupposto della sua natura meramente ricognitiva, riproponendo l'argomento – la cui inaccettabilità credo di aver finora sufficientemente evidenziata – che i vizi rilevati nella fase istruttoria del procedimento non possono essere portati «all'attenzione del giudice amministrativo in ragione della natura endoprocedimentale e non discrezionale del provvedimento impugnato e della posizione di diritto soggettivo (e non di interesse legittimo) fatta valere dal contribuente».

Si esprimono, invece, nel senso della tutela immediata delle situazioni soggettive del contribuente non strettamente connesse all'accertamento le sentenze della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo 21 febbraio 2008, causa n. 18497/2003, Ravon, e 24 luglio 2008, causa n. 18603/2004, Andrè. Soprattutto la prima, 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), affermando 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).

Un caso in cui il diritto soggettivo sopravvive (e non è perciò degradato) è, poi, quello dell'accesso eseguito senza i necessari provvedimenti o quello di un accesso eseguito al di fuori dei limiti segnati dai relativi provvedimenti dispositivi. In questi casi i privati si contrappongono non all'esercizio di un potere pubblicistico, ma semplicemente a comportamenti materiali illeciti. Il diritto sopravvive ed è leso, per cui la giurisdizione dovrebbe essere del giudice ordinario.

Non deve stupire la giurisdizione del giudice amministrativo o del giudice ordinario, anziché quella delle Commissioni tributarie, che alcune note sentenze della Suprema Corte di Cassazione (2) hanno invece a volte propugnato «stiracchiando» gli artt. 2 e 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 e riconducendo alla tutela giurisdizionale avverso l'atto di accertamento anche alcuni tipi di atti che, invece, attengono alla sola attività di controllo è conoscitiva. Ritengo di aver sopra dimostrato che chi agisce contro atti conoscitivi e di controllo fa valere diritti fondamentali e di libertà o, comunque, interessi legittimi correlati per degradazione a tali diritti (tipici della giurisdizione del TAR-Consiglio di Stato o del giudice ordinario) e non di natura patrimoniale (tipici, invece, della giurisdizione speciale tributaria). Per cui, nonostante la contraria opinione della richiamata sentenza del Consiglio di Stato n. 6045 del 2008, può dirsi che in certo qual modo il giudice amministrativo e il giudice ordinario sono i giudici «naturali» di queste controversie; salvo diversa disposizione da parte del legislatore, il quale deve però prima «fare i conti» con l'art. 102, 2° comma, Cost.

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

⁽²⁾ Le sentenze sono la n. 16293 e 16428 del 2007, nonché la n. 1481/5 del 2008. Con queste sentenze la Suprema Corte, andando oltre lo stesso dato normativo, è arrivata al punto di saltare anacronisticamente la fase di accertamento ammettendo la possibilità per il contribuente di investire preventivamente il giudice tributario, senza che sussista un atto autoritativo impugnabile ai sensi dell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992. Tali sentenze - per quanto mi risulta, rimaste isolate hanno ricompreso tra gli atti impugnabili innanzi al giudice tributario le «comunicazioni» e gli «inviti bonari» ed hanno ritenuto, sulla base dell'affermata unitarietà dell'accertamento delle società delle persone e dei soci, 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. Ho osservato in altra sede al riguardo (L'istruttoria nel sistema tributario, in Rass. trib., 2009, 27-28) che con queste sentenze la Cassazione si è messa sulla strada, inaccettabile, di accreditare un'idea di sistema unitario esclusivo di giustizia tributaria che comprende ogni tipologia di lite tributaria, «indipendentemente» dal tipo di atto impugnato (sez. un. n. 7388 del 2007); trasformando così in via interpretativa l'estensione orizzontale della giurisdizione tributaria in una estensione verticale e, soprattutto, trascurando il fatto che il processo tributario ha natura di giudizio di impugnativa di atti impositivi e che prima dell'imposizione non vi sono rapporti tributari da accertare da parte del giudice speciale.

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 (avente ora anche effetti esecutivi), ma anche con accertamenti con adesione del contribuente, con l'irrogazione di sanzioni e con atti 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, 1° comma, 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, 1° comma, 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 mo-

tivazione 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 c.d. stima UTE, ora Agenzia del territorio, 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 con l'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.

4. - Conclusioni ed alcune proposte de iure condendo

Si è visto che, nonostante la rilevata espansione del procedimento di imposizione 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.

Perciò, una volta aperta la via per la tutela giurisdizionale delle situazioni soggettive del contribuente lese direttamente da provvedimenti non funzionali in via esclusiva all'emissione dell'atto di accertamento, rimane un largo spazio per quelle proposte dirette, in attuazione dei principi di legalità e di imparzialità, ad introdurre forme più pregnanti di contraddittorio amministrativo precontenzioso con riguardo all'attività di controllo considerata sia in sé, indipendentemente dalla sua funzionalità all'accertamento, sia con riferimento allo stesso accertamento e, in particolare, all'acquisizione delle prove utili alla mo-

tivazione del relativo atto.

4.1. – Quanto al contraddittorio mirato alla tutela immediata del contribuente, queste proposte non tendono certo ad applicare, anticipandoli, i principi probatori processuali, sul presupposto che gli elementi raccolti nella fase amministrativa devono essere poi utilizzati nel processo tributario. Più semplicemente ipotizzano un contraddittorio in cui 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 eventuale 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 nell'eventuale atto 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. Il che avrebbe il positivo effetto:

- 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;

– per l'Amministrazione finanziaria, di migliorare la qualità della sua attività conoscitiva consentendole di utilizzare, appunto, 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 (art. 7, 4º comma), 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.

4.2. - Quanto, poi, alle proposte tese ad innestare un contraddittorio necessario nel vero e proprio procedimento di accertamento, esse dovrebbero perseguire un duplice obiettivo. Il primo sarebbe quello di migliorare la qualità degli accertamenti e, in particolare, di contrastare la diffusa prassi seguita dagli uffici impositori di emettere i relativi atti recependo in modo acritico le risultanze contenute nei verbali di constatazione formati dagli organi verificatori in esito alle attività di controllo; prassi che indubbiamente ha trovato terreno fertile nella commistione, anche sul piano teorico, tra attività conoscitive di controllo e attività di accertamento. Questa prassi dovrebbe essere contrastata proprio prevedendo delle forme di contraddittorio preventivo necessario tra il contribuente e l'ufficio impositore, da collocare nella fase successiva alla formazione del verbale di constatazione e, naturalmente, precedente all'emissione dell'atto di accertamento. È chiaro, infatti, che se l'ufficio impositore fosse in ogni caso tenuto a motivare l'atto di accertamento anche in relazione alle osservazioni formulate dal contribuente in sede di un contraddittorio convenientemente procedimentalizzato, ben difficilmente esso potrebbe esimersi dal valutare criticamente le risultanze contenute nei verbali di constatazione formati dagli organi verificatori. Mi pare abbastanza scontato che il miglioramento per questa via della qualità degli accertamenti se, da una parte, può comportare una riduzione del loro numero, dall'altra, consente di compensare tale effetto negativo con l'aumento delle istanze di accertamento con adesione e con la migliore «tenuta» degli accertamenti medesimi in sede contenziosa. Si ricordi al riguardo che la Corte di giustizia della Comunità Europea, con riferimento ai tributi armonizzati, ha affermato che il diritto a un contraddittorio amministrativo precontenzioso costituisce un principio generale del diritto comunitario, con conseguente obbligo di interpretare in senso conforme il diritto interno dei singoli stati membri e, ove già non sia possibile, di disapplicarlo. Si legge, in particolare, nella sentenza della Corte di giustizia CE del 12 dicembre 2008, causa C-349/07, Sopropè, che «il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qual volta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo del soggetto medesimo». In proposito, la Corte ha sottolineato che «in forza di tale principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione».

Il secondo obiettivo, che potrebbe essere raggiunto rafforzando il contraddittorio amministrativo nella fase precontenziosa accertativa, è

quello di arricchire lo strumentario deflativo attualmente esistente introducendo, sulla falsariga delle analoghe esperienze spagnola e nordamericana, l'istituto della mediazione anche nella materia tributaria. Tale istituto dovrebbe essere inserito all'interno del procedimento di accertamento con adesione e dovrebbe collocarsi nello spazio temporale tra la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione e la formazione del relativo atto. Si dovrebbe, in particolare, dar luogo ad un subprocedimento, nel quale un soggetto imparziale, il mediatore, è chiamato a collaborare con l'ente impositore ed il contribuente per agevolare il raggiungimento di un accordo fra le parti. Tale soggetto svolgerebbe un ruolo divergente tanto da quello del giudice quanto da quello dell'arbitro, avendo il suo intervento il solo scopo di favorire l'incontro delle volontà ai fini di raggiungere, in via stragiudiziale ed extraprocessuale, l'accordo oggetto dell'accertamento con adesione.

FRANCO GALLO