

Corte di Cassazione Sezioni Unite Civile
Sentenza del 16 marzo 2009, n. 6315
Integrale

Data Udienza: 20/01/2009
Presidente Sezione: MATTONE Sergio
Relatore: D'ALONZO Michele
Attore: s.p.a. ARISTEA
Convenuto: (1) la Direzione Regionale per la Campania dell'Agenzia delle Entrate
Pubbl. Ministero: CICCOLO Pasquale Paolo Maria

GIURISDIZIONE - TRIBUTARIA

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

SEZIONI UNITE CIVILI

Composta dagli Ill.mi Sigg.ri Magistrati:

Dott. MATTONE Sergio - Primo Presidente f.f.

Dott. ELEFANTE Antonino - Presidente di sezione

Dott. PREDEN Roberto - Presidente di sezione

Dott. VIDIRI Guido - Consigliere

Dott. D'ALONZO Michele - rel. Consigliere

Dott. SETTIMI Giovanni - Consigliere

Dott. PICONE Pasquale - Consigliere

Dott. SEGRETO Antonio - Consigliere

Dott. TOFFOLI Saverio - Consigliere

ha pronunciato la seguente:

SENTENZA

sul ricorso proposto da:

s.p.a. AR. , con sede in (OMESSO), in persona del legale rappresentante, elettivamente domiciliata (comunicazione depositata il 26 ottobre 2007) in Roma alla Via Tacito n. 41 presso "Patti Avvocati e Rechtsanwälte" insieme con l'avv. MANGIAMELI Stelio che la rappresenta e difende giusta procura rilasciata a margine del ricorso;

- ricorrente -

contro

(1) la Direzione Regionale per la Campania dell'Agenzia delle Entrate, in persona del Direttore pro tempore, e (2) il MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE, in persona del Ministro pro tempore, entrambi elettivamente domiciliati in Roma alla Via dei Portoghesi n. 12 presso l'Avvocatura Generale dello Stato che li rappresenta e difende;

- controricorrenti -

Avverso la sentenza n. 3199/06 depositata il 26 maggio 2006 dal Consiglio di Stato;

Udita la relazione svolta nella pubblica udienza del 20 gennaio 2009 dal Cons. Dr. D'ALONZO Michele;

sentite le difese della ricorrente, perorate dall'avv. MANGIAMELI Stelio;

udito il P.M. in persona del Sostituto Procuratore Generale Dr. CICCULO Pasquale Paolo Maria, il quale ha concluso per il rigetto del ricorso.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato il 17 gennaio 2007 alla Direzione Regionale per la Campania dell'Agenzia delle Entrate ed al MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE (depositato il 6 febbraio 2007), la s.p.a. AR. - premesso che con ricorso depositato il 18 settembre 2002 aveva chiesto al Tribunale Amministrativo Regionale della Campania (cui riteneva spettare l'afferente "controllo di legittimità" ... sulla scorta, del disposto della Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, comma 4") l'"annullamento" (1) "degli ordini di verifica" ("n. 1009 del 2 settembre 2002 e n. 1126 del 9 settembre 2002") della sua "contabilità aziendale per gli anni 1997-1998", "emessi dall'Ufficio Ispettivo Regionale dell'Agenzia delle Entrate", nonché (2) di "tutti gli atti dell'amministrazione relativi alle procedure indicate, coevi, precedenti o successivi" in quanto (a) "del tutto carenti sotto il profilo del rispetto dell'obbligo di motivazione (Legge n. 241 del 1990, articolo 3 e Legge n. 212 del 2000, articolo 7)" e (b) "successivi alla verifica generale ai fini delle imposte dirette e dell'IVA per gli anni 1997 e 1998, già conclusasi in data 28 dicembre 2000 ..., cui erano seguiti avvisi di rettifica dell'Ufficio IVA ..., per le stesse annualità 1997 e 1998, notificati in data 11 marzo 2002 e divenuti definitivi a seguito di pagamento delle imposte richieste" -, in forza di un solo, complesso motivo, chiedeva di cassare (con "vittoria" delle spese processuali) la sentenza n. 3199/06 depositata il 26 maggio 2006 con la quale il Consiglio di Stato aveva rigettato il suo appello avverso la decisione (n. 2806/04, depositata il 9 marzo 2004) del giudice amministrativo di primo grado che aveva dichiarato "l'inammissibilità del suo ricorso ... per difetto di giurisdizione".

Nel controricorso notificato il 21 febbraio 2007 (depositato il giorno 8 marzo 2007) il Ministero intimato e l'Agenzia delle Entrate instavano per il rigetto dell'impugnazione, con "ogni consequenziale pronuncia, in ordine alle spese del ... giudizio".

MOTIVI DELLA DECISIONE

1. Nella sentenza gravata, il Consiglio di Stato - premesso aver la spa AR. dedotto "da un lato che il provvedimento impugnato (... ordine di rinnovo della verifica) non rientra tra gli atti tributari

devoluti ai sensi del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2, alla giurisdizione del giudice tributario; dall'altro che tale provvedimento, costituendo esercizio di potestà amministrativa, esibisce profili di autonomia rispetto alla determinazione finale ed è dunque ex se ed immediatamente contestabile avanti al giudice amministrativo" -, confermando l'inammissibilità del ricorso ("per difetto di giurisdizione del giudice amministrativo") dichiarata dal TAR, ha disatteso l'appello della società (la quale aveva eccepito "l'insussistenza dei presupposti legali in base ai quali poteva essere ordinata la verifica e dunque azione, in sostanza, la pretesa a non essere sottoposta a tale forma di controllo amministrativo") osservando:

"l'appellante non deduce il carattere lesivo delle specifiche modalità con le quali è stata in concreto espletata la verifica": di conseguenza "non viene qui in rilievo il dibattuto problema della tutela (specie cautelare) del contribuente a fronte di indagine istruttoria dell'amministrazione che si svolga in modo potenzialmente lesivo del diritto del professionista o dell'imprenditore alla riservatezza o ad evitare intralci nell'esercizio dell'attività economica"; "tale tutela", comunque, "in quanto volta a proteggere diritti soggettivi non degradabili", "non potrebbe ... essere richiesta al giudice degli interessi";

- essendosi "conclusa con l'adozione di un atto di accertamento", la "verifica fiscale" contestata "costituisce espletamento di attività istruttoria finalizzata alla determinazione autoritativa dell'imposta" per cui "l'ordine di rinnovo della verifica e la verifica stessa costituiscono momento strumentale e prodromico rispetto alla esatta, determinazione del presupposto di imposta, contenuta, nell'atto di accertamento eccesso corregge: emesso nei confronti del destinatario del controllo, concretizzandosi perciò in attività giuridicamente infraprocedimentale e dunque non immediatamente lesiva": conseguentemente ("dunque") "spiega ... effetto il principio consolidato secondo cui gli atti istruttori ancorché illegittimi non sono autonomamente impugnabili per difetto di concreta lesività, dovendo la relativa contestazione essere differita al momento dell'impugnazione, per illegittimità derivata, del provvedimento finale" si che, "per quanto ... interessa", "i vizi del procedimento tributario non sono immediatamente contestabili ma, ridondando in vizi del provvedimento finale e cioè dell'atto di accertamento, vanno ... dedotti nell'ambito dell'impugnazione di questo"; "nel caso in esame, dunque, l'illegittimità della verifica o dell'ordine di rinnovo della stessa non può essere fatta valere anticipatamente ed in via autonoma ma va invece dedotta mediante impugnazione del provvedimento finale avanti alla commissione tributaria, rientrando pacificamente l'atto di accertamento in questione fra quelli sui quali solo il giudice tributario è fornito di giurisdizione (cfr. Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2)" (come "di fatto avvenuto, avendo la società impugnato con successo avanti al giudice tributario l'atto di accertamento").

Il giudice a quo osserva, ancora:

- "in tal modo l'attività di verifica fiscale", diversamente da quanto sostenuto dalla appellante, non risulta "sottratta al controllo giurisdizionale, con violazione del precetto di cui all'articolo 113 Cost., comma 2" perché "il differimento della impugnazione ... non incide sulla giustiziabilità dell'atto istruttorio ma costituisce mera applicazione della regola processuale secondo la quale per agire in giudizio (ed ottenere una pronuncia di merito) occorre avere quell'interesse concreto il quale, al cospetto della funzione amministrativa proceduralizzata, si radica e diventa attuale solo al momento dell'adozione del provvedimento finale";

- "sulle conclusioni sin qui raggiunte non incide il disposto della Legge n. 212 del 2000, articolo 7, comma 4, (Statuto del contribuente) secondo cui la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti" in quanto lo stesso "non attribuisce ... al giudice amministrativo nuovi ambiti di cognizione in materia tributaria, ma si limita

a confermare la sussistenza della giurisdizione di amministrativa ove la stessa discenda dal criterio di riparto ordinario, come acquisito in giurisprudenza": "la giurisdizione generale di legittimità può tuttora essere adita solo se la controversia non sia devoluta al giudice tributario e solo se la posizione giuridica che si pretende lesa abbia consistenza di interesse legittimo (cfr. 6 Sez. 30 settembre 2004 n. 6353)".

In definitiva, per il Consiglio di Stato, "la controversia rientra nell'area, riservata alla giurisdizione del giudice tributario speciale e non sussiste quindi il presupposto per il ricorso agli organi di giustizia amministrativa".

3. La spa AR. - denunciando "violazione dei limiti esterni della giurisdizione del giudice amministrativo", "violazione dell'articolo 103 Cost., comma 1" nonché "violazione della Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, comma 4" - chiede di cassare tale decisione formulando (ex articolo 366 bis c.p.c.) il seguente "quesito di diritto" "dichiarare la spettanza della giurisdizione al giudice amministrativo ai sensi della Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, comma 4, recante "Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente", in relazione all'impugnazione degli ordini di verifica con cui l'Agenzia delle Entrate, in difetto dei presupposti che legittimano la riapertura di una verifica e violando l'obbligo di motivazione prescritto per gli atti dell'Amministrazione finanziaria dallo Statuto del contribuente, ha autorizzato il compimento di atti di indagine tributaria con riferimento ad un periodo di imposta per cui si era già svolta ed era stata conclusa una verifica generale, in quanto nella fattispecie ricorrono tutti i presupposti della giurisdizione amministrativa:

ovvero in senso negativo, la non spettanza della controversia al giudice tributario, per la mancata inclusione degli ordini di verifica nel novero degli atti assoggettati a tale giurisdizione dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19;

e, in senso positivo, la presenza di una situazione giuridica che si pretende lesa, avente la consistenza dell'interesse legittimo, ma anche di libertà costituzionalmente garantite, e l'interesse concreto ed attuale ad agire per la rimozione degli atti impugnati.

A. A sostegno di tale richiesta la ricorrente - assumendo avere "entrambi i Collegi ... posto a fondamento della, propria decisione la negazione che possa darsi un'incidenza immediata nella sfera giuridica del contribuente sottoposto a verifica prima che un atto di accertamento sia adottato, e ... quindi negato che il medesimo contribuente possa avere un interesse ad agire avverso l'ordine di verifica che ritenga illegittimo" -, in primo luogo, osserva:

- "il principio ... in base al quale gli atti istruttori, in quanto aventi carattere infraprocedimentale, non sono autonomamente impugnabili per inidoneità a creare una lesione immediata nella sfera giuridica del privato, non può ritenersi ... applicabile nel caso dell'attività di indagine fiscale della p.a., la quale si connota per gli incisivi poteri riconosciuti all'amministrazione, i quali sono in grado di comprimere fortemente, in modo da esigere una tutela immediata avverso i medesimi, le libertà (di domicilio, di corrispondenza, di libertà di iniziativa economica, ecc.) del soggetto che li subisce (talvolta imponendo non solo un patto, ma anche un obbligo positivo, un tacere), e che, proprio in considerazione di ciò, si caratterizza altresì per la minuziosa regolamentazione dei presupposti e delle modalità di esercizio del potere medesimo, in chiave prettamente garantistica nei confronti del contribuente";

- "in relazione alla situazione azionata (da essa) AR. ... non vale obiettare l'esistenza di una dualità di situazioni giuridiche in capo al contribuente" ("diritti soggettivi/interessi legittimi, di cui i primi tutelabili di fronte al giudice ordinario") in quanto "laddove egli si dolga di una verifica che ritiene

illegittima, ad essere lesa non e' solo la posizione complessiva del contribuente (...) a che la potesta' amministrativa venga esercitata in conformita' alle regole poste dall'ordinamento per l'esercizio della stessa, ovvero l'interesse legittimo, ma anche, inevitabilmente, le posizioni soggettive aventi rango costituzionale, per l'evidente ragione che le stesse possono essere limitate solo nei casi e "nei modi indicati dalla legge (... TAR, a pag. 3)", "l'indicazione di effettuare le verifiche presso i locali del contribuente solo in presenza di effettive esigenze, durante l'orario di lavoro e con modalita' tali da arrecare la minore turbativa possibile, cosi' come quelle che inducono a limitare la permanenza nei locali e che impongono di esaminare i documenti in luoghi diversi da quelli del contribuente, ove questi lo richieda", infatti, "si muovono nell'ottica di attuare il bilanciamento delle contrapposte posizioni secondo i criteri della necessarieta' e della proporzionalita', i quali discendono direttamente dai precetti costituzionali racchiusi negli articoli 2, 13, 14 e 15 Cost., che sovrintendono alle liberta' inviolabili";

- "gli stessi criteri sono ritraibili dai principi di imparzialita' e buon andamento dettati dall'articolo 37 Cost., il quale ... e' menzionato dall'articolo 1 dello Statuto (assieme agli articoli 3, 23 e 53 Cost.), come disposizione alla cui attuazione e' diretto lo Statuto medesimo"; "ai medesimi principi rispondono, poi, le prescrizioni che concernono la motivazione di tutti gli atti dell'amministrazione (secondo l'ampia formula utilizza dal legislatore all'articolo 7, comma 1, dello Statuto del contribuente), l'esposizione delle ragioni che hanno giustificato la verifica, il divieto di richiedere documenti e informazioni di cui l'amministrazione gia' dispone, e, non ultimo, l'obbligo di improntare il rapporto con i contribuenti ai principi di buona fede e collaborazione".

Secondo la ricorrente, invero, "lo stesso Consiglio di Stato" "richiamando l'orientamento sul punto di questa ... Corte (... sez. un. civ. 15 ottobre 1998 n. 10186 e ... 28 ottobre 2005 n. 20994)" ha riconosciuto che "quando la vertenza ha ad oggetto la contestazione della legittimita' dell'esercizio del potere amministrativo, ossia quando l'atto amministrativo sia assunto nel giudizio non come fatto materiale o come semplice espressione di una condotta illecita, ma sia considerato nel ricorso quale attuazione illegittima di un potere amministrativo, di cui si chiede l'annullamento, la posizione del cittadino si concreta come posizione di interesse legittimo" (CdS, sez. 6, n. 556/2006 ...), per cui il fatto che l'azione sia proposta a tutela (anche) di un diritto costituzionale non e' discriminante ai fini della giurisdizione, risultando invece decisiva la circostanza che l'azione sia diretta (o meno) contro un atto che costituisce esercizio di un pubblico potere (... in tal senso anche la sentenza delle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione dell'8 marzo 2006 n. 4908, che afferma la giurisdizione del G.O. in relazione alla domanda di risarcimento dei danni alla salute, sulla base del rilievo dato alla mancanza, nella fattispecie, "di provvedimenti della pubblica amministrazione o di suoi concessionari, che siano stati impugnati o dei quali si chiede l'annullamento" e ivi ravvisando solo "comportamenti (...), che non possono incidere negativamente sulle posizioni di diritto soggettivo fatte valere dagli interessati"): "nel caso di specie essa istante si doleva dell'illegittimita' degli atti adottati dall'Amministrazione nell'esercizio del proprio potere (discrezionale) di autorizzare la verifica tributaria, per cui, anche sotto questo profilo, doveva ritenersi correttamente incardinata la controversia dinanzi al giudice amministrativo".

A conclusione del punto la societa' afferma che il giudice a quo (il quale ha ritenuto "la controversia rientrante nell'area riservata alla giurisdizione tributaria") ha "errato ... nel considerare l'articolo 7, comma 4, dello Statuto non applicabile" perche' nella fattispecie ricorrono "tutti i presupposti della giurisdizione amministrativa":

- "in senso negativo, la non spettanza della controversia al giudice tributario, per la mancata inclusione degli ordini di verifica nel novero degli atti assoggettati a tale giurisdizione dall'articolo 19 Decreto Legislativo n. 546 del 1992" peraltro "il carattere "residuale" del ricorso al G.A. in caso di atti aventi natura tributaria, che i due Collegi sembrano porre a presupposto delle decisioni prese,

non si deduce dalla disposizione in esame" (scilicet, quella dell'articolo 7, comma 4) "che, viceversa, costituisce applicazione dell'articolo 103 Cost., comma 1, il quale espressamente dispone che il plesso giurisdizionale costituito dai TAR e dal Consiglio di Stato sia il giudice "naturale" degli interessi legittimi, principio cui si deroga nel caso della giurisdizione tributaria, ma solo nei casi previsti dalla legge (e cioè' per l'impugnazione degli atti elencati al Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19), per cui a fronte dell'esercizio illegittimo dell'attività' di indagine fiscale, ed in presenza delle condizioni per agire in giudizio, si riepanda la regola (generale, non residuale) della giurisdizione del G.A.";

- "in senso positivo, la presenza di una situazione giuridica che si pretende lesa, avente la consistenza dell'interesse legittimo, ma anche di libertà' costituzionalmente garantite, e l'interesse concreto ed attuale ad agire per la rimozione degli atti impugnati".

B. "In relazione", poi, "all'interesse ad agire", "la ricorrente sostiene che "negare la tutela immediata a fronte degli ordini di verifica che costituiscono reitera di altre verifiche già' effettuate, senza il rispetto dei requisiti di forma e di sostanza previsti dalla legge, ed affermare l'esistenza di una tutela differita, equivalga a negarla del tutto" atteso che "invece di bloccare un' attività' di indagine, di cui essa AR. contestava fondamento e modalità', ... ha dovuto subire per ben due volte le conseguenze negative dei processi verbali di constatazione redatti in esito alla verifica illegittima, vedendosi costretta ad adire la commissione tributaria per ottenere l'annullamento degli avvisi di rettifica adottati su quella base, con ... inutile dispendio anche delle risorse pubbliche".

Secondo la società', invero, "non è' fondato asserire che il "differimento" della tutela non incida sulla giustiziabilità' dell'atto, ai sensi dell'articolo 113 Cost., (pag. 6 della sentenza del Consiglio di Stato)" perché', pur essendo "vero ... che nell'ordinamento tributario (e solo in questo) si conosce la figura del "differimento della tutela", "questa risulterebbe (costituzionalmente) ammissibile non semplicemente per via della non lesività' attuale dell'atto" ("condizione che ... non ricorre nel caso di specie, in cui sono immediatamente ed autonomamente rilevabili i vizi della reitera della verifica") ma "sulla base della circostanza che le ragioni della lesione sono esternate (o pienamente conoscibili) solo con il provvedimento finale".

La ricorrente, infine ("conclusivamente"), osserva che "ammettere la giurisdizione del giudice amministrativo nella fattispecie in esame non equivale" (come "affermato dalle Amministrazioni resistenti") "ad introdurre una giurisdizione concorrente a quella delle Commissioni tributarie" attesa "la diversità' della tutela ottenibile, in quanto il giudizio (in sede di tutela differita) davanti alle Commissioni avrebbe ad oggetto solo la pretesa del singolo, quale contribuente, di pagare imposte e sanzioni in misura non superiore a quella dovuta, ma detto giudizio non tutelerebbe quegli interessi di natura patrimoniale e non patrimoniale direttamente pregiudicati dall'attività' ispettiva, non aventi necessariamente riflesso sull'ammontare del debito d' imposta, quali, ad esempio, la libertà' di domicilio o la riservatezza": "quella ottenuta con l'impugnazione dell'atto di accertamento", infatti, secondo la spa AR. , "sarebbe, alla fine, una tutela incompleta, nel senso che le lesioni alla sfera della riservatezza o del domicilio, rimarrebbero tali anche se il successivo atto di accertamento venisse annullato dai giudici di merito".

C. In terzo (ed ultimo) luogo la ricorrente contesta il "contrario avviso espresso dal giudice amministrativo . . . sulla presenza dei presupposti per agire sulla base della Legge n. 212 del 2000, articolo 7, comma 4" affermando che "ne' il TAR, ne' il Consiglio di Stato, pervengono ad una chiara definizione dell'ambito di applicazione della norma di cui all'articolo 7, comma 4, dello Statuto del contribuente" e sostiene di non "comprende re, in particolare, che significato abbia l'affermazione in base alla quale "tale disposizione non attribuisce (...) al giudice amministrativo nuovi ambiti di cognizione in materia tributaria, ma si limita a confermare la sussistenza della

giurisdizione amministrativa ove la stessa discenda dal criterio di riparto ordinario, come acquisito in giurisprudenza" e ancora "dunque la giurisdizione generale di legittimità può tuttora essere adita solo se la controversia non sia devoluta al giudice tributario e solo se la posizione giuridica che si pretende lesa abbia consistenza di interesse legittimo": secondo la società "questo modo di argomentare ... non solo non chiarisce realmente quale sia il concreto ambito applicativo della disposizione di cui si tratta, in relazione ai confini della giurisdizione, ma ... giunge ad una conclusione che può dirsi ampiamente errata" perché, come "ricordato", gli "stessi giudici di Palazzo Spada ..., aderendo all'orientamento sul punto di questa ... Corte, hanno affermato come, ai fini dell'individuazione della giurisdizione, non sia decisiva la natura della situazione fatta valere, quanto piuttosto la circostanza che ad essere impugnato sia un atto costituente esercizio di un pubblico potere, per concludere come in tale ultimo caso la giurisdizione appartenga sempre al giudice amministrativo, anche quando vengano in questione diritti fondamentali (v. CdS, sezione 6, sentenza n. 556/2006, cit.)" ("il TAR Napoli ... aveva limitato l'applicazione della disposizione di cui all'articolo 7, comma 4, ai casi in cui non consegue alcun atto impositivo per intervenuta decadenza dell'azione accertatrice ovvero la verifica tributaria illegittimamente condotta non conduca ad alcun rilievo...").

"Su questo punto decisivo della controversia", pertanto, secondo la ricorrente, "l'argomentazione del giudice di seconde cure appare totalmente erronea con riferimento alla determinazione della giurisdizione amministrativa": "in considerazione del criterio di riparto ordinario, come acquisito in giurisprudenza", infatti, "nelle ipotesi richiamate dal TAR non si verterebbe in materia di interessi legittimi, ma di diritti soggettivi, sottoposti ad un comportamento fattuale della p.a. lesivo della loro consistenza per cui la loro violazione in ipotesi siffatte dovrebbe rilevare davanti al giudice ordinario, non già davanti a quello amministrativo".

La ricorrente, infine, non ritiene "logico il ragionamento dell'Amministrazione procedente volto a contraddire il principio della giurisdizione amministrativa, di cui all'articolo 7, comma 4, cit., ... attraverso le argomentazioni espresse dal Consiglio di Stato in Adunanza Generale nel parere del 22 gennaio 2001, in quanto il tentativo di delimitare la giurisdizione del giudice amministrativo contenuto in detto parere si basava su disposizioni formulate nella proposta di decreto legislativo di dubbia costituzionalità, che non a caso non sono mai state emanate e non risultano affatto accolte dal decreto legislativo n. 32 del 2001, adottato sulla base della delega di cui alla Legge n. 212 del 2000, articolo 16" per cui "resta ... valido che con l'espressione organi di giustizia amministrativa si intenda il complesso TAR - Consiglio di Stato, come afferma non solo il parere citato, ma anche il parere del 5 dicembre 2000 del Consiglio di presidenza della Giustizia tributaria".

4. Il ricorso deve essere respinto perché infondato.

A. Sul primo profilo di doglianza va, innanzitutto, ribadito (in carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria) che Cass. Sez. un., 29 aprile 2003 n. 6693 (ordinanza interlocutoria), da cui gli excerpta testuali che seguono (a) nella disciplina del contenzioso tributario quale risultante ... dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 (articolo 2 sia nel testo originario, che in quello novellato dalla Legge 28 dicembre 2001, n. 448, articolo 12, comma 2) la tutela giurisdizionale dei contribuenti, con riguardo ai tributi cui le norme citate hanno riferimento, è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria (cfr. in terminis, ex multis, Cass. SS.UU. civ., sent. n. 103 del 12/3/2001) e (b) tale esclusività "non" è "suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce il veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione" perché siffatte "situazioni" ("quando fattualmente riscontrate") incidono "unicamente sull'accoglibilità della domanda (ossia sul merito), valutabile esclusivamente dal

giudice avente competenza giurisdizionale sulla stessa, e non già sulla giurisdizione di detto giudice (cfr. in proposito; ex aliis, Cass. SS.UU. civ., sent. n. 11217 del 13.11.1997).

La giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 2, poi, non ha ad "oggetto" solo gli atti per così dire "finali" del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come "impugnabili" dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19) ma investe - nei limiti, ovviamente, dei "motivi" sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice ai sensi dell'articolo 18, comma 2, lettera e), stesso Decreto Legislativo - tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto "istruttorio" prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto "finale" impugnato: "la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria", infatti (Cass. un., 4 marzo 2008 n. 5791; ma già, Cass. un., 25 luglio 2007 n. 16412), "è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa".

Siffatta latitudine della giurisdizione tributaria - estesa (come detto) anche al controllo della regolarità (formale e sostanziale) di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale - evidenzia l'applicabilità (vanamente, pertanto, contestata dalla ricorrente) anche agli "atti istruttori" fiscali - nonostante la compressione ("comprimere fortemente", dice la ricorrente) delle "libertà" ("di domicilio, di corrispondenza, di libertà di iniziativa economica, ecc.") indicate dalla contribuente posta in essere dagli stessi - del principio della non autonoma (ed immediata) impugnabilità proprio in quanto "aventi carattere infraprocedimentali".

"Per quanto attiene", inoltre, specificamente alla problematica della riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dal Decreto Legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, articolo 19, queste sezioni unite (sentenza 27 marzo 2007 n. 7388) - confermato che giusta "una consolidata giurisprudenza ... (da ultima, sez. un., ord. n. 22245/06)" "tale problematica ... non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda" -, pur rilevando ("non possono non rilevare") che la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli articoli 24 e 113 Cost., hanno specificato esser compito della commissione tributaria verificare se l'atto in contestazione possa ritenersi impugnabile nell'ambito delle categorie individuate del Decreto Legislativo n. 546 del 1992, articolo 19, "carattere esclusivo della giurisdizione tributaria", ancora (Cass. un., 27 marzo 2007 n. 7388), "non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione (Sez. Un., ord. n. 13793/04)": "l'attribuzione al giudice tributario di una controversia che può concernere la lesione di interessi legittimi", infatti, come chiarito, "non incontra un limite nell'articolo 103 Cost." perché ("secondo una costante giurisprudenza costituzionale": "da ultime, ordinanze n. 165 e 414 del 2001 e sentenza n. 240 del 2006") "non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudici".

In secondo luogo, poi, deve evidenziarsi che l'incidenza della specifica attività amministrativa contestata su "posizioni soggettive aventi rango costituzionale" (in particolare, come adduce la ricorrente, su "posizioni soggettive" tutelate dai "precetti costituzionali racchiusi negli articoli 2, 13, 14 e 15 Cost., che sovrintendono alle libertà inviolabili"), limitabili quindi "solo nei casi e nei modi indicati dalla legge", non consente affatto di ravvisare nell'eventuale lesione di quelle

"posizioni" (o "situazione composita") una "situazione giuridica ... avente la consistenza di interesse legittimo" perche' le condizioni fissate per la legale temporanea "violabilita'" di quelle liberta' lasciano integra la originaria consistenza di diritto soggettivo delle stesse attesa la loro mera, temporalmente e funzionalmente limitata, compressione.

Il preteso "difetto", negli "ordini" qui impugnati, dei presupposti di legge - lamentato dalla ricorrente, quindi, non lede un mero interesse legittimo ma integra (se sussistente) la lesione di un vero e proprio diritto soggettivo del contribuente nei cui confronti viene eseguita la verifica ordinata perche' solo l'esistenza di quei "presupposti" (che nella specie si assumono, in ipotesi, mancanti) rendono legittima l'azione accertativa e fa sorgere, a carico del contribuente verificato, gli obblighi di "pati" detta azione nonche' di "facere" quanto eventualmente le afferenti norme gli impongano per consentire agli inquirenti di svolgere appieno la propria attivita', il tutto sempre a prescindere dall'eventuale esito, negativo per l'Ufficio, del controllo, stesso.

E' appena il caso di evidenziare, di poi, che l'eventuale esito negativo per l'Ufficio dell'attivita' di accertamento (con conseguente non emissione di alcun provvedimento fiscale) compiuta in forza di ordini ritenuti illegittimi dal contribuente integra fattispecie del tutto diversa da quella in esame (conclusasi con l'emissione di un provvedimento impositivo, come evidenziato dal giudice a quo) e, comunque, porta la valutazione di quel fatto nell'orbita giurisdizionale del giudice ordinario (quindi, non del giudice amministrativo) siccome ipoteticamente lesiva di diritti squisitamente soggettivi del contribuente a non subire, al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, verifiche fiscali e, di conseguenza, le connesse compressioni legali ai suoi corrispondenti diritti (anche costituzionalmente garantiti, come espone la stessa societa' ricorrente), al di fuori dei casi e delle ipotesi previste dalle afferenti leggi che attribuiscono e circoscrivono il sorgere e l'esercizio del potere fiscale di controllo.

B. In ordine alla legittimita' del differimento al momento della impugnazione dell'atto impositivo della tutela giurisdizionale per vizi e/o per irregolarita' concernenti atti compiuti nel corso dell'iter amministrativo conclusosi con l'adozione dell'atto impositivo notificato e' sufficiente ricordare il pensiero ("costantemente affermato", come dice lo stesso giudice delle leggi) della Corte Costituzionale (decisione 23 novembre 1993 n. 406, che ricorda "da ultimo le sentenze n. 154 del 1992; n. 15 del 1991; n. 470 del 1990; n. 530 del 1989") secondo cui "gli articoli 24 e 113 Cost., non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilita', la quale puo' essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalita' di giustizia, sempre che il legislatore osservi il limite imposto dell'esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformita' al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dalle suddette norme costituzionali : nel caso, non si ravvisano ne' sono state dedotte difficolta' della "tutela giurisdizionale" relativa agli atti qui impugnati quali conseguenti al differimento di quella tutela al momento della emissione dell'atto di imposizione fiscale.

C. Il "corretto ambito applicativo" della disposizione dettata dalla Legge 27 luglio 2000, n. 212, articolo 7, comma 4, (secondo cui "la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti" - di cui la ricorrente lamenta la mancata delimitazione -, infine, e' stato gia' precisato nella sentenza 13 luglio 2005 n. 14692 di queste sezioni unite per la quale quella disposizione riconferma il carattere esclusivo e pieno della giurisdizione ordinaria in materia tributaria, non fa che enfatizzare un principio gia' generalmente riconosciuto e "comporta", salvo espresse previsioni di legge, "una naturale competenza del giudice amministrativo" soltanto nell'impugnazione di atti amministrativi... a contenuto generale o normativo, come i regolamenti e le delibere tariffarie e di atti" ("aventi natura provvedimentale") "che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potesta' impositiva e in relazione ai quali

esiste un generale potere di disapplicazione del giudice cui e' attribuita la giurisdizione sul rapporto tributario".

Nella stessa sentenza, inoltre, si e' precisato che "tale principio ... non puo' mai comportare una doppia tutela (dinanzi al giudice amministrativo e a quello ordinario o tributario) nei confronti di atti impositivi o di atti del procedimento impositivo".

Quest' ultimo corollario, nel caso, riveste natura decisiva del punto in esame non essendo dubitabile (ne' essendo stato dubitato del) la sussistenza, in capo al contribuente, del potere di contestare innanzi agli organi di giustizia tributaria la legittimita' anche degli "ordini di verifica" de quibus in quanto atti prodromici del provvedimento impositivo eventualmente adottato all'esito di quanto emerso da quella verifica.

In ordine al punto concernente la "tutela", innanzi agli organi di giustizia tributaria, "nei confronti" di tutti gli "atti del procedimento impositivo", e' sufficiente ricordare le decisioni di questa Corte nelle quali si e' ammessa la sindacabilita', da parte di detti organi:

(a) degli atti prodromici del "procedimento impositivo" quali i provvedimenti emessi dal Procuratore della Repubblica Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ex articolo 33 e Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 52, comma 2, di autorizzazione alla perquisizione domiciliare e/o personale da parte degli organi fiscali inquirenti (Cass. trib.: 19 ottobre 2005 n. 20253; 12 ottobre 2005 n. 19837; 1 ottobre 2004 n. 19690; 3 dicembre 2001 n. 15230; 19 giugno 2001 n. 8344);

(b) del preventivo invito al pagamento (contenuto nel Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, articolo 60, comma 6), quale adempimento necessario e prodromico alla iscrizione a ruolo dell'imposta sul valore aggiunto (Cass. trib.: 18 aprile 2008 n. 10179 e 14 aprile 2006 n. 8859);

(e) dell'"invito al pagamento" notificato dal Comune al contribuente quale atto prodromico all'iscrizione a ruolo (Cass. trib., 6 dicembre 2004 n. 22869);

(d) dell'invito di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, articolo 51, comma 2, n. 2, per fornire dati, notizie e chiarimenti in ordine alle operazioni annotate nei conti bancari (Cass. trib., 18 aprile 2003 n. 6232);

(c) dell'invito al pagamento menzionato nel Decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988, n. 43, articolo 67, comma 2, lettera a), (Cass. trib. 12 marzo 2002 n. 3540) e;

(f) piu' in generale, sulla scorta dei principi affermati da queste sezioni unite (sentenza n. 16412 del 2007, cit.), sulla mancata notifica di un atto prodromico quale "vizio proprio" (Decreto Legislativo n. 546 del 1992, ex articolo 19, comma 3) dell'atto notificato al contribuente (Cass. trib., 25 gennaio 2008 n. 1652).

5. Per la sua totale soccombenza la spa AR. , ai sensi dell'articolo 91 c.p.c., deve essere condannata a rifondere alle amministrazioni pubbliche le spese di questo giudizio di legittimita', liquidate, nella misura indicata in dispositivo, in base al valore indeterminato della controversia ed all'attivita' difensiva espletata da dette amministrazioni.

P.Q.M.

La Corte:

Rigetta il ricorso e dichiara la giurisdizione del giudice tributario; condanna la s.p.a. AR. a rifondere alle amministrazioni pubbliche le spese del giudizio di legittimità che liquida in complessivi euro 4.000,00, (quattromila/00) per onorario, oltre spese generali e spese prenotate a debito.