



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

COMMISSIONE DI STUDIO “ FISCALE COMUNITARIO E INTERNAZIONALE”

---

# **DIRITTI FONDAMENTALI DEI CONTRIBUENTI TRA RIFORMA FISCALE E STATUTO EUROPEO**

Lavoro della Commissione di studio “ Fiscale Comunitario e Internazionale”  
dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Genova  
Consigliere delegato: FEDERICO DIOMEDA  
Coordinatore: STEFANO MARCHESE

APPROVATO IL 9 OTTOBRE 2014



ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI GENOVA

COMMISSIONE DI STUDIO “FISCALE COMUNITARIO E INTERNAZIONALE”

---

IL CONSIGLIO DELL'ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI ED ESPERTI CONTABILI DI GENOVA RINGRAZIA I MEMBRI DELLA COMMISSIONE “FISCALE COMUNITARIO E INTERNAZIONALE” PER IL LAVORO SVOLTO E L'IMPEGNO PROFUSO.



## SOMMARIO

PREFAZIONE .....	4
CAPITOLO I - I DIRITTI FONDAMENTALI DEI CONTRIBUENTI IN EUROPA DOPO IL TRATTATO DI LISBONA .....	5
1. Introduzione .....	5
2. La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU nel trattato di Lisbona .....	6
2.1 <i>Il progressivo riconoscimento dei diritti fondamentali nell'Unione europea e la Carta di Nizza</i> .....	6
2.2 <i>La rilevanza della CEDU nel diritto dell'Unione europea</i> .....	7
2.3 <i>I rapporti tra il diritto dell'Unione europea e il diritto nazionale</i> .....	7
2.4 <i>La rilevanza della CEDU e della Carta nell'ordinamento interno</i> .....	8
2.5 <i>La sintesi tra le due tesi attraverso la nozione di «attuazione del diritto dell'Unione»</i> .....	9
3. L'applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario .....	11
3.1 <i>La CEDU e il diritto tributario</i> .....	11
3.2 <i>La Carta dei diritti fondamentali e il diritto tributario</i> .....	12
CAPITOLO II - IL PRINCIPIO DEL <i>NEMO TENETUR SE DETEGERE</i> NELL'AMBITO DELLE VERIFICHE TRIBUTARIE: CONTRASTO TRA LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EDU E LA NORMATIVA ITALIANA CON LA SUA APPLICAZIONE GIURISPRUDENZIALE .....	15
1. Premessa .....	15
2. I termini della questione .....	16
3. La normativa italiana .....	18
4. La posizione della giurisprudenza di legittimità .....	21
5. Possibili rimedi .....	23
6. Conclusioni .....	25
CAPITOLO III - LA TUTELA DEL SEGRETO PROFESSIONALE ALLA LUCE DELLE DISPOSIZIONI DI CUI ALL'ART. 8 CEDU NELL'AMBITO DELLE VERIFICHE TRIBUTARIE .....	27
1. Il diritto al rispetto della vita privata e familiare garantito dall'art. 8 CEDU ..	27
2. La tutela del segreto professionale nell'ambito della giurisprudenza della Corte EDU .....	28
3. Profili di illegittimità della normativa fiscale italiana alla luce dell'art. 8 CEDU ..	30
CAPITOLO IV - IL CONTRADDITTORIO NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO ITALIANO .....	33
1. Premessa .....	33
2. Fondamento giuridico .....	34
3. Funzioni del contraddittorio .....	35
4. Il contraddittorio nelle norme tributarie e nella giurisprudenza italiana .....	36
CAPITOLO V- LA TUTELA IMMEDIATA DEL CONTRIBUENTE DI FRONTE AGLI ATTI ISTRUTTORI ILLEGITTIMI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NELL'AMBITO DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO IN OTTEMPERANZA AI PRINCIPI DEL DIRITTO EUROPEO .....	39

A CURA DI: VINCENZO CAMPO ANTICO, ANDREA FRASSINETTI, STEFANO QUAGLIA, LUIGI SACCHITELLI



## PREFAZIONE

*(Stefano Marchese)*

Nell’attuale contesto istituzionale, i diritti fondamentali dei cittadini giocano un ruolo di primo piano al fine di valutare il livello di civiltà di un sistema giudico e la democraticità di un paese. Le democrazie europee, seconde temporalmente solo agli Stati Uniti, vantano, per la loro storia, una tutela dei diritti fondamentali che è ormai multilivello: oltre a quella nazionale, vi è una tutela da parte delle norme e delle istituzioni dell’Unione europea (l’Europa “dei diritti”) e della Convenzione Europea dei Diritti dell’Uomo. Cionondimeno, quando si parla di fiscalità, le enormi conquiste dello Stato democratico vacillano. Da un lato abbiamo lo Statuto dei diritti del contribuente, che sancisce la dignità del contribuente-cittadino dinnanzi al potere impositivo ed agli apparati burocratici che lo amministrano. Dall’altro lato dobbiamo registrare non solo le interpretazioni restrittive che di esso (e, in particolare, delle norme che pongono diritti in capo ai contribuenti) ne dà l’Amministrazione finanziaria, ma soprattutto quella parte delle giurisprudenza che esprime tendenze “svalutative” o “disapplicative” dello Statuto. E ciò in nome di un malinteso ruolo di supplenza del legislatore o dell’Amministrazione nella “lotta all’evasione”. Una giurisprudenza che diventa amministrazione e che, facendo il lavoro altrui – un lavoro che non le compete – non solo mina, nella pratica, la tripartizione dei poteri di Montesquieu, ma viene meno persino al suo ruolo essenziale, che è quello non di tutelare una parte ritenuta “debole”, ossia lo Stato contro il “contribuente - presunto evasore” (almeno fino a prova contraria), ma di esercitare la giustizia.

I “venti europei”, di cui questo breve ma denso lavoro vuole dar conto, vanno in tutt’altra direzione e, come stiamo notando, influenzano sempre più la direzione della dottrina e della giurisprudenza nella tutela dei diritti fondamentali dei contribuenti. In tutto questo, la voce della professione deve continuare ad essere – come peraltro è sempre stata – ferma e univoca nell’affermazione delle ragioni dell’equilibrio e del diritto, in opposto al fiscalismo della prassi. L’auspicio è che, passo dopo passo, si arrivi ad un maggiore equilibrio nel rapporto tra fisco e cittadino, di talché – come è stato efficacemente affermato – il cittadino, quando è considerato come “contribuente”, non per questo divenga un “cittadino dimezzato”.



## CAPITOLO I - I DIRITTI FONDAMENTALI DEI CONTRIBUENTI IN EUROPA DOPO IL TRATTATO DI LISBONA

(dott. Federico Diomeda)

### 1. Introduzione

L'entrata in vigore del trattato europeo di Lisbona, il 1° dicembre 2009, ha, fra l'altro, provocato nell'ordinamento dell'Unione europea l'eliminazione della distinzione tra le varie comunità economiche europee, la consacrazione dell'unicità dell'Unione europea, il consolidamento dei trattati europei in due testi (il TUE, trattato sull'Unione Europea e il TFUE, il trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea), l'attribuzione ai diritti fondamentali sanciti dalla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (la «CEDU») della valenza giuridica di principi generali del diritto dell'Unione e l'attribuzione alla «Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea» (la «Carta») dello stesso valore giuridico delle norme dei trattati UE.

Tali significative innovazioni determinano – nella prospettiva del diritto tributario – l'applicazione nell'ambito di detto diritto dei principi di tutela dei diritti fondamentali sanciti nella CEDU e nella Carta, che entrano a far parte *per via legislativa* del diritto «costituzionale» dell'Unione. Tali diritti fondamentali, di fonte europea, sono suscettibili di integrare, in buona sostanza, quelli affermati dallo Statuto del contribuente e dalle disposizioni costituzionali nazionali.

Occorre notare che il riconoscimento di questi diritti fondamentali (che, nel lessico dell'art. 6 TUE, derivano dalle «*tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri*») sostanziano due affermazioni: (i) il fatto che il rispetto di tali diritti costituisce un limite alla discrezionalità del legislatore, ossia il primato dei diritti fondamentali sul potere degli Stati; e (ii) che lo Stato stesso ha ragione di esistere in quanto si ponga come strumento, al servizio ai cittadini, per assicurare tali diritti.

Tali principi sono inoltre quanto mai pertinenti al diritto tributario, quale pilastro dell'ordinamento statale che regola le specifiche relazioni tra lo Stato (il soggetto attivo della *potestas impositionis*, che è l'essenza stessa della sovranità) e l'individuo (contribuente), al punto che gli storici del diritto tributario hanno da sempre colto un nesso strettissimo tra fiscalità e diritti fondamentali.



## **2. La Carta dei diritti fondamentali e la CEDU nel trattato di Lisbona**

### *2.1 Il progressivo riconoscimento dei diritti fondamentali nell’Unione europea e la Carta di Nizza*

Già nel 1969 la Corte aveva dichiarato che i diritti fondamentali, tratti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte dei principi generali del diritto comunitario dei quali essa assicura il rispetto.

Essi, pertanto, in ambito europeo, non sono «nati» con la Carta, ma rappresentano uno degli *acquis* del diritto dell’Unione.

La Carta enuncia tre categorie di diritti – i diritti «corrispondenti» a quelli della CEDU, i diritti «esistenti» ed i diritti «emergenti» – ripartendoli in sei titoli corrispondenti ad altrettanti valori individuali ed universali: dignità, libertà, uguaglianza, solidarietà, cittadinanza e giustizia.

Il senso e la portata dei diritti «corrispondenti» a quelli della CEDU sono determinati non solo dal testo della predetta Convenzione, ma anche dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo (nota anche come la «Corte di Strasburgo» o «CEDU») e della Corte di giustizia dell’Unione europea (nota anche come la «Corte di Lussemburgo»). La Carta, come si è visto, ha il valore giuridico dei trattati; a norma dell’art. 51, essa si applica agli organi ed istituzioni dell’Unione e, per quanto attiene agli «Stati membri esclusivamente nell’attuazione del diritto dell’Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l’applicazione secondo le rispettive competenze». La Carta «non introduce competenze nuove o compiti nuovi per la Comunità e per l’Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti dai trattati».

Relativamente alla sua interpretazione, l’art. 52, § 3 della Carta prevede che laddove essa «contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell’Uomo e delle Libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell’Unione conceda una protezione più estesa».

Ora che il trattato di Lisbona ha sancito l’efficacia giuridica della Carta al pari di quella dei Trattati, essa è divenuta il fulcro delle decisioni della Corte di giustizia in tema di diritti fondamentali, al punto che già all’inizio del 2011 si contavano oltre trenta decisioni che facevano riferimento alla Carta.



## 2.2 *La rilevanza della CEDU nel diritto dell’Unione europea*

La Corte di giustizia ha affermato che il «diritto globale» (e in particolare quello costituito dagli accordi internazionali pattizi) ha il primato sul diritto dell’Unione a condizione «che rispetti i principi “costituzionali” comunitari», che discendono dai diritti fondamentali, tutelati in sede CEDU<sup>1</sup>.

Dal canto suo, la CEDU, che tradizionalmente aveva negato la propria competenza a pronunciarsi su questioni di diritto derivato dell’Unione, dal 1999 ha chiaramente affermato la propria competenza in materia<sup>2</sup>.

Per cui si può condividere l’opinione secondo cui, stante l’attuale assetto del diritto dell’Unione, “Lussemburgo influenzerà Strasburgo e viceversa”, giacché la seconda Corte è sempre più propensa a prendere in considerazione il diritto dell’Unione nelle proprie decisioni, mediante l’interpretazione della Carta, mentre la prima Corte si vede offrire la prospettiva di ampliare l’ambito delle sue statuizioni in materia di nuovi diritti, quali ad esempio i diritti sociali<sup>3</sup>.

## 2.3 *I rapporti tra il diritto dell’Unione europea e il diritto nazionale*

In base al principio del primato del diritto dell’Unione, per il quale la norma europea è destinata a prevalere sulla norma dell’ordinamento interno, la Corte di giustizia ha stabilito l’obbligo del giudice nazionale di applicare le disposizioni del diritto dell’Unione e di garantirne la piena efficacia, disapplicando all’occorrenza, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la rimozione in via legislativa o mediante il procedimento di illegittimità costituzionale<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Corte di giustizia, 3 settembre 2008, cause C-402/05 P e C-415/05 P, *Kadi*. Su tale sentenza, definita «storica» dalla dottrina, cfr. AA.VV., *Terrorismo internazionale e principi di diritto. Una sentenza della Corte di giustizia che fa storia*, in *Giur. dir. amm.*, 2008, 1088 ss., con contributi di Sandulli, *Caso Kadi: tre percorsi a confronto*, *ivi*, 1088 ss.; Cassese, *Ordine comunitario e ordine globale*, *ivi*, 1091 ss.; Chiti, *I diritti di difesa e di proprietà nell’ordinamento europeo*, *ivi*, 1093 ss.; Savino, *Libertà e sicurezza nella lotta al terrorismo: quale bilanciamento?*, *ivi*, 1096 ss.; Vesperini, *Il principio del contraddittorio e le fasi comunitarie di procedimenti globali*, *ivi*, 1100 ss.; Della Cananea, *Un nuovo nomos per l’ordine globale*, *ivi*, 1102 ss.

<sup>2</sup> CEDU, 18 febbraio 1999, *Matthews c. Regno Unito*; Id., 30 giugno 2005, *Bosphorus c. Irlanda*.

<sup>3</sup> Cfr. Favreau, *La Charte de Droits Fondamentaux de Union Européenne. Pourquoi – ? Comment – ?*, in AA.VV., *La Charte des Droits Fondamentaux de l’Union européenne après le Traité de Lisbonne*, a cura di Favreau, Bruxelles, 2010, 3 ss. e spec. 37.

<sup>4</sup> Sul punto è nota la storica sentenza di Corte di giustizia, 15 luglio 1964, causa 6/64, *Costa c. Enel*, cui *adde* Corte di giustizia CE, 9 marzo 1978, causa 106/77, *Simmenthal*. Sul primato del



La Corte costituzionale ha recepito da tempo i principi suddetti<sup>5</sup>.

Le decisioni della Corte di giustizia hanno efficacia vincolante per il giudice nazionale del rinvio e per ogni altro giudice, anche di altro Stato membro, cosa che consente di affermare che i principi sanciti dalla Corte abbiano la natura di vere e proprie norme giuridiche di creazione giurisprudenziale, con efficacia naturalmente retroattiva e suscettibili di rimettere in discussione il «giudicato» delle corti nazionali e di creare un vero «diritto» all'autotutela del cittadino di fronte alle Amministrazioni nazionali.

#### 2.4 *La rilevanza della CEDU e della Carta nell'ordinamento interno*

Se, dunque, prima del trattato di Lisbona, la Suprema Corte e la Corte costituzionale, muovendo da posizioni assai divergenti, avevano realizzato un percorso di convergenza verso la qualificazione della CEDU come sistema di norme costituzionalmente interposte, l'entrata in vigore del suddetto trattato ha riaperto non pochi problemi.

Dovendosi coordinare il disposto del § 1 e del § 3 dell'art. 6 TUE – che rispettivamente attribuiscono alla Carta lo stesso valore giuridico dei trattati e la dignità di principi generali del diritto dell'Unione ai diritti fondamentali, risultanti dalla CEDU e dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri – si possono individuare sia un approccio “conservatore” sia un approccio “evolutivo”.

In base al primo potrebbe ipotizzarsi un rapporto di complementarità, nel senso che, ai sensi del § 1, la Carta costituisce una codificazione dell'Unione in materia di diritti fondamentali suscettibile di essere progressivamente integrata, ai sensi del § 3, dai principi di diritto, ad efficacia vincolante nell'Unione, sanciti dall'evoluzione della giurisprudenza delle Corti europee.

In base al secondo, considerato che i §§ 1 e 2 dell'art. 6 TUE dispongono a chiare lettere che né l'adozione della Carta, né l'adesione dell'Unione alla CEDU sono suscettibili di ampliare le competenze dell'Unione, ma che tale limitazione non è riportata nel § 3 dell'art. 6 TUE (cui non si potrebbe dare altro significato

---

diritto comunitario si evidenzia che la dichiarazione n. 17 allegata al Trattato di Lisbona espressamente prevede: «La conferenza ricorda che, per giurisprudenza costante della Corte di giustizia dell'Unione europea, i trattati e il diritto adottato dall'Unione sulla base dei trattati prevalgono sul diritto degli Stati membri alle condizioni stabilite dalla summenzionata giurisprudenza». In argomento cfr. Ivaldi, voce *Costituzione e diritto dell'Unione europea*, in *Digesto*, disc. pubbl., Agg.to 4, Torino, 2010, 59 ss., ove ult. ruff.

<sup>5</sup> Corte cost., 8 giugno 1984, n. 170, in *Foro it.*, 1984, I, 2062 con nota di Tizzano, *La Corte costituzionale e il diritto comunitario: vent'anni dopo*.





che quello di attribuire la dignità di principi generali del diritto dell’Unione ai principi fondamentali desumibili dalle norme della CEDU e dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri, come affermati dalle Corti europee, e ciò con valenza non solo per le questioni cui si applica diritto dell’Unione, ma anche per le questioni «meramente interne» agli Stati membri) si tratterebbe di affermare la dignità *tour court* di diritto dell’Unione dei diritti fondamentali, con la conseguenza che essi diverrebbero di immediata applicazione negli ordinamenti interni degli Stati membri, con disapplicazione delle eventuali norme domestiche con essi confliggenti, in qualsiasi questione – di rilevanza meramente interna o dell’Unione – in cui essi vengano in rilievo.

Questa seconda tesi è stata tuttavia criticata.

Ma da parte sua la Suprema Corte, recentemente, pur non negando la qualifica di «norme interposte» alle disposizioni della CEDU, ha nondimeno affermato che «va ribadito l’orientamento (...) circa l’immediata rilevanza nel nostro ordinamento delle norme della suddetta Convenzione e circa l’obbligo per il giudice dello Stato di applicare direttamente la norma pattizia anche quando essa non sia conforme al diritto interno (...)»<sup>6</sup>.

Tali affermazioni da un lato potrebbero essere interpretate in senso riduttivo, nel senso che il giudice nazionale deve compiere il massimo sforzo ermeneutico per dare applicazione alle norme CEDU come interpretate dalla relativa Corte, ancorché la norma interna non sia ad essa conforme, riducendo al minimo le ipotesi in cui egli debba, preliminarmente, ricorrere alla questione di legittimità costituzionale per violazione delle norme interposte. Dall’altro si può interpretare che la Suprema Corte abbia sostanzialmente aderito alla tesi «evolutiva» e, pertanto, ad evitare un manifesto conflitto con la giurisprudenza della Consulta, abbia cercato di «minimizzare» la sua «dottrina delle norme interposte», negando un generalizzato obbligo di sollevare la questione di legittimità costituzionale in caso di conflitto tra norma interna e CEDU.

## 2.5 *La sintesi tra le due tesi attraverso la nozione di «attuazione del diritto dell’Unione»*

---

<sup>6</sup> Cass., sez. III civ., 30 settembre 2011, n. 19985, la quale ha altresì affermato l’efficacia di «giudicato formale» alla sentenza della CEDU.



Per affrontare tale sintesi occorre risolvere il problema preliminare della definizione dell’ambito di applicazione della Carta, *ex art. 51* della stessa, basata sull’espressione «attuazione del diritto dell’Unione».

L’opinione più accreditata è che le sue disposizioni rilevano non soltanto in relazione al diritto dell’Unione di immediata applicazione (ad es. regolamenti), ovvero quando l’atto interno costituisce l’applicazione di una fonte sovraordinata europea (ad es. una legge che recepisce una direttiva), ma ogniqualvolta sussista «un collegamento tra disciplina sopranazionale e disciplina interna, determinandosi una «inevitabile sovrapposizione» tra le stesse in quanto la seconda cade nel cono d’ombra della prima<sup>7</sup>.

Del resto appare difficile affermare ad un soggetto il riconoscimento di tali diritti fondamentali allorché la questione rientri in una materia della UE e negare, allo stesso soggetto, i medesimi diritti fondamentali, allorché la questione abbia carattere puramente interno. Inoltre, se è vero che la Carta ha realizzato il passaggio da una Comunità europea *market oriented*, basata su diritti economici (il mercato unico, il mercato interno, le libertà economiche) ad una Unione *right based*, fondata sulla tutela dei diritti fondamentali, appare difficile ammettere tale «dimezzamento» dei diritti fondamentali in questioni puramente interne. Un obbligo per gli Stati membri di rispettare i diritti fondamentali, senza limitazioni di sorta, e il fatto che tale obbligo abbia la sua fonte nel diritto dell’Unione, non pare pertanto circostanza discutibile.

Ne deriva che la difficoltà di coordinamento tra le disposizioni citate e il contenuto dell’art. 6 TUE è figlia più dei timori politici di perdita di sovranità da parte degli Stati membri che di una sorta di «limitazione» in senso giuridico.

---

<sup>7</sup> Cfr. Pollicino - Sciarabba, *Tratti «costituzionali» e «sovrnazionali» delle corti europee: spunti ricostruttivi*, in AA.VV., *L’integrazione attraverso i diritti. L’Europa dopo Lisbona*, Atti del I Workshop in Diritto dell’Unione europea e internazionale, Venezia, Palazzo Ducale, 26-27 marzo 2010, Roma, 2010, 125 e ss. e spec. 167 ove, anche argomentando dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, si interpreta l’ambito di applicazione del diritto dell’Unione come «ogni attività che presenti elementi di collegamento, e non necessariamente in termini stretti di applicazione o esecuzione (...) con il diritto comunitario » per cui «data la connessione tra le situazioni giuridiche soggettive rilevanti per l’ordinamento comunitario (ad es.: libera circolazione nel territorio dell’Unione) e quelli appartenenti alla competenza degli Stati membri (ad es.: uso della lingua nel processo) il carattere espansivo del diritto comunitario e la sua prevalenza sul diritto nazionale finiscono con l’influenzare, comprimendola o dilatandola, la situazione soggettiva disciplinata dal diritto nazionale»; cfr. altresì Bronzini, *La Carta di Nizza dopo Lisbona: quale ordine «costituzionale» per la protezione multilivello dei diritti fondamentali?*, in AA.VV., *L’integrazione attraverso i diritti, cit.*, 59 ove ult. ruff.



Si può dunque ipotizzare la seguente conclusione sul punto: (i) l’obbligo di rispettare i diritti fondamentali da parte degli Stati membri, senza distinzione di materie, non è in discussione e trova la sua fonte nel diritto dell’Unione; (ii) allorché si verta in materie di competenza del diritto dell’Unione, si applicano le regole di tale diritto, con tutte le conseguenze in punto di integrazione normativa, disapplicazione della norma interna confliggente, interpretazione da parte della Corte di giustizia, potere-dovere di intervento da parte della Commissione; (iii) qualora non si verta in materie di competenza del diritto dell’Unione, l’obbligo di tutelare i diritti fondamentali dei cittadini europei grava sui giudici nazionali; (iv) sugli stessi giudici grava l’obbligo di evitare che il diverso livello di tutela dei diritti fondamentali (a seconda del contesto o meno «europeo» della fattispecie) dia luogo ad inaccettabili disparità di trattamento, che sarebbero in violazione sia dello stesso diritto dell’Unione, sia delle tradizioni costituzionali degli Stati membri; (v) qualora una siffatta situazione dovesse verificarsi, allorché la questione non possa risolversi in via interpretativa e non si ritenga sussistente la competenza della Corte di giustizia, al giudice nazionale non resterà che sollevare la questione di legittimità costituzionale<sup>8</sup>.

### **3. L’applicazione dei diritti fondamentali in ambito tributario**

#### *3.1 La CEDU e il diritto tributario*

La CEDU è nota ai più, tipicamente, per le sue implicazioni in tema di diritto penale e processuale penale, nonché per il principio, da essa enunciato, sulla «ragionevole durata del processo». A causa del fatto che la materia fiscale è estranea all’applicazione della CEDU, solo recentemente gli studiosi di diritto tributario hanno manifestato un interesse per la materia<sup>9</sup>.

Sono invece «diritti di carattere civile», e come tali tutelati dalla CEDU, ad esempio, il diritto alla integrità del domicilio, di fronte ad accessi domiciliari o perquisizioni realizzati con finalità fiscali, gli accessi negli studi professionali,

---

<sup>8</sup> A seguito di queste tre ipotesi: non applicazione della norma interna in contrasto con la Carta, interpretazione conforme della norma interna o questione di legittimità costituzionale, «il giudice comune è messo oggi nella possibilità di scegliere » *case by case* quale «costituzione» applicare» (Cardone, voce *Diritti fondamentali (tutela multilivello dei)*, in *Enc. dir.*, Annali, IV, Milano, 2011, pag. 358).

<sup>9</sup> In argomento si veda ad es. S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 241 ss.; Id., *Attività istruttorie dell’Amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, *ivi*, 2013, I, 493 ss., ove rife.



la tutela del segreto professionale, il tema delle tutele giurisdizionali di fronte alla violazione di tali diritti.

Similmente, rientrano nell’ambito di applicazione della CEDU le controversie tributarie aventi ad oggetto rimborsi d’imposta l’imposizione delle indennità di espropriazione, le agevolazioni tributarie, i diritti di prelazione del fisco, l’ingiustificato diniego del diritto alla detrazione dell’iva passiva, il diritto dei contribuenti alla critica pubblica dell’operato dei verificatori fiscali, il risarcimento dei danni per l’illegittima adozione di misure cautelari a fini fiscali, la materia delle sanzioni.

Più recentemente, nell’ambito del processo evolutivo della propria giurisprudenza, ad esempio, la Corte EDU si è anche pronunciata sul principio di riserva di legge in materia tributaria, in un caso in cui l’imposizione era stata effettuata sulla base di una interpretazione amministrativa che appariva in contraddizione, a danno del contribuente, con le norme di legge. Nell’opinione della Corte, la mancanza della richiesta chiarezza e precisione nella legislazione nazionale, che offre divergenti interpretazioni su una questione fiscale importante, fa venir meno il requisito di «qualità di legge» a norma della CEDU e non fornisce adeguata protezione dei diritti di proprietà del ricorrente contro le interferenze arbitrarie della pubblica amministrazione», con conseguente violazione dell’art. 1 del 1° Protocollo alla CEDU.

In definitiva, la CEDU, così come interpretata dalla Corte di Strasburgo, nonostante gli inevitabili limiti alla sua generale applicazione alla materia fiscale, offre parecchi elementi di tutela dei contribuenti, soprattutto allorché quel «giusto equilibrio» tra potestà impositiva (intesa in senso sia legislativo sia procedimentale) e diritti fondamentali si rompe a vantaggio della prima con l’inevitabile violazione dei secondi: volendo riassumere in un principio generale il ragionamento della Corte, si potrebbe dire che la ragion fiscale, seppure idonea a comprimere entro certi limiti i diritti fondamentali, non può essere addotta come giustificazione per calpestarli.

### *3.2 La Carta dei diritti fondamentali e il diritto tributario*

La Carta si applica alle materie che formano oggetto del diritto dell’Unione e, quindi, alle questioni di diritto tributario che, in qualche modo, abbiano un «punto di contatto» con il predetto diritto. Tuttavia la definizione del perimetro di applicazione della Carta rispetto al diritto tributario è compito gravoso.



A nostro avviso il “diritto tributario europeo” può essere idealmente immaginato come uno spazio definito da cerchi concentrici.

Il primo «cerchio», che potremmo definire il «nocciolo duro» del diritto tributario europeo, è costituito dalla normativa nazionale emanata in attuazione del diritto europeo o che trova la sua fonte nel medesimo.

Il secondo «cerchio» del diritto tributario europeo è costituito da quelle situazioni, relative a tributi non armonizzati, in cui ci si trovi in presenza di fattispecie transfrontaliere, di talché entrino in giuoco le libertà fondamentali previste dal diritto dell’Unione.

Il terzo «cerchio» attiene alla norme procedurali e processuali afferenti le materie che rientrano, sotto il profilo sostanziale, nell’ambito di applicazione dei primi due cerchi, che non siano già disciplinate dal diritto europeo.

A tale riguardo la Corte di giustizia ha precisato che, «secondo una giurisprudenza costante, una modalità procedurale prevista da un ordinamento giuridico interno non deve rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti conferiti dall’ordinamento giuridico dell’Unione (principio di effettività)»<sup>10</sup>.

Il quarto ed ultimo «cerchio» del diritto europeo attiene a materie che, di per sé, sarebbero puramente interne ma che, per loro natura, ancorché attuate all’interno dello Stato membro senza alcuna discriminazione in base alla cittadinanza o alla residenza, possano ostacolare o scoraggiare l’esercizio, da parte dei cittadini dell’Unione, delle libertà fondamentali garantite dal trattato.

Questo è, indubbiamente, il caso di normative fiscali nazionali che rendessero, in modo indifferenziato nei confronti della generalità dei contribuenti, una violazione dei diritti fondamentali garantiti dal diritto dell’Unione e, in specie, di quelli che appunto risultano codificati dalla Carta.

Il rispetto dei diritti fondamentali di fonte europea costituisce dunque un obbligo generalizzato nei confronti dei contribuenti.

---

<sup>10</sup> Corte di giustizia, 1° luglio 2010, causa C-35/09, *Min. Economia e Finanze e Agenzia Entrate c. Speranza*, § 41; con tale pronuncia è stata dichiarata la contrarietà al diritto dell’Unione dell’art. 38 del t.u. registro (che dispone l’irrilevanza della nullità o dell’annullabilità dell’atto ai fini dell’esigibilità dell’imposta, consentendone il rimborso soltanto a seguito di sentenza civile che le dichiara, passata in giudicato), in quanto essa restringe, dinnanzi ai giudici tributari, i mezzi di prova finalizzati a dimostrare l’insussistenza del presupposto dell’imposta sui conferimenti. In senso conforme Corte di giustizia, 15 aprile 2010, causa C-542/08, *Barth*, § 17; Id., 17 novembre 1998, causa C-228/96, *Aprile*, § 18; Id., 15 settembre 1998, causa C-231/96, *Edis*, §§ 19 e 34; Id., 15 settembre 1998, causa C-260/96, *Spac*, § 18.



In questo «spazio» ideale, dunque, si può sostenere che la Carta trovi applicazione o in via diretta (e quindi con l’efficacia delle norme dei trattati UE ed i conseguenti effetti disapplicativi delle norme interne contrastanti con essa); ovvero in via indiretta, in quanto costituisce parametro per interpretare in via «costituzionalmente orientata» le disposizioni nazionali e – ove tale percorso ermeneutico non fosse possibile – per valutare la legittimità costituzionale delle disposizioni nazionali con essa contrastanti.



## **CAPITOLO II - IL PRINCIPIO DEL *NEMO TENETUR SE DETEGERE* NELL’AMBITO DELLE VERIFICHE TRIBUTARIE: CONTRASTO TRA LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE EDU E LA NORMATIVA ITALIANA CON LA SUA APPLICAZIONE GIURISPRUDENZIALE**

*(dott. Stefano Quaglia e Avv. Elio Sbisà – Studio Bolla Quaglia e Associati)*

### **1. Premessa**

L’ordinamento europeo, inteso come complesso di norme applicabili in virtù dell’appartenenza all’UE, non è un ordinamento sovrano e a fini generali, ma riceve investitura mediante atti con i quali i singoli Stati Membri delegano volontariamente, cioè devolvono, l’esercizio di poteri sovrani e competenze alle istituzioni europee. Di conseguenza, nelle materie non toccate dai trattati, non può esservi competenza autonoma dell’UE, né può esistere, a maggior ragione, un potere di quest’ultima di richiedere agli Stati membri l’armonizzazione delle disposizioni interne vigenti in ciascuno Stato.

I testi normativi che reggono attualmente l’impianto europeo sono due: il trattato sull’UE (T.U.E.) nella versione modificata dal trattato di Lisbona, entrato in vigore l’1 dicembre 2009, ed il Trattato sul funzionamento dell’UE (T.F.U.E.). La ripartizione di competenze sopra evocata, rispettivamente a livello nazionale ed europeo trova conferma negli artt. 4 e 5 del TUE, in forza dei quali l’UE può esercitare le proprie competenze solo nelle materie espressamente attribuitele dagli Stati Membri con i Trattati, oltre che nell’art. 7 del TFUE, secondo cui «*l’Unione assicura la coerenza tra le sue varie politiche ed azioni (...) conformandosi al principio di attribuzione delle competenze*».

Simmetricamente, la Corte Costituzionale italiana ha precisato che l’ordinamento statale e quello dell’Unione sono autonomi e che il loro rapporto è fondato sull’attribuzione all’ente sopranazionale di ben definite competenze normative<sup>1</sup>.

La materia fiscale in senso stretto, intesa cioè nei suoi profili prettamente impositivi e sanzionatori, con l’esclusione delle imposte armonizzate, quali le

---

<sup>1</sup> Cfr. Corte Cost. n. 183/1973 e n. 232/1975.



accise, l’IVA, i tributi sulla raccolta dei capitali, i dazi doganali e via discorrendo, è sempre stata considerata rientrare nella competenza statale, attenendo la determinazione dell’*an* e del *quantum* del tributo alla discrezionalità del legislatore statale, nei limiti del rispetto dei principi della Costituzione e dello Statuto del contribuente.

Ed, infatti, secondo la sistematica tradizionale, nell’ambito del rapporto tra Stato e cittadino, lo *ius poenitendi* e la *potestas impositionis*, rappresentano l’essenza stessa della sovranità statale.

Tuttavia, poiché non è possibile disconoscere l’esistenza del livello normativo superiore, legato all’adesione dell’Italia all’UE, l’operatore giuridico si trova nella quotidianità a dover contemperare, secondo un giusto equilibrio, l’effettività di tali ordinamenti.

Con l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona, il cui art. 6 ha inteso riconoscere e recepire la Carta dei diritti fondamentali dell’UE oltre che la CEDU, si registra una chiara prospettiva di rafforzamento dei meccanismi di protezione dell’individuo e dei suoi diritti fondamentali, passando così da una Comunità Europea *market oriented* ad un’Unione *rights based*<sup>2</sup>. Sono state così immesse nel circuito normativo interno tutta una serie di garanzie che possono essere esercitate dal cittadino UE contribuente nei confronti dello Stato.

Nel presente intervento si vuole rendere conto degli sforzi condotti dalla dottrina in ordine all’applicazione al diritto tributario delle garanzie del giusto processo nella sua articolazione del *nemo tenetur se detegere*, oltre che verificare come nella giurisprudenza della Suprema Corte detti sforzi siano stati scarsamente recepiti ed indicare, infine, i possibili legittimi rimedi.

## 2. I termini della questione

E’ noto come il diritto ad un equo processo sia codificato dall’art. 6 della CEDU e dall’art. 47 della Carta dei diritti fondamentali della UE. Le sue articolazioni possono così sintetizzarsi: il diritto a una ragionevole durata del processo; il diritto alla terzietà del giudice e all’imparzialità della parte pubblica; il diritto di difesa; il diritto sempre e comunque al contraddittorio; la presunzione di innocenza; ed, ancora, il diritto di avvalersi della facoltà di non auto accusarsi, ovvero, *nemo tenetur se detegere*, cui è funzionalmente connessa la “facoltà di non rispondere”.

---

<sup>2</sup> Così Davide De Giorgi, *Il diritto tributario d’Europa e i diritti fondamentali: una tutela multi level per il contribuente* in *Il Fisco* 2013, 30, 4638.





Nel presente intervento ci si soffermerà su quest’ultimo profilo e cioè sul diritto ad avvalersi della facoltà di non rispondere come corollario del giusto processo inteso non limitatamente alla fase giudiziaria, ma anche alla fase istruttoria o amministrativa.

Preliminarmente, si fa rilevare come l’art. 6 della CEDU abbia ricevuto nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo, con riferimento al giudizio tributario, un’applicazione ristretta, ancorata alla formulazione letterale del testo contenuto nell’art. 47 della Carta, essendosi ritenuto sin dalla famosa sentenza Ferrazzini<sup>3</sup>, che le controversie aventi ad oggetto tributi non potessero essere qualificate come liti per la fondatezza di un’accusa penale o liti aventi ad oggetto un diritto o un dovere di carattere civile. Conseguenza pratica di tale citata giurisprudenza, è stata, in Italia, la sicura non applicabilità ai giudizi tributari della così detta “legge Pinto”, che introduce la disciplina dell’equa riparazione per mancato rispetto del termine di ragionevole durata, di cui all’art. 6 della CEDU<sup>4</sup>.

Tuttavia, è stato rilevato dalla dottrina<sup>5</sup> come nella giurisprudenza della Corte di Strasburgo sia in atto una tendenza a configurare le controversie fiscali in senso sempre meno restrittivo, registrando, quindi, una crescente *vis attrattiva* nell’art. 6 citato di tutta una serie particolare di controversie tributarie. Sono, infatti, “attratte” nella competenza della CEDU le controversie tributarie afferenti i rimborsi d’imposta<sup>6</sup>, le agevolazioni tributarie<sup>7</sup>, i diritti di prelazione del fisco<sup>8</sup>, il diritto al risarcimento del danno per illegittima adozione di misure cautelari a fini fiscali<sup>9</sup> e, soprattutto, la materia delle sanzioni.

Con riferimento alla materia sanzionatoria, da tempo la Corte EDU ha sancito il principio secondo cui il carattere penale di una sanzione rileva autonomamente ai sensi dell’art. 6 della CEDU. In altri termini, la distinzione puramente interna tra sanzione penale ed amministrativa non ha rilievo ai fini della CEDU.

---

<sup>3</sup> Cfr. CEDU, 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*.

<sup>4</sup> Cfr. Cass. n. 17139/2004.

<sup>5</sup> Così E. della Valle, *Il giusto processo tributario, La giurisprudenza della Cedu*, in *Rass. trib.*, 2013, 435 ss.

<sup>6</sup> Cfr. CEDU, 16 aprile 2002, *Dangeville c. Francia*.

<sup>7</sup> Cfr. CEDU, 3 luglio 2003, *Buffalo c. Italia*.

<sup>8</sup> CEDU 22 settembre 1994, *Hentrich c. Francia*.

<sup>9</sup> CEDU, 1 febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*.



Diversamente, si lascerebbe alla discrezionalità classificatoria del legislatore nazionale determinare l’ambito di applicazione della Convenzione<sup>10</sup>.

Nello stesso senso si vedano gli arresti nei casi esaminati<sup>11</sup>, nei quali la Corte di Strasburgo afferma che il carattere deterrente e punitivo che normalmente contraddistingue le sanzioni amministrative tributarie, è di per sé “sufficiente a dimostrare che i ricorrenti sono stati interessati da un’accusa penale ai sensi dell’art. 6 della Convenzione”.

Ma è soprattutto con il caso *Jussila c. Finlandia* che si assiste alla riferibilità del sintagma “accusa penale” ai giudizi vertenti sulle sanzioni amministrative di natura pecuniaria. L’affermazione di tali principi è, secondo la dottrina più garantista ed euro-orientata, di fondamentale importanza, in quanto la stretta correlazione tra fase procedimentale che sfocia nell’atto impositivo contenente la maggiore pretesa tributaria e la sanzione (tanto che l’annullamento del primo comporta la caducazione della seconda), determina, ovvero è in grado di determinare, l’estensione dei principi del giusto processo anche al rotismo procedimentale diretto all’accertamento della maggiore pretesa fiscale tributaria.

Pertanto ci si chiede: in virtù di questa inscindibilità tra sanzione e pretesa sostanziale (non vi è, infatti, maggiore pretesa del fisco che non veda l’automatica applicazione di una sanzione) il cittadino europeo può invocare il principio del *nemo tenetur se detegere* anche nella fase procedimentale e/o istruttoria in cui l’Amministrazione procede all’accertamento della maggiore pretesa tributaria ed alla emanazione dell’atto impositivo? La risposta a tale interrogativo, in base alla legislazione vigente, è da molti intesa in senso negativo, in virtù del principio nazionale di leale collaborazione di cui all’art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente.

### 3. La normativa italiana

Il principio di leale collaborazione nei rapporti tra l’amministrazione e il contribuente appare avere nella legislazione vigente ad oggi prevalenza esclusiva rispetto alle garanzie di stampo europeo nello svolgimento delle indagini fiscali, con la conseguenza di impedire al contribuente di eccepire il diritto al silenzio, ovvero, anche solo di riservarsi l’esibizione dei documenti

---

<sup>10</sup> Cfr. CEDU, 8 agosto 1976, *Engel ed altri c. Olanda*.

<sup>11</sup> Vedi *Janosevic c. Svezia* e *Vastberga Taxi Aktiebolag c. Svezia*.



richiesti in un momento successivo, pena il verificarsi di una serie di preclusioni processuali nelle fasi successive del giudizio<sup>12</sup> e l'applicazione delle relative sanzioni. Tale aspetto sembra suggerire come il legislatore nazionale abbia inteso dare maggiore rilevanza alle ragioni erariali presenti nell'agire dell'amministrazione pubblica a scapito degli interessi individuali del singolo contribuente, aspettative queste, di contro, salvaguardate in ambito europeo quando sussiste un nesso causale tra l'obbligo di assistenza nella procedura amministrativa e il rischio di incriminazione penale<sup>13</sup>.

Puntuale riscontro di ciò si ha sia nel campo delle imposte dirette, che nel campo delle imposte indirette.

Vengono in rilievo, al riguardo, gli artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633 del 1972, in materia di IVA, e gli artt. 32 e 33 del d.p.r. n. 600 del 1973 in materia di accertamento. Dalla lettura di tali norme si ricava che è nella potestà degli uffici tributari dell'Amministrazione formulare domande le cui risposte sono suscettibili di verbalizzazione (cfr. l'art. 32, comma 1, n. 1), del d.p.r. n. 600 del 1973); emanare inviti a comparire per esibire documenti e scritture contabili o per fornire dati, notizie e chiarimenti (cfr. l'art. 51, comma 2, nn. 2) e 4), del d.p.r. n. 633 del 1972, nonché l'art. 32, comma 1, nn. 2) e 3) del d.p.r. n. 600 del 1973); ovvero, inviare ai contribuenti questionari con invito a compilarli e a restituirli firmati anche nei confronti dei loro clienti (art. 51, comma 2, n. 3), d.p.r. n. 633, nonché art. 32, comma 1, d.p.r. n. 600). A fronte di tali potestà istruttorie si dubita fortemente che il contribuente possa invocare il *nemo tenetur se detegere*, in quanto il legislatore ha “tipizzato” le conseguenze del silenzio e/o del rifiuto nei termini che seguono:

- (i) decadenze e/o preclusioni processuali consistenti nella non utilizzabilità a favore del contribuente, in sede amministrativa o contenziosa, dei libri e delle scritture e dei documenti di cui si è rifiutata l'esibizione, intendendosi per rifiuto anche la dichiarazione di non possederli e la

---

<sup>12</sup> Ed, infatti, sul punto nella sentenza n. 8109/2012 la Corte di Cassazione, nel commentare la riserva espressa in sede di verifica dal contribuente a esibire in sede di giudizio i documenti richiesti, afferma che la norma sulle preclusioni probatorie, artt. 32 d.p.r. n. 600/73 e 52 d.p.r. n. 633/72, derivanti dal rifiuto di esibizione, “*non attribuisce al contribuente nessuna facoltà di scelta tra esibizione immediata agli inquirenti o differita (in giudizio): la riserva espressa dalla contribuente, quindi, si rivela evidentemente illegittima perché, nella sostanza, suppone una interpretazione della norma che ne rimette l'effettiva osservanza al mero arbitrio del contribuente*”.

<sup>13</sup> CEDU 5 aprile 2012, n. 11663, *Chambaz c. Svizzera*.



sottrazione degli stessi (art. 52, comma 5, d.p.r. n. 633 del 1972, nonché art. 32, comma 4, d.p.r. n. 600 del 1973);

- (ii) applicazione di sanzioni improprie quali in ricorso all'accertamento induttivo con inversione dell'onere della prova (art. 39, lett. d-bis), d.p.r. n. 600 del 1973);
- (iii) applicazione della sanzione pecuniaria amministrativa, di cui all'art. 11 d.lgs. n. 471/97, comma 1, lett. b) e c), per omessa ed incompleta risposta a questionari o inottemperanza alle richieste dell'amministrazione finanziaria, formulate nell'esercizio dei poteri istruttori.

La disamina di tali fattispecie, in particolare la sanzione amministrativa pecuniaria comminata in caso di condotta omissiva o incompleta, induce a ritenere la sussistenza, in capo al contribuente, di un vero e proprio obbligo di collaborazione e/o di risposta del tutto opposto alla possibilità di avvalersi della facoltà di non rispondere.

Non si può in questa sede omettere un riferimento alla nuova fattispecie criminosa di “false risposte all'Amministrazione Finanziaria”, introdotto dall'art. 11, comma 1, del d.l. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni nella l. 22 dicembre 2011, n. 214<sup>14</sup>.

Con questa nuova fattispecie di reato si è voluto tutelare ancor più il principio di leale collaborazione dei rapporti tra il Fisco e il contribuente, attribuendo rilevanza penale non solo alla comunicazione di atti e documenti rivelatisi non rispondenti al vero, perché falsi, ma anche di dati e notizie non veritiere<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Ai sensi dell'art. 11 comma 1, d.l. n. 201 del 2011, «*chiunque, a seguito di richieste effettuate nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 32 e 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e agli articoli 51 e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1972, n. 633, esibisce o trasmette atti o documenti falsi in tutto o in parte ovvero fornisce dati o notizie non rispondenti al vero è punito ai sensi dell'art. 76 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. La disposizione di cui al primo periodo, relativamente ai dati e alle notizie non rispondenti al vero, si applica solo se a seguito delle risposte di cui al medesimo periodo si configurano le fattispecie di cui al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74*».

<sup>15</sup> Sul punto si evidenzia già una prima chiusura da parte della giurisprudenza di merito. Nell'ordinanza del 14 marzo 2014, il GUP del Tribunale di Torino ha ritenuto che la nuova fattispecie di reato non costituisce una violazione del principio del diritto di difesa e della sua articolazione rappresentata dal principio del *nemo tenetur se detegere*, atteso che non si punisce il mero silenzio, bensì condotte commissive (*i.e.* le false comunicazioni) idonee di per sé a trarre in inganno o a rendere più difficili i controlli fiscali una volta che le stesse siano emerse.



#### 4. La posizione della giurisprudenza di legittimità

Sul piano giurisprudenziale, l'orientamento della Suprema Corte di Cassazione si può considerare conforme al dettato normativo; addirittura, pur nel rispettoso ossequio della lettera della legge, si registra un orientamento divenuto nel tempo peggiorativo per il contribuente.

Infatti, in un primo tempo le Sezioni Unite della Suprema Corte<sup>16</sup> hanno statuito che, perché la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso di non possedere i libri, i registri, le scritture e i documenti richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, sono necessari:

- (a) la sua non veridicità o, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile anche da meri indizi;
- (b) la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa;
- (c) il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento.

E ciò in quanto – ha aggiunto la Corte – la norma fa eccezione a regole generali, di guisa che, per un verso, essa non può essere applicata oltre i casi ed i tempi da essa considerati e, per altro verso, essa deve essere interpretata, in coerenza ed alla luce dei principi affermati dagli articoli 24 e 53 della Costituzione, in modo da non comprimere il diritto di difesa e non obbligare il contribuente a pagamenti non dovuti. In definitiva, per essere sanzionato con la perdita della facoltà di produrre i libri e le scritture contabili, il contribuente deve aver tenuto un comportamento diretto a sottrarsi alla prova e dunque idoneo a far fondatamente dubitare della genuinità dei documenti che affiorino soltanto nel corso del giudizio. Successivamente il Supremo Collegio ha assunto un orientamento peggiorativo per la difesa delle ragioni del contribuente, qualificando e sanzionando come rifiuto di esibizione e consegna dei documenti anche la dichiarazione resa dal contribuente, contraria al vero, di non possedere la documentazione richiesta, ovvero, la sottrazione della stessa ad ispezione, il tutto non in maniera intenzionale, bensì per semplice errore non scusabile e quindi per dimenticanza, disattenzione e carenze amministrative<sup>17</sup>.

---

<sup>16</sup> Cfr. Cass. SS.UU. 25 febbraio 2000, n. 45.

<sup>17</sup> Cfr. Cass. 16 ottobre 2009, n. 21967; Cass. 26 marzo 2009, n. 7269; Cass. 27 giugno 2011, n. 14027.



A parziale bilanciamento della posizione del contribuente nella consapevolezza delle limitazioni al diritto di difesa che l'art. 52 del d.p.r. citato comporta, si ricorda la sentenza della Cassazione n. 10448/2013, nella quale si chiarisce che la preclusione processuale presuppone che vi sia stata una specifica richiesta degli agenti accertatori (non potendo costituire rifiuto la mancata esibizione di qualcosa che non sia richiesto, ovvero, non vi sia stato un invito specifico con riferimento all'esibizione di un determinato documento<sup>18</sup>). La stessa posizione è stata assunta, di recente, dalla Suprema Corte in materia di accertamenti basati sul redditometro, affermando anche qui la necessità che l'Ufficio abbia rivolto al contribuente specifici e puntuali inviti ad esibire documenti. In altri termini, la preclusione probatoria di cui all'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 opera solo per le richieste circostanziate e non si può sostenere l'inutilizzabilità di ogni documento non esibito nella fase amministrativa<sup>19</sup>.

Ancora, in Cassazione n. 11368/2012 si afferma che la disposizione di cui all'art. 51 del d.p.r. n. 633 del 1972 disciplina il potere di acquisizione, da parte dell'ufficio finanziario, di dati e notizie utili ai fini del compimento dell'attività di verifica prodromica all'emissione dell'avviso di rettifica, ossia un'attività finalizzata all'accertamento e alla riscossione dell'Iva, sicché la stessa non è applicabile in relazione alla richiesta di rimborso dell'Iva, trattandosi di fattispecie fondata su presupposti giuridici del tutto differenti e che non può giustificare il diniego del rimborso da parte dell'amministrazione.

Come ben si vede, le applicazioni giurisprudenziali sono lontane dal ritenere applicabile il principio del *nemo tenetur se detegere*. E non mancano nemmeno, sia pure isolati, gli arresti di chiusura totale nei confronti del principio citato<sup>20</sup>. Così in Cassazione n. 20032/2001, a proposito dell'obbligo di dichiarazione degli investimenti e delle attività all'estero, il cui possesso potrebbe costituire, oltre che una violazione amministrativa, anche un reato, si legge testualmente che il principio del “*nemo tenetur*” non è costituzionalizzato e, comunque, la circostanza (della configurabilità del reato) è recessiva rispetto all'obbligo di concorso alle spese pubbliche, secondo la propria capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost.

Ed ancora Cassazione n. 179975/2013 ha affermato: «*In tema di IVA, la disposizione di cui all'art. 51 d.p.r. n. 633/72 consente all'amministrazione di*

---

<sup>18</sup> Cfr. Cass. n. 415/2013.

<sup>19</sup> Cfr. Cass. 26 maggio 2014, n. 11765; nello stesso senso Cass. 11 aprile 2014, n. 8539.

<sup>20</sup> Cfr. Cass. 17 settembre 2007, n. 34928.



*invitare il contribuente ad esibire o trasmettere documenti o fatture relative a cessioni di beni o prestazioni di servizi, dall'inottemperanza deriva l'inutilizzabilità a fini probatori in sede amministrativa e contenziosa della documentazione non prodotta ai sensi dell'art. 32 del d.p.r. n. 600/73 e l'applicazione della sanzione di cui all'art. 11 lett. c), del d.lgs. n. 471/97».*

## **5. Possibili rimedi**

Il quadro normativo e giurisprudenziale sopra delineato induce a ricercare legittimi rimedi in armonia con i principi del diritto europeo. Ciò sulla base delle garanzie del giusto processo assicurate dalla Convenzione europea dei diritti dell'uomo, come interpretato dalla Corte di Strasburgo.

La normativa attualmente in vigore consente, tuttavia, una possibilità di parziale neutralizzazione dell'obbligo, invocando l'art. 7, comma 1, lett. f), del d.l. n. 70 del 2011, convertito nella l. n. 106 del 2011, a tenore del quale il contribuente non deve fornire informazioni che siano già in possesso del fisco e degli enti previdenziali, ovvero, che da questi possono essere direttamente acquisite da altre Amministrazioni.

Appare, quindi, oltre che legittimo, addirittura consigliabile, il comportamento del contribuente che, in sede di richiesta di documenti, dati o notizie ai sensi degli articoli 51 e 52, d.p.r. n. 633 del 1972, nonché degli artt. 32 e 33 del d.p.r. n. 600 del 1973, opponga il suo diritto a non esibire, trasmettere o fornire alcunché, ogniqualvolta si tratti di documentazione già presentata, bilanci già depositati, beni immobili censiti in catasto o beni mobili registrati<sup>21</sup>.

Con riferimento alla nuova fattispecie di reato di false comunicazioni all'Amministrazione Finanziaria, sopra richiamata, gli elementi soggettivi ed oggettivi del reato comportano che il rischio di incorrere in tale fattispecie sia ampio. Infatti, secondo il tenore letterale della norma, “chiunque” può essere il soggetto attivo del reato, non solo il singolo contribuente, ma anche un'ampia platea di terzi che lo assistono a vario titolo e abbiano ad effettuare comunicazioni all'amministrazione finanziaria (*id est* consulenti coinvolti nelle attività di assistenza professionale, notai ed intermediari finanziari). E se ampio è il campo dei soggetti cui la normativa è destinata, lo sono anche le aree a rischio di invio di comunicazioni non veritiere. Infatti, vi rientrano non solo la materia

---

<sup>21</sup> Così M. Meoli, *False risposte all'Amministrazione finanziaria*, in *Eutekne, Schede di Aggiornamento* on line, del 13 marzo 2013.



impositiva, diretta ed indiretta, ma anche le comunicazioni nel campo dei mercati finanziari e mobiliari, dei diritti d'autore e di altri diritti immateriali relativamente al loro sfruttamento economico.

E' evidente il rischio di incappare nei rigori della normativa per il professionista che, su preciso incarico del contribuente, sia chiamato a prestargli assistenza durante le operazioni di verifica. Un rischio, questo, da cui ci si può legittimamente premunire, sottolineando a verbale che, quanto fornito ha provenienza diretta dal contribuente o da altri soggetti, ed è privo di qualsivoglia apporto da parte di colui che lo produce, il quale agisce unicamente in virtù del mandato ricevuto<sup>22</sup>.

Quanto al contribuente, sulla base degli orientamenti espressi dal giudice di legittimità, si può affermare, dal punto di vista pratico, che, se nel corso di una verifica ispettiva sia richiesta dai militari della Guardia di Finanza l'esibizione di generica documentazione, il contribuente o il suo consulente avrà l'interesse e la facoltà di far mettere a verbale a seconda dei casi che: *«non si sottrae alla richiesta, ma in virtù del principio di leale collaborazione, chiede che sia specificato a quale anno e tipo di imposta la richiesta si riferisce, nonché a quale particolare documento»*; ovvero che *«non si sottrae alla richiesta ma specifica che la documentazione è conservata presso lo studio di professionista incaricato (...)»*; ovvero ancora che *«non si sottrae alla richiesta, ma fa presente che la documentazione è già in possesso dell'Amministrazione per essere stata versata in riferimento a (...)»*; ovvero *«non si sottrae alla richiesta, ma ad oggi, è impossibilitato a produrre la documentazione bancaria, della quale è stata richiesta copia o estratto all'istituto di credito»*.

Infine, alcune considerazioni sulle preclusioni processuali già sopra menzionate. Si può facilmente osservare come, nonostante la collocazione delle norme rispettivamente nel d.p.r. n. 633/1972 e nel d.p.r. n. 600/1973, e cioè in una *sedes materiae* che attiene all'accertamento dell'imposta, le stesse presentino una portata squisitamente processuale, che induce a verificarne le relative implicazioni.

Come ben noto, spetta all'amministrazione finanziaria, nel quadro dei principi generali che governano l'onere della prova, dimostrare l'esistenza dei fatti costitutivi della maggiore pretesa tributaria<sup>23</sup>. E ciò avviene anche con il

---

<sup>22</sup> In termini M. Meoli, *False comunicazioni all'Amministrazione finanziaria*, cit.

<sup>23</sup> Cfr. Cass. n. 8072/2010; Cass. n. 13201/2009; Cass. n. 905/2006.





ricorso a presunzioni semplici di cui all’art. 2729 c.c., che determinano, come tali, l’assolvimento dell’onere della prova da parte dell’amministrazione e l’onere, per il contribuente, di confutarne il contenuto. E’ evidente allora, come le preclusioni di cui si è detto avvantaggino oltre misura la posizione processuale dell’amministrazione, non consentendo al contribuente di difendersi adeguatamente. L’aggravamento della posizione processuale del contribuente apre quindi spazi per una denuncia innanzi al giudice delle leggi, come si dirà in prosieguo, atteso il contrasto di tali norme non solo in rapporto al principio del *nemo tenetur se detegere*, ma soprattutto con il diritto di difesa, dovendo il contribuente e il Fisco agire su un piano di assoluta parità.

## 6. Conclusioni

Non vi è operatore giuridico che non auspichi un ampliamento delle garanzie proprie dell’equo processo al giudizio tributario.

L’ulteriore strategia da seguire è quella di invocarne, da parte del contribuente, l’applicazione tutte le volte che ravvisi un potenziale contrasto tra la norma interna ed i principi della CEDU in forza dell’avvenuto recepimento della stessa da parte dell’art. 6 del trattato di Lisbona.

E ciò tanto in sede istruttoria (nel corso di verifiche, ispezioni, risposte a questionari, e via discorrendo), sia soprattutto in sede contenziosa, fornendo, *in primis*, al giudice nazionale negli scritti difensivi, sia nelle sedi di merito che di legittimità, un’interpretazione della norma interna conforme ai principi della CEDU, sino a chiedere di sollevare questione di legittimità costituzionale della prima (la norma interna) in riferimento all’art. 117, 1° comma, Cost., rispetto al quale la disposizione della CEDU funge da norma interposta che ne integra il contenuto. La sua applicazione nell’ordinamento interno è, infatti, mediata dall’art. 117, comma 1, Cost., che subordina l’esercizio della potestà normativa dello Stato ai vincoli derivanti dagli obblighi nazionali assunti.

In altri termini, quando il giudice nazionale, adeguatamente sollecitato, ravvisa un potenziale contrasto tra la norma interna ed i principi della CEDU, in virtù dell’avvenuto recepimento, è tenuto a sperimentare un’interpretazione



ad essa conforme, prima di sollevare questione di legittimità costituzionale, in riferimento all’art. 117, 1° comma, Cost.<sup>24</sup>.

Sono questi, infatti, i principi guida enunciati dal giudice delle leggi, sin dalle sentenze gemelle nn. 348 e 349 del 2007, confermati, anche dopo l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona, da una serie di sentenze della Corte Costituzionale<sup>25</sup>, le quali, di recente, hanno ricevuto altresì il conforto della Corte di Giustizia europea in ordine all’impossibilità per il giudice nazionale di ricorrere alla disapplicazione della norma interna<sup>26</sup>.

Per concludere, in via prospettica e dinamica, oltre che incoraggiante, si richiamano le osservazioni di quanti<sup>27</sup>, in virtù dell’alta funzione svolta in ordine al sindacato di legittimità delle norme giuridiche, vedono il processo tributario più bisognoso di interventi correttivi, per via di un certo *deficit* di tutela rispetto agli altri settori dell’ordinamento processuale, auspicando il superamento di quelle ragioni di ordine psicologico ed insieme culturale che hanno sinora limitato l’intervento della Corte Costituzionale.

---

<sup>24</sup> Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 43 ss.; Villani, *Dalla dichiarazione universale alla convenzione europea dei diritti dell’uomo*, Bari, 2011, 108 ss.

<sup>25</sup> Cfr. *ex multis* Corte Cost. n. 1/2011.

<sup>26</sup> Corte Giustizia Europea 24 aprile 2012 n. C – 571/2010, *Kamberaj*, § 63: «(...) il rinvio operato dall’articolo 6, paragrafo 3, TUE alla CEDU non impone al giudice nazionale, in caso di conflitto tra una norma di diritto nazionale e detta convenzione, di applicare direttamente le disposizioni di quest’ultima, disapplicando la norma di diritto nazionale in contrasto con essa».

<sup>27</sup> Cfr. F. Gallo, *Introduzione*, Atti del convegno “*Giustizia tributaria e giusto processo*” svoltosi il 30 novembre 2012, presso l’Università Milano Bicocca, in *Rass. trib.*, 2013, 303 ss..



### **CAPITOLO III - LA TUTELA DEL SEGRETO PROFESSIONALE ALLA LUCE DELLE DISPOSIZIONI DI CUI ALL'ART. 8 CEDU NELL'AMBITO DELLE VERIFICHE TRIBUTARIE**

*(dott. Andrea Frassinetti)*

#### **1. Il diritto al rispetto della vita privata e familiare garantito dall'art. 8 CEDU**

In base alle disposizioni di cui all'art. 8 CEDU *“ogni persona ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza”* e *“non può esservi ingerenza di una autorità pubblica nell'esercizio di tale diritto a meno che tale ingerenza sia prevista dalla legge e costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui”*.

In assenza di una definizione di «domicilio» e di «corrispondenza», sempre nell'ambito della CEDU, occorre fare riferimento all'elaborazione giurisprudenziale maturata in seno alla Corte EDU. È oramai pacifico che sono da far ricadere nel concetto di «domicilio» e, dunque, degni di tutela sia lo studio professionale<sup>1</sup> sia i locali ove si svolge l'attività di affari<sup>2</sup>, quand'anche utilizzati ad uso promiscuo<sup>3</sup>, e pure le sedi legali, unità locali ed altri locali commerciali di una società<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> CEDU, 16 dicembre 1992, *Niemietz c. Germania*, § 30: *«Con riguardo alla parola “domicilio” [“home” nel testo inglese dell'art. 8], la Corte osserva che in alcuni Stati contraenti, quali la Germania (...) essa è stata accettata nel senso di estenderla ai locali in cui sono esercitate attività d'affari. Tale interpretazione, per di più, è pienamente in linea con il testo francese, giacché la parola “domicile” ha un più ampio significato della parola “home” e può estendersi, ad esempio, all'ufficio professionale di una persona. In tale contesto, non può essere sempre possibile operare distinzioni precise, dato che le attività che sono relative ad una professione o attività d'affari possono ben essere condotte in un ufficio o in locali commerciali. Una interpretazione restrittiva delle parole “home” o “domicile” potrebbe pertanto dar luogo ad un rischio di disparità di trattamento simile a quello della nozione di “vita privata”»*.

<sup>2</sup> CEDU, 13 giugno 1979, *Marckx c. Belgio*, § 31.

<sup>3</sup> CEDU, 30 marzo 1989, *Chappell c. Regno Unito*, § 26 e § 63. La Corte ha affermato che una ricerca di documentazione condotta nell'abitazione di una persona fisica in cui era anche posta la sede legale di una società da detta persona amministrata dà luogo ad una ingerenza rispetto al diritto di inviolabilità del domicilio di cui all'art. 8 CEDU.

<sup>4</sup> CEDU, 16 aprile 2002, *Société Colas Est e altri c. Francia* § 41.



Inoltre, l’art. 8 CEDU salvaguarda la «corrispondenza» nella sua accezione più ampia senza che rilevi alcuna distinzione tra (i) «corrispondenza privata» e «corrispondenza d’affari»<sup>5</sup>, (ii) «chiusa» oppure «aperta» e indipendentemente che sia in formato cartaceo o elettronico<sup>6</sup>.

La protezione riconosciuta dall’art. 8 CEDU, tuttavia, è relativa in quanto la stessa norma ammette l’ingerenza della pubblica autorità a condizione che la legge preveda tale intervento<sup>7</sup> e che l’ingerenza sia necessaria<sup>8</sup> nel rispetto di un principio di proporzionalità da valutarsi caso per caso.

## **2. La tutela del segreto professionale nell’ambito della giurisprudenza della Corte EDU**

Venendo ora al tema in esame – ovvero sia la tutela del segreto professionale – vediamo in che termini la protezione prevista dall’art. 8 CEDU possa essere invocata dal professionista, sia con riferimento ad una verifica da parte dell’amministrazione finanziaria presso il proprio studio professionale, sia in relazione alla tutela della corrispondenza intrattenuta con i propri clienti.

A tal proposito si ritiene necessario richiamare, seppur brevemente, la casistica affrontata dalla Corte EDU intervenuta su diverse fattispecie rilevanti per estrapolare le attuali linee guida.

In particolare la Corte ha ritenuto illegittima, ai sensi dell’art. 8 CEDU, la ricerca ed il sequestro di documenti, perpetrato a discapito di uno studio professionale (nel caso specifico, un avvocato) nell’ambito di una verifica avente per oggetto la posizione tributaria di un proprio cliente<sup>9</sup>.

---

<sup>5</sup> CEDU, 16 dicembre 1992, *cit.*, § 32: «Occorre aggiungere che (...) la perquisizione e il sequestro riguardavano “documenti” – senza alcuna qualificazione o limitazione – (...). Pertanto, coloro i quali condussero la perquisizione esaminarono quattro studi professionali con dati concernenti i clienti, così come sei raccoglitori individuali; le loro operazioni hanno necessariamente incluso la «corrispondenza» e materiali che devono essere propriamente considerati ai fini dell’art. 8. In tale contesto, è sufficiente notare che la norma non utilizza, come fa per la parola “vita”, alcun aggettivo per qualificare la parola “corrispondenza»».

<sup>6</sup> CEDU, 27 dicembre 2005, *Petri Sallinen e altri c. Finlandia*, § 41.

<sup>7</sup> CEDU, 16 aprile 2002, *cit.*, § 43, «un’ingerenza non può ritenersi “prevista dalla legge” a meno che, prima di tutto, sia basata su una disposizione nazionale (...). Il termine “legge” deve intendersi in senso “sostanziale” e non “formale”. Nell’ambito nelle leggi scritte, la “legge” è quella in vigore così come interpretata dalle corti competenti».

<sup>8</sup> CEDU, 25 febbraio 1993, *Cremieux c. Francia*, § 38, «le eccezioni previste dall’art. 8, par. 2 devono essere interpretate in maniera restrittiva (*Klass e altri c. Germania sentenza del 6 settembre 1978, Serie A no. 28, p. 21, para. 42*), e l’esigenza deve essere dimostrata convincentemente nel caso specifico».

<sup>9</sup> CEDU, 24 luglio 2008, *André e altri c. Francia*.



Nel caso esaminato dalla Corte, l'autorizzazione all'accesso nello studio era stata redatta in termini ampi consentendo la ricerca della prova nei luoghi nei quali i documenti si presumevano custoditi, ivi compreso lo studio professionale. I verificatori erano muniti di poteri estesi, e l'accesso aveva quale obiettivo il reperimento presso il professionista di documenti atti a comprovare le violazioni fiscali commesse dal cliente, senza alcuna accusa al professionista stesso. Di fatto, erano state passate in rassegna le note manoscritte del professionista, che la Corte non esita a definire come coperte dal segreto professionale.

Tale ingerenza, a giudizio della Corte, è illegittima in quanto in piena violazione del segreto professionale, pilastro della relazione fiduciaria che sussiste tra professionista e cliente e corollario del diritto del cliente di non contribuire alla propria incriminazione<sup>10</sup>.

Più nello specifico, la CEDU non esonera i professionisti da determinati obblighi inerenti i loro rapporti con i clienti nella misura in cui vi sia prova del fatto che il professionista ha concorso a commettere l'illecito ovvero in relazione a determinate normative (quali ad esempio quella antiriciclaggio). Tale ingerenza, tuttavia, deve essere limitata proprio alla luce del ruolo essenziale ricoperto dal professionista stesso<sup>11</sup> e non può essere giustificata dalla circostanza che l'amministrazione finanziaria incontri delle difficoltà nel rinvenire la documentazione contabile, legale e societaria volta a provare la colpevolezza del cliente<sup>12</sup>.

In una più recente sentenza<sup>13</sup>, la Corte EDU si è espressa anche in relazione ad un caso avente per oggetto gli obblighi informativi posti in capo ai professionisti dalle normative antiriciclaggio e, nel dettaglio, l'obbligo di segnalare le operazioni sospette relative ad eventuali attività di riciclaggio effettuate dai loro clienti. La Corte, pur riconoscendo l'importanza del segreto professionale degli avvocati, afferma che il citato obbligo di segnalazione persegue lo scopo legittimo di combattere il riciclaggio di capitali ed i reati connessi e, non violando il principio di proporzionalità, non è in contrasto con l'art. 8 CEDU.

---

<sup>10</sup> CEDU, 24 luglio 2008, *cit.*, § 41.

<sup>11</sup> CEDU, 24 luglio 2008, *cit.*, § 42.

<sup>12</sup> CEDU, 24 luglio 2008, *cit.*, § 47.

<sup>13</sup> CEDU, 6 dicembre 2012, *Michaud c. Francia*.



Infatti, l’obbligo di segnalazione, come attuato dalla legislazione francese in esame, non reca un pregiudizio sproporzionato al segreto professionale, in considerazione del fatto che (i) sono tenuti alle segnalazioni antiriciclaggio solo gli avvocati che partecipino a transazioni finanziarie, e non quelli che esercitino attività di difesa nei procedimenti giudiziari, e che (ii) gli avvocati trasmettono le loro segnalazioni all’ordine degli avvocati e non direttamente all’amministrazione finanziaria.

### **3. Profili di illegittimità della normativa fiscale italiana alla luce dell’art. 8 CEDU**

Come è noto, la normativa fiscale italiana vigente prevede<sup>14</sup> che l’accesso in uno studio professionale debba, imprescindibilmente, avvenire alla presenza del titolare o di un suo delegato<sup>15</sup> in quanto la loro assenza, per qualsiasi motivo, travolgerebbe la legittimità degli atti conseguenti<sup>16</sup>. Ove il professionista opponga il segreto professionale, in relazione alla documentazione riguardante i propri clienti, si rende necessaria l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell’Autorità Giudiziaria più vicina.

L’accesso potrebbe essere motivato da una verifica tributaria nei confronti del professionista stesso così come esclusivamente riconducibile ai clienti di quest’ultimo.

Nel primo caso, la verifica della posizione fiscale del professionista non può che basarsi sull’analisi dei rapporti di quest’ultimo con i propri clienti e, ovviamente, l’ufficio potrebbe prendere visione ed ottenere copia di documenti rilevanti riferiti alla posizione fiscale dei clienti non oggetto di verifica. In tal caso, prendendo spunto dalle istruzioni sull’attività di verifica della Guardia di Finanza, sembra emergere che il professionista possa eccepire il segreto

---

<sup>14</sup> Art. 52 del D.P.R. n. 633/1972 per l’IVA, richiamato dall’art. 33, primo comma, del D.P.R. n. 600/1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dall’art. 53-*bis*, del D.P.R. n. 131/1986 in materia di imposta di registro.

<sup>15</sup> In caso di studio associato, per “titolare” si può intendere uno dei soci (Viotto, *I poteri d’indagine dell’Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 201; Giovanardi, *Gli accessi*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, I, 1362, nota 81), mentre in caso di più professionisti che esercitino nel medesimo appartamento, ciascuno di essi deve essere presente nell’accesso alle stanze in cui sono custoditi i documenti relativi alla sua attività. È da ritenersi che analoga procedura debba essere esperita in relazione all’accesso ad una società tra professionisti recentemente introdotte nel panorama italiano.

<sup>16</sup> Guardia di Finanza, Circolare 1/2008, parte I, cap. 3, par. 2.g. pag. 85.



professionale per i fascicoli dei clienti, limitatamente però ai documenti che “esulano dalla prova dei rapporti finanziari intercorsi tra professionista e cliente”<sup>17</sup>.

Nel secondo caso l’accesso potrebbe essere motivato dall’esigenza di richiedere ed acquisire documenti specifici dei clienti senza che il professionista sia coinvolto nella verifica.

La delicata questione è stata da ultimo affrontata dalla Corte di Cassazione la quale si è pronunciata con una sentenza a Sezioni Unite<sup>18</sup> le cui conclusioni stridono con i principi delineati dalla Corte CEDU.

La fattispecie analizzata dalla Suprema Corte si riferisce ad una verifica tributaria effettuata nei confronti di uno studio professionale la quale, per effetto dell’autorizzazione concessa dalla Procura della Repubblica ai sensi dell’art. 52, comma 3, del d.p.r. n. 633 del 1972, si è estesa ad atti e corrispondenza scambiata tra i professionisti accertati ed i propri clienti. Secondo la Suprema Corte, in primo luogo l’autorizzazione di cui sopra deve dare contezza della valutazione comparativa tra i motivi in base ai quali il professionista oppone il segreto professionale e le ragioni per le quali i verificatori ritengono necessario e/o indispensabile l’esame dei documenti secretati. Tuttavia l’eventuale illegittimità del provvedimento autorizzativo, a giudizio della Corte, può essere sindacata solo *ex post* travolgendo semmai gli atti successivi che ne scaturiscono e mai al fine di impedire l’effettuazione dell’attività di indagine contestata<sup>19</sup>.

Ebbene la posizione assunta dalla Cassazione appare in contrasto con i principi scolpiti dalla Corte EDU in quanto una tale ingerenza è ammessa a condizione che vi siano gravi indizi di partecipazione del professionista

---

<sup>17</sup> Guardia di Finanza, Circolare 1/2008, parte I, cap 3, par. 2.g. pag. 97 «*Non pare quindi che possa essere eccepito il segreto professionale per le scritture ufficiali né per i fascicoli dei clienti, limitatamente però, per quanto attiene a questi ultimi, all’acquisizione di documenti che costituiscono prova dei rapporti finanziari intercorsi tra professionista e cliente*».

<sup>18</sup> Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082.

<sup>19</sup> Sul punto è utile segnalare la recente pronuncia (Cass., sez. trib., 29 maggio 2013, n. 13319) con cui la Cassazione ha confermato che eventuali vizi del provvedimento amministrativo si riverberano sull’atto conclusivo determinandone l’invalidità. Secondo la Suprema Corte, tuttavia, l’invalidità è limitata a quelle parti che siano legate all’atto istruttorio da un nesso insostituibile e necessaria consequenzialità. Nel caso analizzato sono stati ritenuti utilizzabili gli estratti conto bancari acquisiti in sede di accesso non autorizzato. Tale conclusione poggia sulla circostanza che i verificatori avrebbero comunque potuto ottenere i documenti in questione mediante richiesta agli istituti bancari.



all'evasione ovvero nel caso in cui una normativa speciale, quale quella antiriciclaggio, imponga tale ingerenza.

Ciò posto, al di fuori di tali casi eccezionali, un'interpretazione delle norme conformi al diritto europeo impone: (i) che, di fronte all'eccezione del segreto opposta dal professionista, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica volta a superarlo non potrebbe avere altro contenuto se non quello di legittimare i verificatori ad esaminare le carte del professionista, con divieto di utilizzo di qualsivoglia informazione di pertinenza del cliente e (ii) che è invece da escludere *tout court* che un accesso possa essere disposto nei confronti del professionista per acquisire documentazione del cliente<sup>20</sup> indipendentemente dalle difficoltà riscontrate dall'amministrazione a reperire la documentazione.

---

<sup>20</sup> Salvo il caso in cui il professionista sia depositario delle scritture contabili del cliente e abbia rilasciato la relativa attestazione: in tal caso si ritiene che l'accesso sia finalizzato alla richiesta di esibizione di documenti e, in caso di rifiuto del professionista, non potrà essere esercitato alcun potere coercitivo; i verificatori ne prenderanno atto e, conseguentemente, scatteranno le preclusioni di cui all'art. 52, 5 comma, del D.P.R. n. 633/1972.





## CAPITOLO IV - IL CONTRADDITTORIO NEL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO ITALIANO

(dott. Vincenzo Campo Antico)

### 1. Premessa

Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale consiste nella possibilità riconosciuta al destinatario di un provvedimento dell'Amministrazione di manifestare il proprio punto di vista e di effettuare le proprie osservazioni prima che sia emesso il provvedimento.

A livello di ordinamento europeo tale diritto è riconosciuto dall'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea ai sensi del quale: «*Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.*

*Tale diritto comprende in particolare:*

- *il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio;*
- *il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale;*
- *l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni».*

La giurisprudenza europea da 50 anni ha costantemente affermato che il contraddittorio rappresenta un principio generale da applicarsi a tutti i provvedimenti amministrativi<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> CGCE, 23 ottobre 1974, causa 17/74; CGCE, 13 febbraio 1979, causa 85/76; CGCE, 10 luglio 1986, causa 234/84; CGCE, 11 novembre 1987, causa 259/8; CGCE, 8 marzo 2007, causa C-44/06; CGCE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè*. Su tale sentenza si veda A. Marcheselli, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 210 e ss.; G. Ragucci, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.; S. Marchese, *Attività istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 493 ss.



A livello di ordinamento nazionale il contraddittorio è tutelato dal principio costituzionale del giusto procedimento di cui all'art. 97 Cost., secondo cui la Pubblica Amministrazione deve agire secondo criteri di imparzialità. Lo statuto del contribuente e altre norme tributarie rappresentano l'affermazione e l'applicazione di questo principio generale previsto dalla costituzione.

La giurisprudenza italiana sulla questione del contraddittorio endoprocedimentale non ha tenuto un comportamento univoco.

Da un lato, una parte della giurisprudenza italiana ha attribuito una importanza limitata al contraddittorio per cui la sua omessa instaurazione non dovrebbe causare la nullità dell'atto, per esempio negli accertamenti scaturenti dalle indagini finanziarie e in quelli scaturenti dal redditometro *ante* d.l. 78/2010<sup>2</sup>.

Un'altra parte della giurisprudenza, a mio avviso correttamente, ha considerato il contraddittorio come un diritto fondamentale sulla base delle norme direttamente applicabili della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, così come interpretata dalla Corte di Giustizia<sup>3</sup>.

## 2. Fondamento giuridico

Il diritto al contraddittorio nel procedimento tributario trova il suo fondamento nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (artt. 41 e 48) così come interpretata dalla costante giurisprudenza comunitaria<sup>4</sup>.

Nella Costituzione il contraddittorio è espressamente previsto solo nei procedimenti giurisdizionali dall'art. 111 della Costituzione.

Tuttavia, secondo la Corte Costituzionale, il contraddittorio, pur non essendo espressamente previsto dalla Costituzione, è un diritto imposto nei procedimenti amministrativi con valenza sanzionatoria ed in generale in tutti i

---

<sup>2</sup> Cass., sez. trib., 27 marzo 2010, n. 7485.

<sup>3</sup> Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, in materia di accertamento da studi di settore; Cass., sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816, in materia di applicazione dei «parametri»; Cass., sez. un. civ., 18 dicembre 2009, n. 26635, § 3.4, in materia di accertamento da studi di settore; in senso conforme v. Cass., sez. trib., 7 luglio 2010, n. 16055; Cass., sez. trib., ord. 17 febbraio 2011, n. 3923.

<sup>4</sup> CGCE, 18 dicembre 2008, causa -349/07, *Sopropè*. Si veda la nota 1 ed in particolare A. Marcheselli, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 210 e ss.



procedimenti amministrativi dal principio costituzionale del giusto procedimento di cui all’art. 97 della Costituzione<sup>5</sup>.

In conclusione il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo trova il proprio fondamento giuridico nella Carta dei Diritti Fondamentali dell’Unione Europea, così come interpretata dalla Corte di Giustizia, e nella interpretazione della Costituzione ad opera della Corte Costituzionale.

### 3. Funzioni del contraddittorio

Il contraddittorio tra il Fisco e il contribuente ha una duplice valenza:

- (a) attua il diritto di difesa del contribuente che, prima dell’emissione dell’atto, deve poter manifestare le proprie ragioni<sup>6</sup>;
- (b) realizza il principio dell’imparzialità nel senso che l’Amministrazione, solo dopo avere adeguatamente valutato le ragioni del contribuente, può emettere un atto “imparziale”<sup>7</sup>.

Il diritto al contraddittorio deve essere effettivo nel senso che al contribuente deve essere dato un congruo preavviso per le sue difese, un congruo tempo per esporle e l’amministrazione deve valutarle adeguatamente<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Corte cost., 11 dicembre 1995, n. 505; Corte cost., 28 novembre 2008 n. 390.

<sup>6</sup> CGCE, 18 dicembre 2008, causa -349/07, Sopropè: «*Orbene, il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. 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. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente*».

<sup>7</sup> CGCE, 18 dicembre 2008, causa -349/07: “*In tale contesto, il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia stato messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l’amministrazione esamini, con tutta l’attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell’impresa coinvolta. Spetta unicamente al giudice nazionale verificare se, tenuto conto del periodo intercorso tra il momento in cui l’amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni e la data in cui ha assunto la propria decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto debitamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse*”-

<sup>8</sup> CGCE, 18 dicembre 2008, causa -349/07 nelle note 3 e 4.; in merito alla sostanzialità del contraddittorio si veda anche Ctp di Parma 94/6/2013 commentata da L. Ambrosi, Sole 24 ore del 19 gennaio 2014.



#### 4. Il contraddittorio nelle norme tributarie e nella giurisprudenza italiana

Il contraddittorio, che rappresenta un diritto fondamentale tutelato dall'ordinamento europeo e dalla Costituzione, viene attuato da diverse norme tributarie ed in particolare dal comma 7 e dall'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto del Contribuente.

Anche l'art. 6, comma 5, dello Statuto del Contribuente che obbliga l'Amministrazione a richiedere chiarimenti prima dell'iscrizione a ruolo, attua il principio generale del contraddittorio nell'ordinamento tributario, previsto dagli artt. 23 e 97 della Costituzione, non derogabile né modificabile in modo implicito<sup>9</sup>.

Ci sono altre disposizioni legislative che prevedono la necessità del contraddittorio a pena della nullità dell'atto. Basti pensare agli accertamenti basati sugli studi di settore, sulla c.d. “clausola antielusiva”, sul disconoscimento dei costi black lists e, da ultimo, sul “redditometro”.

Il diritto al contraddittorio deve essere garantito negli accertamenti bancari in applicazione dell'art. 32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, che dopo aver statuito che «gli uffici possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona, per fornire dati e notizie rilevanti anche relativamente alle operazioni» bancarie, nel successivo, secondo periodo sancisce che «i dati ed elementi attinenti ai rapporti (...) sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti (...) se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine».

Ne consegue che, se l'Ufficio intende avvalersi dei movimenti bancari, esso deve convocare il contribuente. “In ambedue i casi, infatti, i dati ignoti, seppure quantificabili in base alle risultanze bancarie o alle medie statistiche di categoria, debbono trovare riscontri nella specifica reale situazione del soggetto accertato, e gli atti accertativi emessi in tanto sono legittimi in quanto siano fondati anche sulla possibilità offerta al contribuente di offrire all'Ufficio dati ed elementi di valutazione”.

La giurisprudenza italiana sulla questione del contraddittorio endoprocedimentale non ha tenuto un comportamento univoco.

---

<sup>9</sup> G. Ragucci, *Il contraddittorio nel procedimento di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2011, pag. 761.



Da un lato una parte della giurisprudenza italiana ha attribuito un'importanza limitata al contraddittorio, per cui la sua omessa instaurazione non dovrebbe causare la nullità dell'atto per esempio negli accertamenti scaturenti dalle indagini finanziarie e in quelli scaturenti dal redditometro ante DL 78/2010<sup>10</sup>.

Un'altra parte della giurisprudenza, influenzata dalla citata sentenza CGCE del 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè*, ha considerato il contraddittorio come un diritto fondamentale sulla base delle norme direttamente applicabili della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, così come interpretata dalla Corte di Giustizia.

La sentenza della Cassazione, sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, ha affermato che l'attività istruttoria amministrativa deve essere «completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario, di vincere la mera *praesumptio hominis* costituita dagli studi di settore».

Il diritto al contraddittorio viene leso se la verifica fiscale non si chiude con il processo verbale di constatazione che rende edotto il contribuente della conclusione dell'attività istruttoria. Il PVC è, quindi, elemento indefettibile per la validità della stessa indagine tributaria e del conseguente avviso di accertamento.

Il PVC, dovendo garantire il contraddittorio, deve riportare le osservazioni effettuate dal contribuente, i rilievi dell'Amministrazione e le motivazioni per cui sono state rigettate le osservazioni del contribuente.

Conseguentemente sono censurabili, sotto il profilo della motivazione del successivo atto di accertamento, sia l'omessa valutazione delle osservazioni del contribuente, sia il loro rigetto con affermazioni generiche di puro stile.

Più recentemente anche la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia n. 4 del 2012, ha considerato il contraddittorio, espressamente previsto dalla Statuto per gli accessi dall'art. 12, comma 7, come l'attuazione di un principio generale della partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento tributario.

---

<sup>10</sup> Si veda la già citata Cassazione 27marzo 2010, n. 7485



La sentenza 87/02/13 della C.T. Prov. Di Lecco ha affermato che nell’ambito degli accertamenti sintetici il contraddittorio è imposto, prima e indipendentemente dal DL 78/2010, dal principio del “giusto procedimento” che era stato sancito dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sentenza 26635/2009, in materia di parametri e studi di settore) per gli accertamenti standardizzati (dei quali sicuramente l’accertamento sintetico fa parte)<sup>11</sup>.

Occorre segnalare la recentissima ordinanza n. 9712 della Corte di cassazione depositata 6 maggio 2014 in cui i giudici di legittimità hanno preliminarmente richiamato i principi della Corte costituzionale (sentenza 105/2003), in base ai quali, in tema di accertamento standardizzato mediante l’applicazione di parametri o studi di settore, la gravità, precisione e concordanza della presunzione semplice nasce solo in esito al contraddittorio, che va attivato obbligatoriamente prima dell’emissione dell’atto, pena la nullità dello stesso.

In contrasto con l’orientamento UE della imprescindibilità del contraddittorio occorre segnalare che la Cassazione, con l’ordinanza di rinvio 24739 del 5 novembre 2013, ha sollevato la questione di legittimità costituzionale dell’articolo 37-bis, comma 4 del d.p.r. n. 600/73 che sanziona con la nullità l’avviso di accertamento antielusivo non preceduto da richiesta di chiarimenti al contribuente. Secondo la Cassazione la sanzione di nullità dell’accertamento ex articolo 37 bis non sarebbe conforme al dettato costituzionale e, in particolare, al divieto, ricavabile dall’articolo 53 della Costituzione, di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto. Si legge nell’ordinanza di rinvio che la nullità in caso di omesso preventivo contraddittorio è distonica rispetto al «diritto vivente» e sarebbe irragionevole, in quanto non prevista nell’ipotesi di abuso del diritto.

Purtroppo tale conclusione in contrasto con la legge e l’orientamento europeo sembra motivata principalmente dalle ben note esigenze di cassa che spingono a interpretare le norme fiscali prevalentemente dal punto di vista “finanziario” ledendo anche diritti fondamentali riconosciuti ai contribuenti dall’ordinamento europeo e da quello nazionale<sup>12</sup>.

---

<sup>11</sup> La sentenza 87/02/13 della C.T. Prov. di Lecco: “La Suprema Corte ha precisato che il risultato degli accertamenti basati sugli “standard” (dei quali fa parte l’accertamento sintetico ex art. 38 DPR 600/73) deve necessariamente essere adeguato alla realtà del contraddittorio obbligatorio. Pertanto, il contraddittorio che la legge ha previsto per gli accertamenti a partire dall’anno di imposta 2009, deve necessariamente essere attivato anche per gli anni precedenti a differenza di quanto affermato dall’Agenzia in risposta alla memoria del contribuente del 16.11.2011.”

<sup>12</sup> Si vedano le critiche della AIDC di Milano ne *Il Sole 24 Ore* del 17 gennaio 2014.



**CAPITOLO V- LA TUTELA IMMEDIATA DEL CONTRIBUENTE DI  
FRONTE AGLI ATTI ISTRUTTORI ILLEGITTIMI  
DELL’AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA NELL’AMBITO DEL  
PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO IN OTTEMPERANZA AI PRINCIPI  
DEL DIRITTO EUROPEO**

*(dott. Luigi Sacchitelli)*

La normativa che disciplina i poteri inquisitori (istruttori) dell’Amministrazione finanziaria evidenzia lo sforzo di contemperare l’esigenza di salvaguardare sia l’interesse pubblico alla conoscenza di circostanze relative all’analisi accertativa tributaria dei contribuenti e sia l’interesse privato alla riservatezza, tutelato nella carta costituzionale, dagli articoli sulla libertà personale, sull’inviolabilità del domicilio e sulla segretezza della corrispondenza<sup>1</sup>.

Durante la fase istruttoria l’Agenzia delle Entrate o la Guardia di Finanza si possono avvalere di numerosi strumenti previsti dalle norme tributarie quali gli accessi, gli inviti a comparire presso l’Ufficio Finanziario o l’invio dei questionari; tali atti intermedi (o endoprocedimentali) del procedimento di accertamento secondo la normativa italiana così come interpretata dalla giurisprudenza di legittimità e da una parte della dottrina non sono autonomamente impugnabili; pertanto viene sancito il principio della tutela differita cioè la possibilità di impugnare unicamente l’atto finale (avviso di accertamento, avviso di rettifica ecc.) dinnanzi agli organi della giustizia tributaria<sup>2</sup>. Secondo tale orientamento gli atti istruttori dell’amministrazione

---

<sup>1</sup> La Rosa, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell’accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1981, I, 558 ss. e ora in *Scritti scelti*, I Torino, 2011, 3 ss..

<sup>2</sup> Cass., sez. un. civ., 16 marzo 2009, n. 6315, ove si sostiene che “è sufficiente ricordare il pensiero (costantemente affermato) della Corte costituzionale (decisione 23 novembre 1993, n.406) secondo cui gli “art. 24 e 113 Cost. non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia sempre che il legislatore osservi il limite imposto dall’esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dalle suddette norme costituzionali”; Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010 n.11082; Cass., civ. sez. V, 29 maggio 2013 n.13319 al punto 7.2 della sentenza si afferma: “Tuttavia, il superiore indirizzo è stato recentemente specificato nel senso che l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica



finanziaria, nel caso fossero illegittimi, non possono essere contestati immediatamente, ma siccome ridondano in vizi del provvedimento finale, cioè dell'avviso di accertamento, vanno dedotti come motivi del ricorso nell'ambito dell'impugnazione di quest'ultimo atto per illegittimità derivata.

Questo è quanto affermato, nel solco di un orientamento ormai consolidato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione che mette in evidenza, a nostro parere, i limiti della tutela differita del contribuente il cui diritto ad una adeguato diritto alla difesa viene depotenziato in quanto attivabile a posteriori.

Anche più recentemente la Corte di Cassazione con la sentenza n.11082 del 7 maggio 2010 ha ribadito il principio della legittimità della tutela differita e così testualmente sancisce: “Nel caso (concernente l'impugnazione dell'autorizzazione della Procura della Repubblica all'accesso a documenti per i quali era stato eccepito il segreto professionale), non si ravvisano né sono state dedotte difficoltà della tutela giurisdizionale relativa all'atto qui impugnato quale conseguente al differimento di quella tutela al momento dell'emissione dell'atto di imposizione fiscale o all'esito, eventualmente negativo dell'accesso ispettivo”.

Pertanto la Corte di Cassazione, riguardo alla idoneità degli atti istruttori a creare una lesione immediata alla sfera giuridica del contribuente sottoposto a verifica fiscale, respinge l'eccezione richiamando il costante orientamento della Corte Costituzionale, secondo cui gli “art. 24 e 113 della Costituzione non prevedono una correlazione assoluta tra il sorgere del diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita in un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia”; condizioni queste che la stessa giurisprudenza ravvisa nella esigenza di garantire la certezza e speditezza dell'accertamento della obbligazione tributaria.

Anche in dottrina si è assistito alla elaborazione di molteplici teorie sull'autonoma rilevanza giuridica dell'attività istruttoria rispetto al potere impositivo. Difatti, una prima tesi avvalora la non autonoma impugnabilità degli atti intermedi (istruttori) posticipando questa al momento dell'impugnazione dell'avviso di accertamento (atto finale), mentre all'opposto vi è un'altra tesi che ammette l'autonoma impugnabilità degli atti istruttori in

---

all'accesso domiciliare anzidetta costituisce un provvedimento amministrativo che si inserisce nella fase preliminare del procedimento di formazione dell'atto impositivo ed i suoi eventuali vizi si riverberano sull'atto conclusivo, determinandone l'invalidità”.





quanto l'attività dell'amministrazione finanziaria è composta da più fasi autonome l'una rispetto all'altra.

La tesi più appropriata, in conformità alle linee guida del diritto europeo, a nostro parere, è quella che classifica il procedimento tributario come un procedimento unitario ma nello stesso tempo complesso in quanto formato da più parti collegate ad altre che presentano gradi variabili di discrezionalità amministrativa, intesa come quel potere da parte dell'amministrazione finanziaria di potere scegliere quali mezzi istruttori utilizzare e per questo vi è la coesistenza di potere impugnare l'atto istruttorio con l'impugnabilità dell'atto finale amministrativo (avviso di accertamento ecc.)<sup>3</sup>.

La discrezionalità di quali poteri istruttori utilizzare da parte dell'Amministrazione finanziaria nei confronti del cittadino è un tema molto delicato perché riguarda la proporzionalità nella scelta degli stessi, la durata e l'intensità. Gli uffici finanziari hanno il dovere di raggiungere una giusta ponderazione tra l'interesse pubblico che mira a raccogliere maggiori risorse statali e quello privato che deve essere tutelato adeguatamente dalle norme sia di rango costituzionale che di rango ordinario. E' degna di particolare attenzione la lettera del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 maggio 2011 sul giusto equilibrio con cui devono essere svolte le operazioni di verifica e accertamento<sup>4</sup>.

Alla luce delle radicali novità dell'impatto della normativa europea in seguito all'entrata in vigore del trattato europeo di Lisbona del 1 dicembre 2009 sulla legislazione fiscale italiana si ritiene che la stessa sia improntata in aperta violazione della CEDU e per il tramite di essa del diritto dell'Unione Europea laddove nega l'impugnabilità immediata degli atti istruttori stabilendo il principio della c.d. “tutela differita”.

Difatti secondo la CEDU e la Carta UE il contribuente ha il diritto di proporre ricorso tributario impugnando tutti gli atti istruttori

---

<sup>3</sup> Circa la discrezionalità amministrativa delle attività istruttorie cfr. ad es. Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, 233 ss.

<sup>4</sup> In tale documento il Direttore dell'Agenzia delle Entrate così afferma: “La nostra azione di controllo può rivelarsi realmente efficace solo se è corretta. E non è tale quando esprime arroganza o sorpreso o comunque, comportamenti non ammissibili nell'ottica di una corretta dialettica tra le parti(...). Rimango sconcertato quando mi viene riferito che qualcuno, a giustificazione di tali comportamenti, farebbe presente di operare in quel modo per necessità di raggiungere l'obiettivo assegnato. Non so se in questi casi sia più la mediocrità della competenza professionale o la carenza di consapevolezza del proprio ruolo istituzionale che impedisce di comprendere immediatamente quale devastante danno di immagine venga in questo modo inferto all'Agenzia, al proprio ufficio e ai colleghi, finendo quasi per apparentare l'azione a quella di estorsori”.



dell'amministrazione finanziaria che rappresentano una invasiva ingerenza della potestà impositiva dello stato nelle libertà e nei diritti fondamentali del cittadino comprimendo i diritti soggettivi del contribuente<sup>5</sup>.

Secondo il diritto europeo tali atti istruttori quali l'autorizzazione di accesso, gli atti di proroga del potere di accesso, gli inviti a comparire presso gli uffici finanziari, la richiesta di documentazione e questionari hanno natura provvedimento e, dunque, sarebbero autonomamente impugnabili, con la conseguente possibilità di richiedere la sospensione giudiziale sul presupposto della dimostrazione del *fumus boni iuris* e del *periculum in mora*. La Corte europea dei diritti dell'Uomo (CEDU) si era già espressa sulla necessità dell'autonoma impugnazione degli atti intermedi (istruttori) del procedimento fiscale relativo all'accertamento della posizione del contribuente<sup>6</sup>.

Merita di essere menzionata l'osservazione di A. Marcheselli il quale in merito all'analisi della sentenza della CEDU caso “*Ravon c. Francia*” del 2008 così commentava: “*Ammesso che l'interesse fiscale consenta di affievolire le posizioni giuridiche del privato, non si vede perché questo affievolimento dovrebbe estendersi alla disciplina processuale. Le norme stabiliscano quali sacrifici si possono imporre ai privati, ma che poi si almeno consentito accertare equamente che tali sacrifici siano avvenuti nel rispetto della legge*”<sup>7</sup>.

Sotto l'aspetto operativo l'impugnazione dell'atto istruttorio illegittimo dinnanzi agli organi della giustizia tributaria potrebbe avvenire in forza dell'art.19, lett. i) del d.lgs. n. 546 del 1992 che prevede la proponibilità del ricorso contro “ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnazione davanti alle Commissioni Tributarie”. Nell'ottica di applicazione

---

<sup>5</sup> V. art.7 della Carta UE, intitolato “Rispetto della vita privata e della vita familiare” il quale prevede che: “Ogni individuo ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle sue comunicazioni” e il successivo art.47, intitolato “Diritto a un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale” dispone: “Ogni individuo i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge (...)”.

<sup>6</sup> CEDU ,21 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*; CEDU, 20 novembre 2008, *Società IFB c. Francia*.

<sup>7</sup> A. Marcheselli, *Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*, in GT – Riv. giur. trib., 2008, pag.743.



della normativa europea il termine “legge” del sopra citato articolo deve essere inteso quale CEDU come norma di legge di rango sub-costituzionale<sup>8</sup>.

Diversamente nel caso di una interpretazione letterale dell’art.19 del d.lgs.n.546 del 1992 ovvero della possibilità di impugnare solo gli atti tassativamente indicati nell’art.19 e nel caso in cui la controversia non riguardasse imposte europee, il contribuente può sollevare la questione di legittimità costituzionale dell’art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui non prevede l’impugnabilità degli atti istruttori in rapporto all’art. 117 della Costituzione e alla CEDU affinché il giudice tributario possa fare riferimento alla Carta per disapplicare la norma domestica.

E’ opportuno precisare che il contribuente può scegliere se impugnare autonomamente l’atto istruttorio o in alternativa impugnare successivamente l’atto impositivo che trova il suo iter logico-procedimentale negli atti istruttori sulla base del principio della tutela differita. L’impugnazione degli atti istruttori è una facoltà del contribuente e non certo un onere a pena di decadenza, pertanto viene sancita una nuova categoria di *atti facoltativamente impugnabili* la cui mancata impugnazione non fa venire meno l’impugnazione successiva contro l’atto impositivo finale.

Per completare l’esposizione è bene individuare la parte contro cui ricorrere in occasione dell’impugnazione degli atti istruttori, nel caso in cui l’istruttoria fosse eseguita da una direzione provinciale dell’Agenzia delle Entrate sarà questa la controparte nel contenzioso tributario altrimenti nel caso in cui la stessa fosse eseguita dalla Guardia di Finanza sarà la medesima la contro cui si ricorre in giudizio.

In conclusione si ritiene che il ricorso contro l’atto finale del procedimento tributario viziato ab origine (atti istruttori illegittimi) è un rimedio tardivo, in quanto al contribuente viene data la possibilità di eccepire i vizi degli atti istruttori a distanza di mesi e spesso di anni rispetto al momento in cui si sono manifestati, inficiando irrimediabilmente una adeguata difesa del contribuente in sede d’impugnazione dell’atto finale, soprattutto nel caso in cui lo stesso non sia assistito da un esperto professionista durante la fase istruttoria.

---

<sup>8</sup> V. Tabet, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2008, 507. L’autore osserva che l’elencazione tassativa degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario non esclude la facoltà del contribuente di impugnare innanzi le Commissioni Tributarie anche atti diversi da quelli indicati nell’art.19 del d.lgs. n. 546 del 1992.