

MAGGIO - GIUGNO

PUBBLICAZIONE BIMESTRALE

Vol. LXXXIV - N. 3

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE



CEDAM

CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI

2013

ATTIVITÀ ISTRUTTORIE DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E DIRITTI FONDAMENTALI EUROPEI DEI CONTRIBUENTI

Sintesi: Il diritto dell'Unione europea e della CEDU riconosce e garantisce il rispetto di un *set* di diritti fondamentali dei contribuenti. In tale prospettiva, l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria deve avvenire nel rispetto di tali diritti, la cui violazione determina l'invalidità degli atti compiuti. Il «diritto vivente» italiano sul procedimento tributario evidenzia numerosi profili di conflitto con il diritto europeo: i più significativi consistono nella non impugnabilità degli atti istruttori e nella sostanziale obliterazione del principio di proporzionalità nell'attività istruttoria. Ciò impone una «nuova» lettura delle disposizioni nazionali, europeisticamente orientata, al fine di salvarle da una loro sicura declaratoria di illegittimità da parte delle Corti europee.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Le attività istruttorie e la tutela del contribuente nell'ordinamento interno. – 2.1. L'accesso nel diritto tributario italiano. – 2.2. Le «cautele», la suggellazione e il sequestro di documenti. – 2.3. La tutela del contribuente nel diritto tributario italiano: dalla «tutela differita» ... – 2.4. ... all'«invalidità derivata» (e le altre conseguenze della violazione dei diritti fondamentali nelle attività istruttorie). – 3. Profili di illegittimità della normativa italiana sull'istruttoria fiscale in rapporto ai diritti fondamentali europei. – 3.1. I diritti fondamentali europei a tutela del rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza. – 3.2. (*Segue*): il divieto di *fishing expedition*. – 3.3. Profili di illegittimità della normativa italiana in materia di accessi, di divieto di *fishing expedition* e di tutela del segreto professionale. – 3.3.1. Il principio di proporzionalità. – 3.3.2. La motivazione delle autorizzazioni all'accesso. – 3.3.3. In particolare: «le esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo» e le «ricerche». – 3.3.4. L'acquisizione di documentazione di terzi e il segreto professionale. – 3.4. Profili di violazione del principio *nemo tenetur se detegere*. – 3.5. Le criticità della normativa italiana in materia istruttoria nell'analisi comparatistica. – 4. Gli ulteriori diritti fondamentali europei applicati all'ordinamento interno. – 4.1. Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale. – 4.2. Il diritto di accesso agli atti. – 4.3. Il «diritto» all'autotutela tributaria nei casi di violazione del diritto dell'Unione. – 5. L'impatto dei diritti fondamentali europei sulla teoria generale del procedimento tributario e i suoi riflessi sul processo tributario. – 5.1. La crisi del «modello autoritario» d'imposizione. – 5.2. L'inaccettabile prevalenza dell'interesse fiscale rispetto all'interesse statale al perseguimento dei reati. – 5.3. L'unitarietà o l'autonomia dell'attività istruttoria rispetto alla funzione impositiva e sanzionatoria e la discrezionalità amministrativa. – 5.4. L'illegittimità, secondo il diritto europeo, della «tutela differita» e l'immediata impugnabilità degli atti istruttori. – 6. I diritti fondamentali europei e lo Statuto del contribuente.

1. – Introduzione

In un nostro precedente contributo (1) abbiamo cercato di fornire un «quadro concettuale» dei diritti fondamentali (2) di fonte europea, nella prospettiva del diritto tributario. Tali diritti sono sanciti dalla «Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea» (la «Carta»), che ha lo stesso valore giuridico dei trattati, *ex art. 6 TUE*, dalla «Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali» (la «CEDU») (3), come interpretata dalla Corte europea dei diritti dell'uomo (la c.d. «Corte di Strasburgo») (4), nonché dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (5). I diritti fondamentali, quantomeno in ambito sovranazionale, si caratterizzano per il fatto che essi non discendono dal diritto positivo, ma sono ad esso preesistenti: il diritto europeo (della Carta, della CEDU e delle Corti) li «riconosce», ossia ne dichiara l'esistenza e ne assicura la tutela (6).

Si parla, in questo senso, di «tutela multilivello» dei diritti fondamentali. In termini generali ciò significa che questi trovano la loro protezione in una pluralità di fonti normative, aventi diversa gerarchia: il diritto dell'Unione, il diritto della CEDU, il diritto costituzionale nazionale, la legge ordinaria (7).

(1) Cfr. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, retro, 2012, I, 241 ss.

(2) In argomento da ultimi Pineschi, *Diritti umani (Protezione internazionale dei)*, in *Enc. dir.*, Annali, V, Milano, 2012, 558 ss.; Nania, *I diritti tra costituzione e tutela sopranazionali*, in AA.VV., *L'evoluzione costituzionale delle libertà e dei diritti fondamentali. Saggi e casi di studio*, Torino, 2012, 33 ss.; Caretti, *I diritti fondamentali*, 3^a ed., Torino, 2011; Cardone, *Diritti fondamentali (tutela multilivello dei)*, in *Enc. dir.*, Annali, IV, Milano, 2011, 335 ss.; Queirolo, *Diritti fondamentali (Unione europea)*, in *Digesto*, Disc. pubbl., Agg. n. 4, Torino, 2010, 78 ss.; Costa, *Diritti fondamentali (storia)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, 2, Milano, 2008, 365 ss. Per una teoria giuridica generale dei diritti fondamentali nell'ambito del diritto costituzionale tedesco v. Alexy, *Teoria dei diritti fondamentali*, trad. it., Bologna, 2012.

(3) Sulla CEDU v. da ult. AA.VV., *Commentario breve alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, a cura di Bartole, De Sena, Zagrebelsky, Padova, 2012.

(4) La giur. della Corte europea dei diritti dell'uomo è integralmente reperibile al sito web <http://hudoc.echr.coe.int>.

(5) La giur. della Corte di giustizia è integralmente reperibile, in lingua italiana, al sito web http://curia.europa.eu/jcms/jcms/j_6.

(6) In altri termini, «la persona è titolare di diritti fondamentali, che non derivano dallo Stato, ma sono da questi riconosciuti», ai sensi dell'art. 1 CEDU e del Preambolo alla Carta (Zagrebelsky, *La Corte europea dei diritti dell'uomo dopo sessant'anni. Pensieri di un giudice a fine mandato*, in *Foro it.*, 2012, V, 29 ss.). Tale è dunque il principio del «carattere oggettivo dei diritti umani posto che i diritti dell'individuo sono inerenti alla persona umana (...) non sono concessi dal sovrano e preesistono allo Stato» (Pineschi, *op. cit.*, 560).

(7) Come ha affermato il primo Presidente della Suprema Corte, Lupo (*Re-*

L'ambito di applicazione dei differenti sistemi normativi che si occupano di diritti fondamentali non è tuttavia coincidente o perfettamente sovrapponibile: la Carta e la giurisprudenza della Corte di giustizia trovano applicazione quando si verta in materia di diritto dell'Unione; i principi della CEDU, in virtù del recepimento degli stessi da parte della Carta e quando si applichi il diritto dell'Unione, diventano essi stessi norme del diritto dell'Unione (8), con i noti effetti di applicativi del diritto nazionale con essi confliggente; altrimenti la stessa CEDU, come interpretata dalla sua Corte, assume la valenza di «norma costituzionalmente interposta», divenendo così un criterio interpretativo principale del diritto nazionale (la c.d. «interpretazione convenzionalmente orientata») e, in caso di insanabile conflitto tra norma interna e norma europea, un parametro che la Corte costituzionale dovrà utilizzare nel vagliare la legittimità costituzionale delle leggi ordinarie ai sensi dell'art. 117 Cost. (9).

Nel diritto tributario, l'applicazione della CEDU non è di carattere generale, sebbene i suoi confini si stiano progressivamente espandendo grazie all'evoluzione della giurisprudenza dalla Corte di Strasburgo, che ne assicura la caratteristica di «diritto vivente» (10); per altro ver-

lazione sull'amministrazione della giustizia nell'anno 2011, Roma, 26 gennaio 2012, in *Foro it.*, 2012, V, 37 ss. e spec. 40), «nel nuovo assetto delle fonti giuridiche, che vedono un intreccio delle Costituzioni nazionali, convenzione dei diritti umani e carta dei diritti fondamentali e, insieme, una tutela multilivello di cui sono protagonisti costi sovranazionali e giudici nazionali, la giurisdizione – come strumento di garanzia dei diritti fondamentali e fattore di uno stabile edificio europeo – acquista una rinnovata centralità, che pone responsabilità più impegnative e cogenti a noi come giudici nazionali, come primi attuatori del diritto comunitario e di quello convenzionale. Ciò significa che il giudice è chiamato a confrontarsi non soltanto più con la Corte costituzionale, ma anche con la Corte di giustizia e la corte dei diritti umani, il cui “diritto” è tenuto a conoscere e ad applicare, in un continuo, indispensabile dialogo» (corsivi aggiunti).

(8) In virtù dell'art. 52, § 3, della Carta, oltre che del costante recepimento da parte della Corte di giustizia dei principi espressi da quella di Strasburgo.

(9) La CEDU è quindi una norma di rango sub-costituzionale: il giudice nazionale, qualora non possa interpretare la norma interna in modo non confliggente con la CEDU come interpretata dalla Corte di Strasburgo, solleva la questione di legittimità costituzionale della norma interna in rapporto alla CEDU e all'art. 117 Cost.; la Corte costituzionale, previa verifica della «compatibilità della norma CEDU, nell'interpretazione del giudice cui tale compito è stato espressamente attribuito dagli Stati membri, con le pertinenti norme della Costituzione» (Corte cost., 24 ottobre 2007, n. 349; cui *adde*, tra le più recenti, Id., 7 aprile 2011, n. 113; Id., 9 novembre 2011, n. 303; Id., 7 giugno 2012, n. 150), potrà quindi dichiarare l'incostituzionalità della norma interna. Peraltro, la rilevanza della giurisprudenza della Corte di Strasburgo è tale che, se si verifica un suo mutamento nella pendenza del giudizio di costituzionalità, esso ha la stessa efficacia dello *ius novorum* e, quindi, determina la necessità di rimettere gli atti al giudice *a quo* per un nuovo esame della questione (Corte cost., 7 giugno 2012, n. 150).

(10) Al riguardo v. Marchese, *op. cit.*, 288 ss.

so, il diritto dell'Unione si applica a tutte quelle materie che rientrano nel suo «cono d'ombra» (11).

In realtà, un esame più approfondito delle disposizioni del diritto dell'Unione, soprattutto *post* trattato di Lisbona, in uno con l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia, indurrebbe ad affermare – e in tal senso abbiamo concluso nel nostro precedente lavoro – che la materia dei diritti fondamentali rientra, per sua natura, nel diritto dell'Unione (12), di talché la loro applicazione al diritto tributario potrebbe dirsi di carattere generale (13). Tale conclusione, tuttavia, stenta a trovare il suo definitivo riconoscimento nel nostro paese, anche alla luce dell'attuale «timidezza» della Corte costituzionale italiana su questi temi (14), secondo la quale la reazione del diritto sopra-

(11) Come abbiamo cercato di evidenziare (Marchese, *op. cit.*, 297 ss.), il diritto dell'Unione si applica al diritto tributario con riguardo: (a) ai tributi armonizzati (IVA, accise, dogane, ecc.); (b) agli istituti previsti nell'ambito di tributi non armonizzati che siano attuazione di norme UE (direttiva madre-figlia, fusioni, interessi e royalty, scambio di informazioni, ecc.); (c) alle norme procedurali e processuali afferenti i tributi armonizzati e gli istituti sopra indicati; (d) alle fattispecie afferenti tributi non armonizzati che, avendo carattere transnazionale, hanno un impatto sulle libertà fondamentali europee (libera circolazione delle merci, dei capitali, delle persone, libera prestazione di servizi, libertà di stabilimento); (e) a quelle fattispecie 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, potrebbero ostacolare o scoraggiare l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, delle libertà fondamentali garantite dal Trattato; (f) a quei casi in cui «una normativa nazionale si conforma, per le soluzioni che essa apporta a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto dell'Unione al fine, in particolare, di evitare che vi siano discriminazioni nei confronti dei cittadini nazionali o eventuali distorsioni nella concorrenza; [in tal caso], esiste un interesse certo dell'Unione a che, per evitare future divergenze di interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto dell'Unione ricevano un'interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate» (CGUE, 10 novembre 2011, causa C-126/10, *Foggia*, § 21; in senso conforme cfr. ad es. Id., 20 maggio 2010, causa C-352/08, *Modenhuis*, § 33; Id., 15 gennaio 2002, causa C-43/00, *Andersen*, § 18; Id., 17 luglio 1997, causa C-28/95, *Leur-Bloem*, § 32).

(12) Cfr. ad es. Commissione europea, *Relazione 2011 sull'applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, COM (2012) 169 finale, Bruxelles, 16 aprile 2012, 4: «La Costituzione di ogni Stato membro deve ispirarsi ed essere conforme ai valori europei di libertà, democrazia, uguaglianza, Stato di diritto, dignità umana e rispetto dei diritti dell'uomo, inclusi i diritti degli appartenenti a minoranze, senza discriminazioni, come sancito dall'articolo 2 del trattato».

(13) Cfr. da ult. Prosperi, *I diritti fondamentali nel sistema integrato di protezione europea*, in *Contr. e impr.*, 2012, 1001 ss. e spec. 1025 ss.

(14) La «dottrina» elaborata dalla Corte cost., secondo cui la CEDU, anche *post* Lisbona, sarebbe una «norma costituzionalmente interposta» *ex* art. 117 Cost., e quindi un parametro per vagliare la legittimità costituzionale della norma interna con essa confliggente, ci pare una sorta di «tappa intermedia» rispetto al-

nazionale dinanzi a violazioni di tali diritti da parte del diritto interno sarebbe diversa: se la materia è di attuazione del diritto dell'Unione, opera il noto meccanismo disapplicativo; altrimenti, deve intervenire la CEDU, in quanto norma costituzionalmente interposta, nel senso sopra indicato.

L'attenzione degli studiosi del diritto tributario alla materia dei diritti fondamentali dei contribuenti, anche di fonte sovranazionale, sta via via crescendo (15). A nostro sommesso avviso le ragioni di ciò sono ascrivibili, *in apicibus*, a due fattori.

Il primo è dato dal rapporto esistente, sin dalla notte dei tempi, tra fiscalità e libertà (16), e quindi dall'esigenza di una continua ricerca di quel «delicato punto di equilibrio» tra il soddisfacimento delle esigenze di contribuzione alle spese pubbliche e di solidarietà sociale, da una parte, e i diritti dell'individuo, dall'altra; punto di equilibrio variabile sia nel tempo, a causa della mutazione delle circostanze culturali, economiche, politiche e del quadro giuridico (17), sia nello spazio, atteso il differente approccio a tali problemi nelle diverse giurisdizio-

l'auspicabile affermazione del principio secondo cui, riconosciuta la materia dei diritti fondamentali come diritto dell'Unione *tout court* (sanciti dalla Carta e dalla CEDU, richiamata dalla stessa Carta e dall'art. 6 TUE), il meccanismo disapplicativo dello stesso, piuttosto che la declaratoria di incostituzionalità, della norma interna, debba applicarsi nella generalità dei casi. Ma sappiamo che il "diritto vivente" ha i suoi "tempi di maturazione" rispetto a principi potenzialmente dirompenti per l'ordinamento interno, e quindi non resta che accontentarsi, per il momento, dei risultati da questo raggiunti.

Per l'"incongruenza" della posizione della Corte cost. v. da ult. Prosperi, *I diritti*, cit., 1022 ss., per il quale la CEDU dovrebbe aver determinato l'abrogazione delle norme ordinarie ad essa anteriori ed incompatibili e, soprattutto, ad essa dovrebbe riconoscersi una copertura costituzionale *ex art. 11 Cost.*

(15) Oltre alle opere citate in Marchese, *op. cit.*, 288, nota 167, si veda anche l'originale prospettiva di Miscali, *Il diritto alla giusta imposta. Contributo allo studio del diritto all'equa redistribuzione delle risorse*, Milano, 2009, anche se essa muove dall'assunto – non condivisibile per chi scrive – secondo cui «la quota di risorse, costituenti il patrimonio individuale posseduto a titolo di proprietà privata, è ciò che residua dopo aver pagato le imposte» (pag. 20), di talché «il diritto di proprietà non è un diritto fondamentale» (pag. 42 ss.). Assunto, questo, tratto dalle idee di Murphy e Nagel (*Myth of Ownership: Taxes and Justice*, New York, 2002) e di Dworkin (*La democrazia possibile. Principi per un nuovo dibattito politico*, trad. it., Milano, 2007), che si richiamano, più o meno implicitamente, alle impostazioni hobbesiane, hegeliane e financo marxiste di "Stato etico".

V. altresì Perrone Capano, *Crisi dell'ordinamento tributario e garanzie dei contribuenti tra eclissi del sistema parlamentare e avvio di un ordinamento finanziario multi-livello*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario al diritto tributario. Studi in onore di Andrea Amatucci*, Bogotà - Napoli, 2011, vol. 3°, tomo II, 661 ss. e spec. 675 ss., nonché la recente monografia di Toma, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in ambito tributario*, Padova, 2012.

(16) Cfr. per tutti Adams, *For Good and Evil. L'influsso della tassazione sulla storia dell'umanità*, trad. it., Macerata, 2007.

(17) Cfr. ad es. le divertenti osservazioni di Broulis, *L'impôt heureux en 150 anecdotes*, Losanna, 2011.

ni (18). A ciò si aggiunge la specificità dei sistemi tributari, riscontrabile a livello internazionale, nel subire spinte evolutive non necessariamente coerenti con quelle del sistema giuridico nel suo complesso (19).

Il secondo fattore consiste in una evidente antinomia presente nel diritto tributario italiano: da un lato, quella grande conquista, che è lo Statuto dei diritti del contribuente, ha sancito il ruolo dei diritti fondamentali del cittadino, costituendo una pietra miliare nel cammino verso una maggior civiltà giuridica del sistema fiscale e offrendo notevoli spunti per la riflessione della dottrina e della giurisprudenza sui tali diritti (20); dall'altro, non si può non registrare la profonda crisi in cui versa il diritto tributario italiano, la cui legislazione è ormai quasi esclusivamente frutto della decretazione d'urgenza convertita «a colpi di fiducia», con disposizioni che si stratificano (nella ricerca disperata del gettito e nell'esigenza della lotta all'evasione: la «legislazione dell'emergenza fiscale» (21) o, addirittura, dello «stato di guerra» fisca-

(18) Un *unicum* italiano è costituito dal numero impressionante di processi tributari instaurati rispetto agli altri paesi europei, sulle cui cause, curiosamente, sono state sostenute due tesi opposte. L'una afferma che l'Italia sarebbe caratterizzata da una particolare litigiosità dei contribuenti (cfr. ad es. Lapecorella, *Problematiche relative all'operatività della giustizia tributaria*, Audizione alla VI Comm.ne Finanze della Camera, Roma, 15 dicembre 2010, 7), l'altra, con riguardo al processo tributario di Cassazione, evidenzia come «colpisce l'elevata entità dei ricorsi definiti in materia tributaria (più il quinto del totale) che lascia una pendenza di 30.359 ricorsi (pari al 31,8% della pendenza totale). A tale situazione concorre anche il fatto che l'Amministrazione finanziaria si mostra ricalcitante a rivalutare le sue posizioni alla stregua degli orientamenti a lei sfavorevoli assunti dalla Cassazione. Ciò si traduce, alla fine, in un aggravio del funzionamento della Corte di cassazione, ma anche in un costo del processo per l'amministrazione finanziaria che insiste in posizioni che l'hanno già vista soccombere. Il che potrebbe determinare più frequenti condanne alle spese e, forse, anche responsabilità per danno erariale (Lupo, *Relazione*, cit., 107).

(19) Secondo il filosofo contemporaneo Sloterdijk (*La mano che prende e la mano che dà*, Milano, 2012, 35), «molti fattori ci dicono che il sistema fiscale che abbiamo davanti agli occhi transiterà direttamente dall'assolutismo all'epoca postdemocratica, senza aver conosciuto, nel passaggio, una fase democratica».

(20) Tra i lavori più recenti v. AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di Bodrito, Contrino e Marcheselli, Torino, 2012; Mazzagreco, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011; Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, 2^a ed., Torino, 2010; AA.VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di Fantozzi e Fedele, Milano, 2005.

(21) Emblematiche sono le parole del Garante della Privacy sull'accesso sempre più pervasivo ai dati dei cittadini, dovuto «a un'evasione fiscale e a forme di illegalità che richiedono interventi di straordinaria efficacia (...). Dobbiamo però essere consapevoli che siamo in presenza di strappi forti allo Stato di diritto e al concetto di cittadino che ne è alla radice. È proprio dei sudditi essere considerati dei potenziali mariuoli. È proprio dello Stato non democratico

le (22)), non solo in assenza di un disegno unitario e di una visione sistematica di lungo periodo, ma anche in spregio ai principi di legislazione fissati dallo stesso Statuto. Si tratta di disposizioni spesso scritte con una pessima tecnica legislativa, contraddittorie, non di rado in conflitto con principi sovraordinati (costituzionali o sovranazionali), le cui modalità di approvazione fanno persino dubitare della loro legittimità in punto di effettivo rispetto del principio di riserva di legge (23). In una simile situazione, che vede anche il vacillare della Corte costituzionale dinnanzi all'interesse fiscale (24) e, per di più, un numero non trascurabile di episodi di *détournement* nelle sentenze della Suprema Corte (25), l'unico approdo sicuro è dato dal diritto euro-

*pensare che i suoi cittadini siano tutti possibili violatori delle leggi. In uno Stato democratico, il cittadino ha il diritto di essere rispettato fino a che non violi le leggi, non di essere un sospettato a priori. Per questo è importante che si consideri questa una fase di emergenza dalla quale uscire al più presto. Se così non fosse, anche lo spread fra democrazia italiana e democrazie occidentali sarebbe destinato a crescere (...). Vediamo che è in atto, a ogni livello dell'amministrazione (...) una spinta al controllo e all'acquisizione di informazioni sui comportamenti dei cittadini che cresce di giorno in giorno. Attenzione alle liste dei buoni e dei cattivi. Attenzione ai bollini di qualunque colore siano. Le vie dell'inferno sono lastricate di buone intenzioni» (cfr. *Discorso tenuto dal Presidente Francesco Pizzetti in occasione della presentazione del volume "Sette anni di protezione dati in Italia"*, Sala capitolare del Senato, 13 marzo 2012, che si può leggere in <http://www.garanteprivacy.it/garante/document?ID=1878294>; corsivi nell'originale).*

Il termine "emergenza fiscale" è stato utilizzato anche dal direttore dell'Agenzia delle entrate, commentando il suddetto intervento del Garante della Privacy, in occasione della conferenza stampa del 19 marzo 2012 di presentazione della "mediazione tributaria obbligatoria": «La posizione del Garante è corretta. È chiaro, però, che abbiamo 120 miliardi di evasione, e a fronte di questa situazione bisogna prendere *provvedimenti di emergenza*» (corsivo aggiunto).

Cfr. altresì Rizzardi, *Le misure fiscali di emergenza del 2011-2012*, in *Riv. dott. comm.*, 2012, 117 ss.; Pierro, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso*, cit., 352 ss. e spec. 356, la quale evidenzia come l'odierna legislazione sia «espressione di una ideologia giustizialista che trova manifestazione in atteggiamenti, anche di recente concretamente assunti dagli agenti sia della polizia tributaria, sia dai funzionari delle Agenzie fiscali, di sapore intimidatorio».

(22) Cfr. *Il Sole 24 Ore* del 18 agosto 2012, 9: Monti: «Stato di guerra contro l'evasione».

(23) Si tratta, nella sostanza, di atti dell'esecutivo, in cui il Parlamento svolge poco più di un ruolo notarile; sul punto cfr. per tutti Marongiu, *Il Parlamento convertito alle «conversioni»; l'abuso del decreto-legge fiscale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2012, 653 ss.

(24) Cfr. per tutti Marongiu, *La crisi del principio di capacità contributiva nella giurisprudenza della Corte costituzionale dell'ultimo decennio, retro*, 1999, I, 1757 ss.

(25) Avremo modo di evidenziare, nel corso di questo lavoro, un numero

peo, della Carta e della CEDU; di quel «diritto europeo» che costituisce l'ultimo baluardo della difesa di quella civiltà fiscale dove quel «delicato punto di equilibrio», cui prima ci riferivamo, può trovare un fermo ancoraggio (26).

Come si è detto, il nostro precedente contributo aveva per scopo quello di fornire un «quadro concettuale» dei diritti fondamentali di fonte sovranazionale, da offrire alla riflessione della dottrina e della giurisprudenza, utilizzabile quale «pietra di paragone» per valutare la legittimità della normativa nazionale alla luce della sua corrente interpretazione. In quella sede avevamo deliberatamente evitato di esaminare le norme nazionali alla luce di quei principi. Lo scopo di questo contributo, invece, è quello di verificare la compatibilità o meno delle norme di diritto interno rispetto al diritto europeo e metterne in luce le numerose antinomie; esercizio svolto recentemente anche in altri paesi europei (27). A tal fine, abbiamo scelto il tema che ci è parso più significativo rispetto a quel quadro concettuale: l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria.

non trascurabile di sentenze della sezione tributaria che, per usare un eufemismo, "lasciano perplessi", non solo perché si discostano dai precedenti e dai principi di diritto affermati da altre sezioni, anche unite, ma soprattutto perché da esse si ricava l'impressione, per dirla in modo più franco, che esse siano il frutto di un malinteso ruolo di tutela dell'interesse fiscale a scapito dello Stato di diritto. In queste si coglie che il giudizio non è stato il risultato di una rigorosa applicazione del diritto al fatto, ma è figlio di un giudizio di valore sul fatto stesso, dinnanzi al quale le regole del diritto vengono piegate per la costruzione *ex post* di una motivazione. Per dirla con Satta, tali sentenze sono quelle di un giudice-parte, che è la negazione del concetto stesso di giurisdizione, tanto più di legittimità (Satta, *Il diritto. Questo sconosciuto*, discorso inaugurale a.a. 1954-5, Università di Genova, 16 novembre 1954, ora in Satta, *Il mistero del processo*, Milano, 1994, 119).

Nello stesso ordine di idee cfr. Toma, *op. cit.*, 25: «La Corte di Cassazione, in alcuni casi, chiamata a pronunciarsi su vicende in cui se avesse applicato letteralmente i principi dello Statuto (...) avrebbe dovuto sistematicamente censurare l'operato dell'Amministrazione, ha preferito avallare il comportamento del Fisco, non riconoscendo alle disposizioni della l. n. 212 del 2000 il giusto carattere perentorio. La scelta dei Supremi giudici è da ritenersi motivata, verosimilmente, dall'evidenza di violazioni sostanziali commesse dal contribuente, ritenute meritevoli di essere comunque sanzionate, nonostante la presenza di "irregolarità procedurali" commesse dall'Amministrazione nel corso del controllo».

(26) Cfr. Oscar Diaz, *El procedimiento y el proceso tributario*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario, cit.*, V, 5 ss. e spec. 18, che parla di "internazionalizzazione dei diritti dei contribuenti".

(27) Ad esempio, con riguardo al Belgio, cfr. Saerens, *Le droit fiscal belge à l'épreuve de la Convention Européenne des droits de l'homme*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario, cit.*, IV, 441 ss.

2. – *Le attività istruttorie e la tutela del contribuente nell'ordinamento interno*

2.1. – *L'accesso nel diritto tributario italiano*

Già agli albori del diritto tributario italiano, le singole leggi d'imposta disciplinavano le facoltà di accesso dell'Amministrazione finanziaria nei locali dei contribuenti (28). La dottrina dell'epoca evidenziava come fossero state concesse varie facoltà all'agente delle imposte per effettuare l'accertamento ma che, «ad evitare il pericolo che dette facoltà possano degenerare in abusi od inutili vessazioni, converrà che l'agente usi delle stesse in modo prudente e conciliabile coi diritti del contribuente, e coi rapporti delle persone cui può rivolgersi» (29).

A tale fine, l'art. 72 del regolamento dell'imposta di ricchezza mobile richiedeva un'autorizzazione all'accesso, indicante lo scopo dello stesso, e la presenza di un terzo in caso di opposizione (30). I commentatori evidenziavano altresì come la norma sull'accesso fosse di stretta interpretazione, per cui il potere di accesso veniva escluso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni, affermando che «la ragione della differenza sta in ciò, che negli esercizi industriali o commerciali in genere vi ha d'ordinario una certa attività esteriore, per cui non ripugna che i funzionari pubblici in genere, e gli agenti finanziari in ispecie, vi s'introducano per ragione di pubblico servizio. Mentre gli esercizi delle professioni e delle arti si presentano sempre come qualche cosa d'intimo, di privato domicilio, nei quali sarebbe perciò sconveniente lasciare libero l'accesso agli agenti finanziari» (31).

Disposizioni sull'accesso erano contenute nella legge sulle tasse di

(28) Ad es., l'art. 37 del t.u. del 1877 sull'imposta sulla r.m. disponeva che «l'agente delle imposte può: (...) accedere nei locali destinati all'esercizio d'industrie e commerci». In argomento cfr. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, 6 ss.; Ciarcia, *La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, retro*, 2007, I, 1 ss. e spec. 3, nt. 6; Vanz, *L'autorizzazione del capo dell'ufficio Iva per l'esercizio delle attività ispettive previste dall'art. 52 d.p.r. n. 633/1972*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1994, I, 296 ss.

(29) Così Frola, *Testo Unico delle leggi d'imposta sui redditi della ricchezza mobile commentato ed illustrato*, Torino, 1896, 181.

(30) L'art. 72 del Reg. per l'applicazione dell'imposta di r. m. (r.d. n. 493 del 1894) disponeva che «nel procedere alla visita dei locali destinati all'esercizio d'industrie o di commerci ed alla ispezione dei registri delle società anonime ed in accomandita per azioni, l'agente delle imposte deve essere munito di un attestato del sindaco locale, da cui consti della sua qualità e dello scopo della visita. Per tale visita deve, in caso d'opposizione, essere assistito dal sindaco o da un consigliere comunale».

(31) Quarta, *Studio sulla legge dell'imposta di ricchezza mobile*, II, Roma, 1889, 1097.

bollo (32), nel regolamento sulla polizia tributaria in materia di imposte dirette (33), e nella l. n. 4 del 1929 (34). La perquisizione domiciliare era consentita soltanto in caso di sospetto di reato e limitatamente ai tributi doganali e alle imposte di fabbricazione (35).

Soltanto con la legge istitutiva dell'imposta generale sull'entrata venne previsto il potere dell'Amministrazione finanziaria di procedere, al di fuori delle indagini penali, a perquisizioni domiciliari (36). Que-

(32) L'art. 42 della "legge sulle tasse di bollo" del 1862 consentiva l'accesso e l'ispezione dei libri da parte degli "agenti del Governo", purché fossero muniti di una "speciale autorizzazione", prevedendo altresì che in caso di "rifiuto" (a consentire detto accesso o ispezione) l'agente dovesse richiedere l'assistenza del giudice o del sindaco ai fine di redigere in sua presenza il processo verbale sul rifiuto. Alla stessa "assistenza" giudiziale o del sindaco era subordinato l'accesso domiciliare, effettuabile solo in caso di sospetto di possesso di valori bollati falsificati.

(33) L'art. 5 del d.m. 16 luglio 1926, attuativo del r.d. n. 63 del 1926, disponeva che gli ufficiali possono «demandare sotto la propria responsabilità ai militari dipendenti la facoltà di accedere, quando occorra, nei locali destinati all'esercizio di industrie e di commerci per fare controlli anche saltuari e periodici e per costatazioni di dati ed elementi di fatto utili all'accertamento dei redditi (...)».

(34) L'art. 35 prevede che «per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali e gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche» (v. Uckmar, *La polizia tributaria investigativa, retro*, 1950, I, 201 ss.). Taluni ritengono che il suddetto art. 35 risulterebbe abrogato per incompatibilità con lo Statuto (Susanna, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in AA.VV., *Statuto, cit.*, 648 ss. e spec. 653; Mazzagrecò, *op. cit.*, 183, nt. 24).

(35) L'art. 33 della l. n. 4 del 1929 prevede che, oltre a quanto stabilito dal c.p.p. per gli ufficiali della polizia giudiziaria, «è data facoltà agli ufficiali della polizia tributaria di procedere a perquisizione domiciliare, qualora abbiano notizia o fondato sospetto di violazioni delle leggi finanziarie costituenti reato. Questa disposizione si applica esclusivamente alle violazioni di leggi concernenti i tributi doganali, la privativa dei Sali e tabacchi, le imposte di fabbricazione sugli spiriti, zuccheri e polveri piriche e gli altri casi in cui sia espressamente stabilito dalle leggi speciali». La vigenza di tale norma è confermata dall'art. 225 disp. att. c.p.p., anche se in dottrina: (a) si dubita della legittimità costituzionale della stessa, in quanto (i) la perquisizione non è ritenuta "coperta" dal disposto dell'art. 14, 3° comma, Cost., limitato alle ispezioni amministrative; e (ii) volendola ricondurre nell'orbita dell'art. 14, 2° comma, Cost., mancherebbero i requisiti di necessità ed urgenza; (b) si evidenzia che il richiamo al c.p.p. da questa fatto implichi la necessità di convalida della perquisizione della p.t. da parte del pubblico ministero, ex art. 352, 4° comma, c.p.p. (Felicioni, *Le ispezioni e le perquisizioni*, 2ª ed., Milano, 2012, 374 ss., ove ult. rife.).

(36) L'art. 49 della l. 19 giugno 1940, n. 762 prevedeva che «in caso di gravi indizi di violazioni alle disposizioni della presente legge, gli ufficiali, sottufficiali, appuntati e guardie della Guardia di Finanza ed i funzionari dell'ammi-

sta, tuttavia, continuava a non essere consentita in materia di imposte dirette, in cui l'accesso era limitato ai soli locali commerciali (37).

Con la riforma tributaria, l'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972 in materia di iva, varie volte modificato per restringere l'ambito di applicazione della necessità di previa autorizzazione del Procuratore della Repubblica (38) (a sua volta richiamato dall'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi), prevede il potere degli uffici di effettuare accessi, ispezioni e verifiche. Richiami alla suddetta norma sono effettuati in materia di imposta di registro (39), di imposta sulle successioni e donazioni (40), doganale (41), di riscossione (42); specifiche disposizioni sono disposte in materia di accise (43), di rifiuti

nistrazione delle finanze (...) possono eseguire perquisizioni domiciliari con l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria».

(37) Il t.u. delle ii.dd. (d.p.r. n. 645 del 1958) prevedeva all'art. 39, 1° comma, lett. d), il potere dell'ufficio di «disporre l'accesso di propri funzionari, muniti di apposita autorizzazione indicante lo scopo della visita, nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali per procedere a misurazione e rilievi e alle altre ispezioni documentali (...) e negli altri immobili per procedere a misurazioni e rilievi attinenti alla consistenza, qualità e destinazione degli stessi».

(38) Il testo originale dell'art. 52 richiedeva l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per gli accessi in locali diversi da quelli adibiti ad attività commerciali o agricole, nonché per quelli adibiti anche ad abitazione. La necessità dell'autorizzazione del pubblico ministero è venuta meno dapprima per gli accessi negli studi professionali e artistici (l. n. 413 del 1991) e di recente per i locali utilizzati da enti non commerciali e dalle ONLUS (d.l. n. 16 del 2012, conv. dalla l. n. 44 del 2012).

(39) Art. 51, 4° comma, ai fini dell'accertamento del valore venale delle aziende, e art. 53-*bis*, t.u. registro (d.p.r. n. 131 del 1986).

(40) Art. 34, 4° comma, t.u. successioni (d.p.r. n. 346 del 1990), per gli stessi fini.

(41) Art. 11 del d.lgs. n. 374 del 1990: il 3° comma prevede che «i funzionari doganali possono accedere, muniti di apposita autorizzazione del capo dell'ufficio, nei luoghi adibiti all'esercizio di attività produttive e commerciali e negli altri luoghi ove devono essere custodite le scritture e la documentazione inerenti le merci oggetto di operazioni doganali, al fine di procedere alla eventuale ispezione di tali merci ed alla verifica della relativa documentazione» e il 4° comma effettua il suddetto richiamo al citato art. 52, ma limitatamente ai commi da 4 a 10.

(42) Art. 35, comma 25-*bis*, del d.l. n. 223 del 2006, conv. dalla l. n. 248 del 2006, in materia di riscossione, a norma del quale gli agenti della riscossione, previa autorizzazione del direttore generale e dal fine di acquisire tutta la documentazione utile all'individuazione dell'importo dei crediti di cui sono titolari verso terzi i debitori morosi per importi da riscuotere mediante ruolo superiori ad € 25.000, possono esercitare le facoltà di accesso delle norme richiamate.

(43) Il t.u. accise (d.lgs. n. 504 del 1995) prevede all'art. 18 il potere di accesso nei locali in cui sono posti i prodotti sottoposti ad accisa (2° comma). Il successivo 3° comma, tuttavia, autorizza altresì gli ufficiali, gli ispettori ed i sovrintendenti della Guardia di Finanza, tra l'altro, a «procedere a perquisizioni do-

solidi urbani (44), di controlli doganali alle frontiere (45), mentre poteri generali di accesso sono attribuiti alla Guardia di Finanza (46).

miciliari, in qualsiasi ora, in caso di notizia o di fondato sospetto di violazioni costituenti reato, previste dal presente testo unico» [lett. d)], *senza necessità di alcuna previa autorizzazione dell'Autorità giudiziaria*».

(44) L'art. 73 del d.lgs. n. 507 del 1993, in materia di tassa sullo smaltimento di rifiuti solidi urbani, al 2° e 3° comma, prevede – previo preavviso di cinque giorni – l'accesso di incaricati del Comune muniti di autorizzazione del Sindaco, ma pare che si tratti di un tipo di accesso non coattivo, giacché, «in caso di mancata collaborazione del contribuente od altro impedimento alla diretta rilevazione» l'accertamento della superficie tassabile può essere effettuato sulla base di presunzioni semplici.

(45) In materia doganale, l'art. 19 n. 43 del 1973 prevede che i funzionari doganali e la G.d.F. possano procedere a ispezioni e controlli sui mezzi di trasporto e sui bagagli delle persone che attraversano la linea doganale o che circolano negli spazi stessi che in presenza di “fondati sospetti di irregolarità” possono essere “particolarmente accurati diretti ad accertare eventuali occultamenti di merci”. Il detentore del veicolo è tenuto a prestare la propria collaborazione. Il successivo art. 20 riguarda il controllo doganale delle persone, consentendo ai funzionari doganali di invitare coloro che per qualsiasi motivo circolano nell'ambito degli spazi doganali ad esibire gli oggetti ed i valori portati sulla persona. In caso di rifiuto, ed ove sussistano fondati motivi di sospetto, il capo del servizio può disporre, con apposito provvedimento scritto specificamente motivato, che le persone suddette vengano sottoposte a perquisizione personale. Di questa è redatto processo verbale che, insieme al provvedimento anzidetto, deve essere trasmesso entro quarantotto ore alla procura della Repubblica competente per la convalida entro le successive quarantotto ore. L'art. 20-*bis* dello stesso d.p.r. estende i poteri di visita, ispezione e controllo anche al di fuori degli spazi doganali nei confronti delle persone, dei loro bagagli e dei mezzi di trasporto che comunque attraversano il confine terrestre della Repubblica nonché nei confronti dei natanti ed aeromobili, dei relativi equipaggi e passeggeri e dei loro bagagli quando risulti o sussista motivo di ritenere che detti natanti ed aeromobili siano in partenza per l'estero ovvero in arrivo dall'estero. In tali casi alla competenza dei funzionari doganali è sostituita quella degli organi della Guardia di finanza. In materia, seppure anteriore alla liberalizzazione valutaria, cfr. Santamaria, *Perquisizione (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXXIII, Milano, 1983, 142 ss. e spec. 158 ss.

(46) L'art. 2 del d.lgs. 19 marzo 2001, n. 68, sui compiti della Guardia di Finanza, dopo aver elencato i «compiti di prevenzione, ricerca e repressione delle violazioni» in materia tributaria, contributiva, demaniale, valutaria, dei mercati finanziari e dei diritti di proprietà intellettuale, al 4° comma conferisce alla G.d.F., in via generale, le facoltà e i poteri previsti dagli artt. 32 e 33 del d.p.r. n. 600 e dagli artt. 51 e 52 del d.p.r. n. 633 del 1972. A norma dell'art. 37, 29° e 30° comma, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223 (conv. dalla l. 4 agosto 2006, n. 248), è prevista una sanzione amministrativa pecuniaria per la mancata, inveritiera o incompleta risposta a questionari, ovvero per l'inottemperanza agli inviti a comparire, allorché tali poteri siano esercitati per una delle materie sopra indicate esclusa dall'ambito di applicazione dell'art. 11 del d.lgs. n. 471 del 1997, prevedendosi altresì, per la constatazione e l'irrogazione delle sanzioni, l'applicabilità delle disposizioni della l. n. 689 del 1981.

Si tratta di attività soggette al principio di legalità (47) e la materia è coperta da riserva di legge speciale (48). È dubbio se il loro oggetto sia limitato alle attività istruttorie in senso proprio della fase accertativa o sanzionatoria (49) o, piuttosto, sia più esteso, coincidendo con quello delle attività inquisitorie di controllo dei fenomeni economici, di cui appunto l'istruttoria ne costituirebbe una parte, peraltro eventuale (50). Diverse considerazioni, anche di carat-

(47) Solo la legge può indicare a quali strutture dell'Amministrazione finanziaria competano i poteri istruttori e quali ne siano il contenuto e le modalità previste per il loro esercizio. Cfr. Schiavolin, *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., XI, Torino, 1995, 193 ss. e spec. 195, ove ult. riff., nonché AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, II, *Accertamento e sanzioni*, a cura di Moschetti, Padova, 2011, 180. Tale principio discende dall'art. 97 Cost., in virtù del quale i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge e nel loro ordinamento sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari.

(48) In base al disposto dell'art. 14 Cost. (in relazione alla libertà di domicilio, per le ispezioni e perquisizioni domiciliari e i sequestri documentali, ex 2° comma, e per la generale previsione di "accertamenti" ed "ispezioni" ai "fini fiscali", ex 3° comma), dell'art. 15 Cost. (in relazione alla segretezza della corrispondenza e delle comunicazioni, che dovesse risultare violata in sede di accesso) e dell'art. 13 Cost. (in relazione alle perquisizioni personali che dovessero essere eseguite in sede di accesso), nonché in base all'art. 23 Cost. in quanto il subire un controllo fiscale implica una limitazione della libertà del privato di scegliere le attività cui dedicarsi e un obbligo di prestazioni di *facere* (invito di comparizione), *dare* (consegnare documentazione) e *pati* (subire l'intromissione nella propria sfera privata da parte del potere pubblico in occasione di accessi, ispezioni e perquisizioni): cfr. Schiavolin, *Poteri*, cit., 195 ss., ove riff.; nonché da ultimo AA.VV., *Commentario breve alle leggi tributarie*, IV, *Iva e imposte sui trasferimenti*, a cura di Marongiu, Padova, 2011, 474.

(49) Ossia inquadrabili nell'azione amministrativa precedente gli (e strumentale agli) eventuali atti di accertamento del tributo o sanzionatori.

(50) La definizione dei controlli fiscali come "attività meramente istruttoria" viene criticata da chi evidenzia come i controlli degli adempimenti formali oppure delle attività economiche ad elevata pericolosità fiscale sarebbero da ascrivere non alla "fase istruttoria" del procedimento di accertamento, ma ad un'autonoma funzione di "polizia tributaria", intesa come «vigilanza e controllo delle attività economiche svolte dai contribuenti» (La Rosa, *Accertamento tributario*, in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., I, Torino, 1987, 1 ss. e spec. 5 ss.; Id., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, retro, 1990, I, 791 ss. e spec. 793, ora in *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 617 ss.). Altri ritengono invece che, pur coesistendo funzioni istruttorie in senso stretto (ossia iniziate sulla base di indizi di violazioni o finalizzate *ab origine* all'attività di accertamento) con le funzioni di vigilanza e controllo, queste ultime sono comunque funzionali all'emanazione (o alla decisione di non emanazione) di provvedimenti accertativi o sanzionatori, di cui costituiscono pur sempre il momento istruttorio (Schiavolin, *Poteri*, cit., 196 ss.).

tere storico (51), inducono a propendere per la seconda soluzione (52).

(51) Il pensiero liberale ottocentesco era refrattario «a subire accertamenti intrusivi» e a «metodi inquisitivi», preferendo sistemi di tassazione a carattere indiziario (Micheli-Tremonti, *Obbligazioni (dir. trib.)*, in *Enc. dir.*, XXIX, Milano, 1979, 409 e ss. e spec. 413 e 416; si veda altresì Gallo, *Le ragioni del fisco*, Bologna, 2007, 19 ss.), di talché si oppose all'introduzione dell'imposta di ricchezza mobile, in quanto tributo basato sull'imposizione del reddito effettivo e, quindi, richiedenti poteri inquisitori degli uffici (Marongiu, *Alle radici dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 1988, 173 ss.). Fu negli anni '20 del secolo scorso che il sistema dei controlli fiscali assunse una marcata componente inquisitoria: ne è testimone sia l'istituzione della polizia tributaria, sia soprattutto l'emanazione della "Istruzione riservata sull'ordinamento e sul servizio della Polizia tributaria investigativa" del 1° gennaio 1926, la quale affidava alla p.t.i. le funzioni di «combattere la frode fiscale, l'evasione dei tributi e le trasgressioni finanziarie mediante la *investigazione segreta razionale e sistematica* sulla produzione, sulla circolazione e sul consumo della ricchezza». Sintomatico di tale impostazione era l'art. 10, § 74, dell'Istruzione, che stabilì che i militari del contingente di P.t.i. fossero muniti, oltre che della tessera di riconoscimento ufficiale e riservata, rilasciata dal Comando Generale, anche di altro documento d'identità in cui fosse dichiarata la qualifica di commerciante, affarista, commesso, rappresentante o altro ancora, da utilizzare nel corso delle indagini (cfr. AA.VV., *Polizia tributaria e Guardia di Finanza: esperienze, realtà, prospettive. L'evoluzione della Polizia tributaria dal 1921 ai giorni nostri*, Scuola di Polizia tributaria della Guardia di Finanza, Roma, 2001, *passim*). Dalla fine degli anni '20, dunque, la lotta all'evasione divenne una assoluta priorità politica, e di cui è chiaro sviluppo, per quanto qui interessa, il citato art. 35 della l. n. 4 del 1929, in cui l'accesso non è concepito come mezzo istruttorio di un procedimento ma mezzo inquisitorio volto a «assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi (...) in materia finanziaria».

Nella medesima logica si poneva l'istituzione dell'anagrafe tributaria, il cui scopo era quello di realizzare un sistema di raccolta di informazioni potenzialmente rilevanti a fini fiscali, avvenuta con l'art. 12 del d.l. 7 agosto 1936, n. 1639, convertito nella l. 7 giugno 1937, n. 1016, e poi potenziata, con la riforma tributaria e grazie alle nuove tecnologie informatiche disponibili, dal d.p.r. n. 605 del 1973 (Roxas, *Anagrafe tributaria*, in *Digesto*, disc. priv., sez. comm., I, Torino, 1987, 115 ss.).

Gli effetti non si fecero attendere: nel 1927/28 i controlli erano stati 150 mila con 7 milioni di lire di «tasse recuperate»; nel 1930 i controlli erano saliti a oltre 200 mila con recuperi per 14 milioni (AA.VV., *Polizia*, cit., 126). Fino alla riforma tributaria i compiti investigativi non vennero meno: con la riforma ordinamentale della G.d.F. ad opera della l. 23 aprile 1959, n. 189 furono confermati i compiti di «prevenire, ricercare e denunciare le evasioni e le violazioni finanziarie» (art. 1). Nel 1966 venne emanata la quinta edizione della "Istruzione riservata" in cui si confermava l'importanza della funzione di "investigazione", palese e occulta (*op. ult. cit.*, 180 ss.).

(52) La riforma tributaria degli anni '70 del secolo scorso ampliò i poteri istruttori degli uffici, consentendo ad esempio gli accessi domiciliari ai fini delle imposte dirette. Le modifiche legislative via via susseguites negli ultimi quant'anni hanno determinato poteri istruttori ed inquisitori sempre più efficaci: si

L'esercizio del potere di accesso (53), in particolare – in quanto «facoltà spettante ai funzionari dell'amministrazione di fare ingresso e di rimanere in un luogo al fine di compiere indagini anche contro la volontà di colui che ne ha la disponibilità» (54) – è sempre subordina-

pensi, come già evidenziato, all'abolizione della necessaria autorizzazione del Procuratore della Repubblica per gli accessi negli studi professionali e nei locali degli enti non commerciali ed ONLUS, all'abolizione del segreto bancario a fini fiscali, all'istituzione dell'anagrafe dei rapporti finanziari. Il dato normativo di oggi indica il chiaro disegno di costruire una banca dati, il più possibile estesa e completa (anche grazie agli sviluppi dell'informatica e della telematica), relativa alle attività, ai redditi, alle spese, ai flussi finanziari interni e con l'estero, ai rapporti economici dei contribuenti, non più segretamente (come avvenne dalla fine degli anni '20) ma in modo palese. Banca dati idonea a fungere sia da "innesco" per attività istruttorie, allorché emergano anomalie nei dati raccolti, sia da contenitore di informazioni di *intelligence* per controlli sempre più mirati ed efficienti.

(53) Quasi sempre esercitato "a sorpresa", ossia senza la previa informativa al soggetto interessato (cfr. AA.VV., *Le ispezioni tributarie*, a cura di Capolupo e altri, Milano, 2009, 65), come nella perquisizione prevista dal c.p.p. (cfr. Felicioni, *op. cit.*, 16).

(54) Così A. M. Gaffuri, *Appunti sul potere di accesso degli Uffici finanziari*, in *Rass. trib.*, 2000, 523 ss. e spec. 524; Cimino, *L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale*, *retro*, 2007, I, 1029 ss., e spec. 1031. Il fatto che gli accessi abbiano carattere coattivo e possano consentire ai verificatori l'uso della forza in caso di opposizione dello *ius excludendi* è pacifico in dottrina (cfr. per tutti Giovanardi, *Gli accessi*, *retro*, 2004, I, 1337 ss. e spec. 1349 ss.; AA.VV., *Le ispezioni*, *cit.*, 65) e nella prassi amministrativa (cfr. Guardia di Finanza, circ. n. 1 del 2008, vol. I, parte II, cap. 3, § 1: «L'accesso consiste nel potere riconosciuto ai militari del Corpo (...) di entrare e di permanere, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, in locali, anche diversi da quelli in cui viene esercitata l'attività d'impresa o di lavoro autonomo, al fine di eseguirvi le operazioni necessarie per porre in essere l'attività ispettiva; giuridicamente può essere qualificato quale atto amministrativo avente natura autoritativa. Per locale deve intendersi ogni spazio chiuso e delimitato rispetto al mondo esterno nella esclusiva disponibilità, anche temporanea, di un soggetto e sottratto al libero ingresso di altri individui; detta nozione viene normalmente intesa come comprensiva, ma anche di taluni beni mobili, quali, principalmente autovetture, aeromobili e natanti, che, in quanto sottoposti all'esclusivo dominio di una persona e come tali sottratti alla libera disponibilità da parte di altri soggetti ed oggettivamente destinabili all'esercizio di attività lavorative, ove risulti funzionalmente collegati all'attività economica cui si riferisce l'attività ispettiva, possono essere sottoposti ad accesso». Isolata, seppure assai ben articolata, è quindi l'opinione contraria di Viotto, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 185 ss. L'unico limite che impossibilita l'esecuzione dell'accesso è l'assenza nei luoghi (chiusi) da ispezionare di addetti (Santamaria, *Le frodi fiscali*, 4^a ed., Milano, 2011, 444), non apparendo possibile la forzatura di porte chiuse, neppure con l'autorizzazione del magistrato, non essendo tale potere normativamente previsto (l'apertura coattiva è infatti prevista per «pliche sigillati, borse, casseforti e mobili, ripostigli e simili») ma non per le porte d'ingresso di locali chiusi in cui non si trovino addetti).

to al rilascio di un'apposita autorizzazione (55), in forma scritta (56), del capo dell'ufficio fiscale dal quale i funzionari procedenti dipendono (57) e, nel caso di accessi presso abitazioni o, comunque, in luoghi non «lavorativi» (58), o adibiti anche ad abitazione (59), l'autorizzazione del capo dell'ufficio deve essere accompagnata dall'autorizza-

(55) O ordine di servizio, nel caso della G.d.F.

(56) Sulla necessità della forma scritta dell'autorizzazione cfr. ad es. Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15409; tuttavia, secondo la Cassazione, l'autorizzazione in forma scritta non sarebbe necessaria per gli accessi compiuti dalla G.d.F. ai sensi dell'art. 35 della l. n. 4 del 1929: «La Guardia di Finanza, in quanto polizia tributaria, può sempre accedere negli esercizi pubblici ed in ogni locale adibito ad azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche, per assicurarsi dell'adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi e dai regolamenti in materia finanziaria, non necessitando, a tal fine, di autorizzazione scritta, richiesta per il diverso caso di accesso effettuato dai dipendenti civili dell'Amministrazione finanziaria» (Cass., sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10390; in senso conforme Id., 29 luglio 2011, n. 16661; Id., 28 aprile 2010, n. 10137; Id., 8 luglio 2009, n. 16017).

(57) O del comandante del reparto o dell'unità da cui dipendono i militari della G.d.F. (Vanz, *L'autorizzazione*, cit., 296 ss.).

Secondo la teoria generale, infatti, il dato autoritativo implica che le ispezioni sono atti propri di uffici, non potendo mai essere imputabili alle persone fisiche (Degli Espositi, *Ispezioni e inchieste amministrative*, in *Digesto*, disc. pubbl., VIII, Torino, 1993, 588 ss. e spec. 592).

Isolata (e non condivisibile) è la tesi secondo cui, in caso di accesso presso una società in assenza di autorizzazione del capo dell'ufficio, «non è comminata alcuna nullità qualora tale precetto non sia rispettato, diversamente dal caso in cui l'accesso sia effettuato presso il domicilio di persona fisica (art. 52, 2° comma) senza l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, dovendosi in tale ipotesi ritenere violato il principio costituzionale di inviolabilità del domicilio» (Cass., sez. trib., 12 febbraio 2010, n. 3388).

(58) Ossia luoghi diversi da quelli in cui vengono esercitate attività agricole, commerciali, industriali, artistiche o professionali, ovvero utilizzati da enti non commerciali e da ONLUS, ai sensi del combinato disposto dei primi due commi dell'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972.

(59) In dottrina si è sostenuto che il concetto di «abitazione» coinciderebbe con quello, analogo, previsto nella definizione del reato di «violazione di domicilio» la cui violazione è sanzionata dall'art. 614 c.p.: tale norma riguarda l'«abitazione altrui» o «altro luogo di privata dimora», ma soltanto la prima sarebbe da intendersi come «abitazione» per cui è richiesta l'autorizzazione del pubblico ministero, onde essa si vorrebbe far coincidere con la residenza in senso civilistico, ossia con la «dimora abituale» (Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1365). Verrebbero quindi escluse dal suddetto obbligo autorizzatorio le «private dimore» diverse dalla residenza, come l'ufficio o studio professionale in cui fosse presente un letto per saltuarie esigenze di pernottamento (Giovanardi, *op. cit.*, 1365). Considerata l'ampia estensione penalistica del concetto di «domicilio» (cfr. Marchese, *op. cit.*, 308 ss.) a noi pare che nel concetto di «abitazione» ai fini della normativa fiscale sugli accessi nei locali ad uso «promiscuo» debbano comprendersi, oltre alla residenza principale, anche le c.d. «residenze secondarie» (case di villeggiatura o appartamenti ove si abita, anche saltuariamente, per esigenze di lavoro o diverse).

zione del Procuratore della Repubblica (60); analoga autorizzazione del magistrato (61) è richiesta per eseguire perquisizioni personali (62), aperture coattive (63) di plichi, casseforti, ecc. (64), nonché per superare l'eccezione del segreto professionale.

La suddetta autorizzazione del capo dell'ufficio ha natura di atto necessario (65), di carattere amministrativo (66), ovviamente preventivo (67),

(60) L'autorizzazione del pubblico ministero ha carattere aggiuntivo e non sostitutivo di quella del capo dell'ufficio (cfr. Ciarcia, *op. cit.*, 5, nota 12; Fanelli, *I poteri della Polizia tributaria per l'accertamento del reato tributario*, in Corso - Stortoni, *I reati in materia fiscale*, Torino, 1990, 559).

Relativamente alla competenza territoriale del pubblico ministero, può sorgere il dubbio se essa coincida con la circoscrizione territoriale dell'ufficio fiscale richiedente oppure in quella ove si trova il locale presso cui si deve eseguire l'accesso. A favore della seconda soluzione cfr. Manzoni, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 252.

(61) Che può essere rilasciata sia dal Procuratore della Repubblica, sia dall'autorità giudiziaria più vicina.

(62) Il cui oggetto comprende gli indumenti, il portafogli, le borse e le valigie, mentre il soggetto, rispettivamente, li indossa o le trasporta (Felicioni, *op. cit.*, 110, ove rife.).

(63) Controverso è se, per il rilascio di siffatta autorizzazione, siano o meno richiesti i gravi indizi di violazione delle norme tributarie: nel silenzio della legge vi è chi propende per la negativa (Santamaria, *Le frodi*, cit., 452) ma sotto il profilo sistematico si ritiene che occorranfo fondati motivi per una compressione così intensa dei diritti del soggetto passivo (Schiavolin, *Poteri*, cit., 939). In giurisprudenza si è affermato che in presenza di autorizzazione della Procura all'accesso domiciliare, questa "assorbe" l'autorizzazione per l'apertura coattiva, che quindi può essere eseguita in ogni caso in virtù della prima autorizzazione (Cass., sez. trib., 16 giugno 2006, n. 14056; Id., 16 dicembre 2011, n. 27149).

(64) Si ritiene che, qualora i verificatori intendano accedere ai dati del sistema informatico del contribuente, e qualora questo «sia protetto da *password*, ed il contribuente non consenta l'accesso ai dati memorizzati, gli organi di controllo devono richiedere l'autorizzazione al Procuratore della Repubblica per aprire coercitivamente il sistema informatico ed acquisire i dati in esso memorizzati» (Cimino, *op. cit.*, 1061, nota 93; AA.VV., *Le ispezioni*, cit., 73). Secondo l'Agenzia delle entrate, circ. 19 ottobre 2005, n. 45/E, qualora il contribuente ostacoli l'accesso ai documenti elettronici, omettendo di rendere nota la *password*, ciò costituisce rifiuto di esibizione ex art. 52, 5° comma, d.p.r. n. 633 del 1972.

(65) Cfr. ad es. Comelli, *L'ampliamento dei poteri di indagine attribuiti agli agenti della riscossione: profili sistematici*, in Comelli - Glendi, *La riscossione dei tributi*, Padova, 2010, 107 ss. e spec. 127 che definisce l'autorizzazione «un atto necessario, una *condicio sine qua non*, ai fini del legittimo espletamento dei poteri in questione».

(66) Con riguardo all'ordine di accesso cfr. Degli Espositi, *op. loc. cit.*, e la bibl. *ivi cit.*

(67) Nessuno dubita, in dottrina, che l'autorizzazione debba necessariamente precedere l'accesso. Cfr. per tutti Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1356, nota 63; Comelli, *L'ampliamento*, cit., 129: nel caso di autorizzazione rilasciata «durante l'accesso o, peggio, dopo la sua conclusione (...), l'illegittimità dell'accesso non è

di natura provvedimentale (68), recettizio (69), obbligatoriamente motivato (70) e portante l'indicazione del responsabile del procedimento (71) che, da un lato, incide in negativo sulla libertà di domicilio del contribuente (o del terzo nei cui confronti l'accesso è effettuato (72)), e, dal-

affatto suscettibile di sanatoria». In giur. cfr. per tutti Cass, sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209, secondo la quale «non sembra sussistere alcun dubbio che esso [l'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972] prescriva un intervento preventivo dell'autorità che deve disporre l'accesso (non si vede come possa sussistere una "disposizione" successiva al fatto)».

(68) Sul dibattito sulla natura giuridica dell'autorizzazione all'accesso cfr. Vanz, *L'autorizzazione*, cit., 302 ss., il quale dubita sia della natura di atto amministrativo dell'autorizzazione, sia della sua natura provvedimentale. Per Manzoni, *Potere*, cit., Milano, 1993, 243, l'autorizzazione non ha efficacia meramente interna ma possiede un fondamentale rilievo esterno. Nel senso che l'autorizzazione all'accesso sia un provvedimento degradante i diritti dell'inquisito v. Santamaria, *Le ispezioni tributarie*, Milano, 1993, 84 e, più recentemente, Id., *Le frodi fiscali*, cit., 429, per il quale l'autorizzazione del capo dell'ufficio «trasforma la generica soggezione prevista dalla legge in concreto obbligo di soggiacere agli atti ispettivi», per cui essa è «provvedimento che determina la degradazione dei diritti dell'inquisito»; Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1355, la qualifica *tout court* come "provvedimento" finalizzato all'esigenza «di salvaguardare la posizione del contribuente, a cui deve garantirsi il diritto di non essere sottoposto a generiche ispezioni fiscali. Se così fosse, infatti, si creerebbero le premesse per atteggiamenti intimidatori e finanche ricattatori da parte degli impiegati o dei militari procedenti: facile sarebbe, in effetti, assoggettare a pressioni o sollecitare ammissioni in chi subisce l'ispezione dietro minaccia della continua estensione dell'attività di controllo ad anni, a settori impositivi, ad operazioni e fattispecie diverse rispetto a quelle prese in considerazione all'inizio dell'ispezione». Si veda altresì Salvini, *La partecipazione*, cit., 360 ss.; Manzoni-Vanz, *Il diritto tributario*, Torino, 2007, 258, per la natura provvedimentale degli atti di controllo tributario e, da ultimo, AA.VV., *Commentario*, cit., II, 182, per il quale – in modo *tranchant* – l'esercizio dei poteri di controllo comportano l'emissione di un provvedimento; «si tratta di veri e propri ordini amministrativi, la cui natura provvedimentale è fuori discussione, trovando decisiva conferma nella circostanza che dagli stessi discende per il soggetto passivo un obbligo (di *dare* o di *facere*), il cui inadempimento comporta l'irrogazione di una sanzione».

(69) L'atto deve essere esibito al contribuente (cfr. Cimino, *op. cit.*, 1040) e, riteniamo noi, consegnato in copia al medesimo, perché possa avere efficacia, anche ai sensi dell'art. 21-bis della l. n. 241 del 1990, secondo il quale «il provvedimento limitativo della sfera giuridica dei privati acquista efficacia nei confronti di ciascun destinatario con la comunicazione allo stesso effettuata (...)». Nella prassi spesso la consegna dell'atto viene fatta constare chiedendo al contribuente di sottoscrivere l'originale "per presa visione" e allegando copia dell'ordine di accesso al relativo processo verbale, oltre che al p.v.c.

(70) Si veda il § 3.3.2.

(71) Cfr. Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1359, nota 71. Qui l'indicazione del responsabile assume particolare importanza, essendo in giuoco diritti fondamentali.

(72) Non vi è dubbio che l'accesso, anche domiciliare, possa avvenire in locali di terzi, al fine di controllare la posizione fiscale del contribuente: cfr. Giova-

l'altro, attribuisce ai verificatori ivi indicati il potere di accesso che, senza tale autorizzazione, non avrebbero (73).

Ai fini della validità dell'autorizzazione (74), sono rilevanti in particolare: (i) la sua esistenza materiale e giuridica; (ii) la competenza, territoriale (75) e funzionale (76), dell'ufficio procedente; (iii) la delegabilità del potere del capo dell'ufficio ad un funzionario dell'uffi-

nardi, *Gli accessi*, cit., 1347, testo e nota 38, ove rife. bibl; Cimino, *op. cit.*, 1035. In giurisprudenza cfr. Cass., sez. I civ., 14 ottobre 1995, n. 10761; Id., 10 gennaio 1996, n. 153; Id., 26 febbraio 2001, n. 2775; Id., 13 marzo 2001, n. 3653.

(73) Come ricorda Salvini (*La partecipazione*, cit., 362, nota 99), in mancanza di autorizzazione l'attività di accesso potrebbe aver rilevanza penale, potendo ricadere nella fattispecie di violazione di domicilio commessa da pubblico ufficiale ex art. 615 c.p.

(74) Su cui si veda *infra* il § 2.4.

(75) La competenza territoriale dell'ufficio procedente è ritenuta inderogabile, da cui consegue la nullità assoluta, per carenza di potere, degli atti compiuti da ufficio territorialmente competente (cfr., *ex multis*, Cass., 16 giugno 1994, n. 5826 nonché AA.VV., *Commentario*, cit., II, 167 ove ult. rife. giur.). Non così per la Guardia di Finanza, per la quale non vigono le limitazioni di competenza territoriale previste per gli Uffici (cfr. Cass., sez. I, 25 agosto 1997, n. 7957). Per il principio secondo cui le dogane competenti ad operare la rettifica della dichiarazione doganale sono solo quelle presso le quali sono state presentate ed accettate le dichiarazioni doganali di importazione cfr. Comm. trib. prov. Milano, 7 luglio 2011, n. 194, in *Corr. trib.*, 2012, 79 ss. con nota di Cerioni, *Inderogabilità della competenza della dogana di importazione per la revisione dell'accertamento*.

Sullo specifico tema dell'incompetenza territoriale dell'ufficio ai fini degli atti istruttori, da tenersi distinta dall'incompetenza territoriale ai fini dell'emanazione dell'atto impositivo, cfr. da ultimo Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010, 115 ss.

(76) Per Santamaria, *Le frodi*, cit., 485, si ha incompetenza funzionale relativa, *sub speciei* di "incompetenza per grado" allorché un organo superiore proceda ad un'attività ispettiva demandata per legge ad uffici subordinati, senza possibilità di avocazione.

Di particolare interesse è il problema delle verifiche effettuate dalle Direzioni Regionali dell'Agenzia delle entrate, in carenza di poteri di verifica: cfr. in dottrina Bodrito, *Nulla l'accertamento basato su dati acquisiti dalle Direzioni regionali prive dei poteri di verifica*, in *Corr. trib.*, 2011, 2275 ss.; Borgoglio, *Le Direzioni Regionali non possono fare verifiche*, in *Eutekne.info* del 5 maggio 2011; Marino, *Aspetti critici delle verifiche fiscali condotte direttamente dai funzionari delle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate*, in *Boll. trib.*, 2009, 1258 ss.; AA.VV., *Commentario*, cit., II, 169; in giur. cfr. Comm. trib. prov. Bari, 19 marzo 2008, n. 12, in *Boll. trib.*, 2009, 1307 ss.; Comm. trib. reg. Bari, 11 dicembre 2009, n. 132, *ivi*, 2010, 562; Comm. trib. prov. Napoli, 31 dicembre 2010, n. 665, *ivi*, 2011, 876 ss.; Id., 2 marzo 2011, n. 80, *ivi*, 2011, 1255; Comm. trib. reg. Campania, 18 luglio 2011, n. 420, *ivi*, 2011, 1407; Comm. trib. prov. Lecce, 10 febbraio 2012, n. 37, *ivi*, 2012, 549; Comm. trib. prov. Treviso, 31 agosto 2011, n. 82, *ivi*, 2012, 782; Comm. trib. prov. Milano, 13 gennaio 2011, n. 9. *Contra*: Comm. trib. reg. Firenze, 28 ottobre 2009, n. 69; Comm. trib. prov. Padova, 20 ottobre 2011, n. 72, in *Boll. trib.*, 2012, 783.

cio stesso (77); (iv) la legittimità o meno della possibile coincidenza tra autorizzante ed autorizzato (78); (v) la motivazione e le altre indi-

(77) Secondo l'Amministrazione finanziaria l'autorizzazione all'accesso può essere «firmata dal titolare dell'Ufficio o da un suo delegato» (Min. Fin., circ. 30 aprile 1977, n. 7/1496, cap. VI, § 19), mentre in dottrina si fa notare che, in diritto amministrativo, per principio generale, il soggetto preposto ad un organo (e generalmente anche quello preposto ad un ufficio) non può delegare ad altri le proprie attribuzioni se non nei casi in cui norme specifiche espressamente o implicitamente lo consentano: in argomento cfr. in generale Miele, *Delega (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, vol. XI, Milano, 1962, 905 ss. e, con specifico riferimento al tema *de quo*, Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1353, nota 59, il quale ritiene che il potere autorizzativo in parola non sia delegabile giacché, quando il legislatore ha voluto consentire la delega, lo ha affermato *expressis verbis* (art. 42, 1° comma, d.p.r. n. 600 del 1973) e che tale ultima disposizione non possa assumersi a regola di carattere generale. *Contra* Vanz, *L'autorizzazione*, cit., 307, il quale ritiene che la delega sia possibile, purché avvenga con un atto scritto che, a richiesta, il delegato potrà esibire al contribuente. Ulteriori problemi concernono i poteri di autorizzazione all'accesso dei capi degli uffici "controlli fiscali" (o simili) istituiti presso le Direzioni Regionali. A prescindere dal problema della competenza funzionale di tali strutture a procedere ad accessi (*supra*, nota 75), in giurisprudenza si è ritenuto che – essendo l'istituzione di detti "uffici interni" alla Direzione Regionale avvenuta con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate (23 febbraio 2001, n. 36122) – il potere di tale capo ufficio interno di autorizzare gli accessi non gli derivi da una delega del Direttore regionale ma direttamente dal citato provvedimento (Comm. trib. prov. Bari, 15 dicembre 2010, n. 171, in *Boll. trib.*, 2011, 890 ss.).

La delega dovrà tuttavia essere allegata all'autorizzazione, ex art. 7 Statuto, a pena di nullità (v. in tal senso, relativamente al caso di un avviso di accertamento, Cass., sez. VI trib., 11 ottobre 2012, n. 17400).

(78) Tale situazione si verifica sia quando il capo dell'Ufficio partecipa direttamente all'accesso, di talché autorizza, tra gli altri, anche se stesso, sia quando – come può verificarsi più spesso nella pratica – il potere di autorizzazione all'accesso sia stato delegato ad un funzionario e costui, partecipando all'accesso, sia allo stesso tempo autorizzante ed autorizzato. L'Amministrazione finanziaria, relativamente al primo caso, afferma che «qualora la verifica venga eseguita dal titolare o dirigente dell'Ufficio, non occorre per lui alcuna autorizzazione, impersonando egli stesso il potere dell'Ufficio cui è preposto; ma, in tal caso, deve essere espressamente resa nota al contribuente tale qualità e questa deve risultare formalmente indicata nel processo verbale di accesso» (Min. Fin., circ. 7 maggio 1977, n. 9/603). Si afferma in dottrina che un'autorizzazione in cui il capo dell'Ufficio autorizzi sé stesso sarebbe una "antinomia giuridica" (Vanz, *op. ult. cit.*, 308), di talché la soluzione starebbe nel fatto che egli, autorizzando gli altri verificatori con la normale autorizzazione munita dei requisiti di legge, indichi che egli stesso parteciperà all'accesso. A nostro avviso, invece – ricordando che nella dottrina amministrativistica si evidenzia, al riguardo, «la sin troppo scontata considerazione che l'ispettore non può essere confuso con l'ordinante l'ispezione» (Degli Espositi, *op. cit.*, 595) – il sistema autorizzatorio va letto alla luce dell'esigenza di assicurare la necessaria alterità tra colui che dispone l'accesso e colui che lo esegue (il quale è sottoposto al primo in virtù del rapporto gerarchico), affinché sussista un certo controllo che consenta di evitare abusi o comportamenti persecutori. Altrimenti, il soggetto munito del po-

cazioni previste dalla legge (79); (vi) per chi ritiene che l'attività ispettiva sia discrezionale quanto alla scelta dei mezzi istruttori da porre in essere nel singolo caso (80), gli eventuali vizi di eccesso di potere (81); (vii) l'eventuale decadenza del potere istruttorio (82).

Pur in presenza di un'autorizzazione giuridicamente valida, l'attività istruttoria può essere viziata allorché siano esercitati poteri che la travalichino (83) o siano superati i limiti temporali alla durata dell'accesso (84).

tere di autorizzazione potrebbe eseguire tutti gli accessi che ritiene, autorizzando sé stesso o indicando il proprio nominativo nell'autorizzazione, senza essere sottoposto ad alcuna forma di controllo del suo superiore gerarchico. Riteniamo quindi che se il funzionario autorizzante è stato delegato dal capo dell'Ufficio ad autorizzare gli accessi, egli dovrà comunque richiedere l'autorizzazione del secondo, non potendo la delega produrre effetti nei suoi confronti; se, invece, si tratta dello stesso capo dell'Ufficio, egli dovrà chiedere autorizzazione al soggetto dal quale dipende gerarchicamente (ad es. il direttore provinciale a quello regionale; questo al direttore centrale accertamento, ecc.).

(79) In argomento si veda *infra* il § 3.3.

(80) Su cui si veda *infra* il § 5.

(81) Per Santamaria, *Le frodi, cit.*, 483-4, sussiste eccesso di potere *sub specie* di sviamento di potere allorché l'atto ispettivo sia adottato per sanzionare (impropriamente) un comportamento del contribuente, altrimenti non perseguibile, o per indurlo a desistere da un comportamento, come un'azione giudiziaria contro l'ufficio. Per Tosi, *Lo Statuto e la permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, cit.*, 327 ss. e spec. 333 ss., potrebbe configurarsi l'eccesso di potere nel caso in cui i verificatori dilatino eccessivamente i tempi della verifica, magari ricorrendo a stratagemmi come il frazionamento dell'attività ispettiva a carico del medesimo contribuente in più verifiche successive che vengono aperte e chiuse, l'autorizzazione alla proroga dei primi 30 gg. con motivazioni di puro stile o la rarefazione dei giorni di presenza presso il domicilio del contribuente per ragioni che non attengono alla verifica, ma per procrastinare l'esaurimento dei giorni a disposizione ed ostacolando per lungo tempo, magari anche con l'apposizione di sigilli a locali aziendali, il dispiegarsi del libero esercizio dei diritti del contribuente entro il proprio domicilio.

(82) È evidente che essendo l'attività istruttoria finalizzata, ancorché in via mediata, all'accertamento, lo spirare del termine di decadenza del potere di accertamento determini l'esaurimento del potere ispettivo dell'Amministrazione finanziaria. Relativamente al raddoppio del termine in caso di violazioni penalmente rilevanti, v. Corte cost., 25 luglio 2011, n. 247, su cui per i primi commenti (fortemente critici) a caldo cfr. Tesauro, *La Consulta ha trascurato lo Statuto*, in *Il Sole 24 Ore*, 27 luglio 2011, 25; De Mita, *Uno schiaffo ai contribuenti*, *ivi*, del 26 luglio 2011, 1 e 25; Assonime, circolare 29 luglio 2011, n. 20.

(83) È evidente che l'indicazione richiesta dalla legge sullo scopo dell'accesso limita il potere dei soggetti autorizzati, i quali non potranno svolgere attività investigative diverse e ulteriori rispetto a quanto indicato in essa; in caso lo ritengano opportuno, potranno richiedere un'estensione dell'autorizzazione per ampliare lo scopo della loro verifica.

(84) A norma dell'art. 12, 5° comma, Statuto, la "permanenza" dei verificatori non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili di altri trenta in caso di

Anche i diversi provvedimenti autorizzativi del Procuratore della Repubblica (o del magistrato) si collocano all'interno di un procedi-

particolare complessità. Con l'art. 7, 2° comma, lett. c), del d.l. n. 70 del 2011, conv. dalla l. n. 106 del 2011, la norma è stata integrata prevedendo che i giorni sono ridotti a quindici in caso di verifiche presso imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi, «contenuti nell'arco di non più di un trimestre» e che «in entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente». Ci si è chiesti se la «novella» cerchi di porre rimedio, certamente per le sole verifiche successive alla sua entrata in vigore, a quell'orientamento giurisprudenziale secondo il quale il termine di «permanenza», in caso di verifiche a singhiozzo (come è spesso la prassi), si computa in modo continuativo (ossia dall'inizio alla fine della verifica) e non soltanto in funzione degli effettivi giorni di presenza dei verificatori presso il contribuente, dato che la sua violazione dà luogo alla illegittimità delle attività istruttorie compiute successivamente alla sua scadenza e, quindi, all'inutilizzabilità degli elementi successivamente acquisiti: cfr. Comm. trib. reg. Milano, 8 luglio 2011, n. 71, che fa seguito a Cass., sez. trib., 18 dicembre 2009, n. 26689 (in cui la Suprema Corte ha cassato con rinvio una sentenza di comm. trib. reg. che, di fronte ad una precisa contestazione del contribuente sugli eccessivi termini della verifica, non ne ha tenuto conto; la Suprema Corte ha infatti affermato che la commissione regionale avrebbe dovuto «indagare in quale preciso arco del periodo in cui si è sviluppata la verifica presso la sede sociale siano stati raccolti i dati su cui si fonda la contestazione di cui al presente giudizio» e ciò, evidentemente, lasciando intendere che il superamento del termine avrebbe determinato l'illegittimità dell'atto impositivo impugnato. In senso conforme cfr. Comm. trib. prov. Bari, 3 dicembre 2010, n. 293 e 7 maggio 2010, n. 99, entrambe in *Boll. trib.*, 2011, 1711 ss.; Comm. trib. prov. Terni, 16 dicembre 2009, n. 141; Comm. trib. reg. Torino, 7 maggio 2009, n. 26; Comm. trib. reg. Milano, 19 marzo 2008, n. 12; Comm. trib. prov. Bari, 2 novembre 2011, in *Corr. trib.*, 2012, 794 ss., su cui v. Tundo, *Quali effetti sugli atti in caso di violazione del termine di durata delle verifiche?*, *ivi*, 789 ss.; *contra* Comm. trib. prov. Milano, 7 luglio 2011, n. 194, in *Corr. trib.*, 2012, 79, per la quale il «termine di permanenza» va computato sulla base degli effettivi giorni di presenza dei verificatori presso il contribuente. In argomento cfr. Tundo, *Solo per i "minimi" valgono i giorni di effettiva permanenza per la durata delle verifiche fiscali*, in *Corr. trib.*, 2011, 2569 ss.; Ragucci, *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in AA.VV., *Consensus*, cit., 335 ss. e spec. 340 ss.

Si veda però l'*obiter dictum* (in quanto nel caso deciso la verifica si era svolta anteriormente all'entrata in vigore dello Statuto) di Cass., sez. trib., 22 settembre 2011, n. 19338 (secondo la quale la violazione del termine di permanenza dei verificatori non darebbe luogo né all'inutilizzabilità della prova acquisita, né alla nullità dell'avviso di accertamento), in *Corr. trib.*, 2012, 43 ss. con nota di Ginanneschi, *Violazione del termine di permanenza dei verificatori: la norma è irretroattiva, l'atto di accertamento è valido, ma gli elementi acquisiti sono utilizzabili?*; e si veda pure Cass., sez. trib., 11 novembre 2011, n. 23595, per la quale il termine di permanenza si computerebbe soltanto assumendo i giorni di effettiva presenza dei verificatori nella sede del contribuente e, comunque, la loro violazione non darebbe luogo ad alcuna conseguenza sul piano della validità dell'atto impositivo, ma avrebbe soltanto conseguenze disciplinari.

mento di verifica fiscale, di natura impositiva (in quanto finalizzato all'accertamento dell'effettivo assolvimento dell'obbligazione tributaria): essi sono quindi atti amministrativi (85) e, come tali, devono avere forma scritta ed essere congruamente motivati quanto ai loro presup-

Si veda altresì Comm. trib. prov. Bari, 2 novembre 2011, n. 148, per la quale il superamento del termine di permanenza dei verificatori dà luogo all'inutilizzabilità degli elementi probatori raccolti oltre il termine massimo di durata della verifica.

Peraltro, qualora si dovesse considerare il suddetto termine come "di effettiva presenza", occorre ricordare che il fondamentale principio di proporzionalità impone di affermare l'esistenza di un limite, variabile da caso a caso in relazione alla complessità della verifica, oltre il quale il protrarsi del controllo assumerebbe carattere di illegittimità. L'opposta soluzione, infatti, potrebbe consentire di aprire un controllo fiscale il giorno successivo alla presentazione della dichiarazione e, con accessi a singhiozzo, protrarlo (nei casi di termine raddoppiato di decadenza) per i successivi otto anni. Il che, evidentemente, sarebbe in evidente violazione del principio di proporzionalità. In diritto tributario spagnolo, ad esempio, tale termine è fissato in un anno (Eseverri, *Actuaciones inspectoras y principio de proporcionalidad*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario*, cit., V, 119 ss. e spec. 127 ss.; Tejerizo Lòpez, *Algunas consideraciones generales sobre la inspección de los tributos en España*, ivi, 333 ss.).

Assai interessante è l'osservazione di Tosi, *Lo Statuto*, cit., 329, il quale puntualizza che, al di là dei problemi afferenti il computo dei giorni di permanenza dei verificatori, l'art. 12, 5° comma, dello Statuto dev'essere «inquadrate come norma concernente il contenuto e l'efficacia delle autorizzazioni richieste per poter effettuare verifiche all'interno di locali privati, la cui disciplina – di natura eccezionale rispetto al canone costituzionale di inviolabilità del domicilio di cui all'art. 14 Cost. – per essere davvero completa e funzionale, non può limitarsi alle modalità (sulle quali si incentra l'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972) ma deve altresì regolare l'aspetto temporale» (corsivi nell'originale).

Parimenti, tali A. evidenziano come il suddetto art. 12, 5° comma, dello Statuto debba essere letto unitamente all'art. 1, 2° comma, della l. n. 241 del 1990, secondo cui «la pubblica amministrazione non può aggravare il procedimento se non per straordinarie e motivate esigenze imposte dallo svolgimento dell'istruttoria».

(85) Cfr. Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230, ma v. già Cass., sez. un., 12 maggio 1989, n. 8062; Cass., sez. un., 8 agosto 1990, n. 8062: «Il provvedimento autorizzativo del Procuratore della Repubblica non ha pertanto carattere penale, ma partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento nel quale si inserisce condizionandone la legittimità», seguita da Cass., sez. I civ., 27 novembre 1998, n. 12050. Come ha ben evidenziato Cass., sez. trib., 16 ottobre 2009, n. 21974, «costituisce *ius receptum* nella giurisprudenza di legittimità il principio secondo il quale l'autorizzazione all'accesso domiciliare rappresenta un provvedimento amministrativo endoprocedimentale e strumentale rispetto all'avviso di accertamento e dal quale deve rilevarsi la sussistenza degli elementi atti ad assumere natura di gravi indizi, attesa la inviolabilità del domicilio ex art. 14 Cost. Al giudice tributario è devoluto non semplicemente il controllo sull'adempimento dell'obbligo di motivazione del decreto di autorizzazione ma altresì l'apprezzamento circa la valenza indiziaria degli elementi indicati quali gravi indizi».

posti (86); in essi deve essere «chiaramente delimitato l'ambito soggettivo, oggettivo e temporale dell'accesso» (87) ovvero delle altre attività autorizzate.

Sebbene non strettamente necessaria, è diffusa la prassi di trasmettere al Procuratore della Repubblica copia del verbale di accesso (88).

L'accesso, una volta effettuato, implica il potere di svolgere «ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni»; il primo termine è riconducibile al potere di verifiche di documenti o di libri contabili, il secondo di ispezione di luoghi o di raccolta di elementi extracontabili (89), mentre il terzo, le «ricerche», in realtà e sul piano pratico, altro non è che un eufemismo per indicare le perquisizioni locali, finalizzate alla ricerca di documentazione o, comunque, di prove di violazioni, ancorché nell'ambito delle ispezioni amministrative (90).

(86) La motivazione può avvenire anche *per relationem* rispetto alla richiesta di autorizzazione formulata dall'Amministrazione, ma in tal caso quest'ultima dev'essere messa a disposizione del contribuente al momento di esecuzione dell'accesso, secondo i noti principi della motivazione *per relationem* (cfr. Stufano, *La tutela del contribuente nelle indagini tributarie*, Milano, 2002, 211 ss.; Mazzagrecò, *op. cit.*, 141; Garante del contribuente per l'Emilia Romagna, ris. 8 marzo 2002, n. 48). Richiamano invece i "secoli bui del diritto", per quanto sono aberranti nei loro ragionamenti, Cass., sez. trib., 23 aprile 2007, n. 9565, per la quale, con riferimento all'autorizzazione del pubblico ministero all'accesso abitativo, «la motivazione non può non essere sintetica» per cui «l'obbligo motivazionale debba considerarsi, autonomamente, assolto, allorquando (...) sia indicata la nota e l'autorità richiedente l'autorizzazione e si espliciti che il relativo rilascio trova causa e giustificazione nell'esistenza di gravi indizi di violazione della legge fiscale (...)» e già Id., 24 luglio 2002, n. 10810, secondo cui «il fatto che il Procuratore possa emettere l'autorizzazione soltanto in presenza di gravi indizi dell'esistenza di violazioni non significa affatto che l'autorizzazione stessa debba essere motivata in maniera più specifica e che non sia sufficiente il richiamo all'esistenza, appunto, dei gravi indizi di violazioni di norme tributarie».

(87) AA.VV., *Le ispezioni*, cit., 76.

(88) Cfr. Santamaria, *Perquisizione*, cit., 156, il quale evidenzia che «a stretto rigore non sarebbe richiesto l'invio del verbale al magistrato che ha consentito con apposita autorizzazione l'accesso», salvo l'obbligo di *notitia criminis* in caso di accertamenti di reati. Nella prassi si riscontra spesso, invece, nelle predette autorizzazioni del pubblico ministero, il riferimento agli artt. 75 del d.p.r. n. 633 del 1972 e 70 del d.p.r. n. 600 del 1973 quale base legale, in virtù del loro richiamo alle norme del c.p.p., per ordinare la trasmissione del verbale di accesso alla Procura, anche in assenza della constatazione di reati.

(89) Come, ad esempio, la rilevazione di prezzi di vendita sulle merci esposte per calcolarne la percentuale di ricarico.

(90) Cfr. Loero, *L'accesso: potestà e limiti nella fase di acquisizione*, in AA.VV., *Controlli fiscali*, a cura di Pezzuto e Tomassoli, Milano, 2011, 19 ss. e spec. 33, per il quale «la ricerca (...) differisce dalla esibizione/raccolta, poiché

Come è stato evidenziato (91), la collocazione della norma nell'ambito delle disposizioni sull'accertamento del tributo e la funzionalità di questo per la determinazione del debito d'imposta (mediante rettifica della dichiarazione o accertamento d'ufficio) implicano che all'espressione «evasione e altre violazioni» non si possa dare altro significato che quello dell'illecito tributario dichiarativo (92).

Nell'ambito delle ricerche si pone il problema della tutela della segretezza della corrispondenza, *ex art. 15 Cost.* Va evidenziato, al riguardo, che è tutt'altro che univoca l'interpretazione del principio costituzionale: secondo un primo orientamento, il segreto coprirebbe le comunicazioni *tout court*, e ciò dal momento in cui l'informazione interpersonale viene posta in essere fino al momento in cui questa cessa di avere tale funzione (93); dall'assenza poi, nella citata disposizione costituzionale, di una «riserva fiscale» viene fatta discendere la sussistenza di una doppia riserva, di legge e di giurisdizione (94). In base ad un secondo orientamento, che viene regolarmente seguito nella

mentre questa presuppone una forma di collaborazione da parte del contribuente, *la ricerca è un atto di autorità che può essere compiuto anche contro la volontà del contribuente*» (corsivi aggiunti); Schiavolin, *Poteri*, *cit.*, 205, il quale evidenzia che «la distinzione di questa "ricerca" dalla perquisizione è molto discussa» e la differenza terminologica attiene al diverso ambito (rispettivamente amministrativo o penale) in cui l'attività si svolge. Tuttavia, sul piano sostanziale, ossia delle concrete modalità con cui l'attività viene posta in essere, le due potestà sono equivalenti, ancorché la "ricerca" sia finalizzata ad un controllo amministrativo mentre la "perquisizione" abbia il fine di accertare reati (Santamaria, *Perquisizione*, *cit.*, 154); come è stato ben evidenziato con riguardo alla ricerca, «si tratta di un potere istruttorio assimilabile, almeno in parte, a quello di perquisizione, dal quale l'attività di ricerca si distingue per la sua natura esclusivamente amministrativa e per la mancanza del potere di effrazione» (AA.VV., *Le ispezioni*, *cit.*, 93); similmente per Toma, *op. cit.*, 103, «l'accesso ai fini fiscali non differisce dall'accesso per eseguire le attività previste dal codice di procedura penale e volte al perseguimento dei reati, nonostante rientri nel novero degli atti di polizia amministrativa». Già in relazione all'IGE cfr. Maffezzoni, *Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965, 106 ss., per il quale si doveva attribuire al termine "ricerche" un significato equivalente a quello di perquisizioni.

Efficacemente, nella letteratura processual-penalistica, si evidenzia che «il vocabolo "perquisizione" indica l'effetto del perquisire e deriva dal latino *perquirere*, da intendersi come *ricerca diligente*», di talché «la perquisizione domiciliare, in ultima analisi, si sostanzia nella *ricerca* negli spazi chiusi (...) su cui qualcuno abbia un diritto esclusivo» (Felicioni, *op. cit.*, 1 e 121, corsivi aggiunti).

(91) Magnani, *nota a Pret. Firenze*, decr. 6 novembre 1975, *retro*, 1976, II, 3 ss. e spec. 11.

(92) Ne consegue che l'ispezione tributaria «non mira all'acquisizione di fatti diversi da quelli rilevanti ai fini del controllo della veridicità e completezza della dichiarazione» (Magnani, *op. loc. cit.*).

(93) Pret. Firenze, decr. 6 novembre 1975, *retro*, 1976, II, 3 ss.

(94) Pret. Firenze, decr. 6 novembre 1975, *cit.*

prassi delle ispezioni fiscali, tale protezione costituzionale sarebbe limitata all'intervallo temporale compreso tra la trasmissione del messaggio da parte del mittente alla cognizione dello stesso da parte del destinatario (non ritenendosi più coperte da segreto le lettere aperte e le e-mail lette) (95).

La violazione delle regole procedurali riguardanti tali poteri (di accesso, di ricerca e di verifica) non può essere sanata dalla mancanza di obiezioni del contribuente (96).

(95) In tal senso l'autorizzazione della Procura sarebbe necessaria «per la consultazione e l'acquisizione del contenuto della casella di posta elettronica, per quanto concerne le e-mail non ancora lette, le quali sono da considerare a tutti gli effetti come corrispondenza chiusa» (Cimino, *op. cit.*, 1061, nota 93; in senso conforme Nuzzolo, *Limiti e vizi dell'accesso nell'attività di verifica fiscale, tra Statuto del contribuente e nuove tecnologie*, in Fisco, 2006, 810 ss.; AA.VV., *Le ispezioni*, cit., 73).

(96) L'assenza di obiezioni da parte del contribuente ad un esercizio illegittimo o irregolare di attività istruttorie, e financo il suo consenso, non può mai essere considerata acquiescenza dello stesso, con efficacia sanante delle irregolarità. In particolare, «la mancata opposizione del contribuente non equivale a consenso all'accesso né rende legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative e, comunque, perché l'eventuale consenso o dissenso dello stesso contribuente all'accesso, legittimo od illegittimo che sia, è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge» (Cass., sez. trib., 1° ottobre 2004, n. 19689). In senso conforme Cass., sez. trib., 19 ottobre 2005, n. 20253 e già Cass., 2 febbraio 1998, n. 1036; Cass., 8 novembre 1997, n. 11036; Comm. centr., 15 gennaio 1996, n. 80, in *Corr. trib.*, 1996, 2189; *contra*: Cass., 27 luglio 1998, n. 7368, la quale tuttavia attribuisce efficacia sanante all'assenso del contribuente a patto che questo non sia stato ottenuto con la minaccia di irrogazione di sanzioni.

In dottrina cfr. Porcaro, *Vizi oggettivi dell'attività istruttoria e spontaneità nell'esibizione di documenti*, in *Rass. trib.*, 1998, 528 ss.; Salvini, *La partecipazione*, cit., 194 ss. che si interroga peraltro su eventuali vizi del consenso e comunque valorizza i principi costituzionali di legalità e imparzialità della p.a. ai fini dell'insuscettibilità del consenso a sanare vizi istruttori; Schiavolin, *Poteri*, cit., 201, che evidenzia come non si possa considerare "spontaneo" «l'adempimento senza contestazioni di un ordine istruttorio illegittimo: il contribuente infatti può averne ignorato il vizio, o essersi riservato di eccepirlo in seguito», nonché Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1384 ss., il quale evidenzia come non si possa parlare di consenso, ad esempio, allorché: (a) il contribuente non si oppone all'accesso e dal verbale di verifica nulla risulta in merito al suo atteggiamento del tutto passivo; oppure (b) il contribuente si oppone in un primo momento all'accesso, salvo poi piegarsi di fronte alla reiterazione della richiesta da parte dei verificatori e dal verbale risulta sia il primo diniego sia il successivo assenso; oppure (c) i documenti "compromettenti" sono acquisiti presso un soggetto terzo, risulti o meno che costui abbia acconsentito all'accesso, giacché «non può considerarsi libero ed incondizionato il consenso, se non vi è la possibilità di negarlo senza incorrere in penalità e sanzioni». Nello stesso ordine di idee, che fa leva sulla sanzionabilità (anche in termini di preclusioni probatorie) del rifiuto a cooperare, il che è l'esatto opposto di un "libero consenso" cfr. Lupi, *Manuale professionale di diritto tri-*

2.2. – *Le «cautele», la suggellazione e il sequestro di documenti*

L'art. 14 Cost. prescrive che non possono eseguirsi «sequestri, se non nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale». Tali garanzie, a norma dell'art. 13 Cost., richiedono un atto motivato dell'autorità giudiziaria. In tal senso il sequestro, inteso come «vincolo posto dalla autorità pubblica alla disponibilità delle cose che possono formarne oggetto, con l'osservanza delle modalità stabilite rispetto al luogo e alla natura delle cose, è legittimo solo in quanto venga eseguito secondo la legge e dalle persone che possono legalmente procedervi» (97).

L'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972, che ricalca di disposto dell'art. 25 della l. 7 gennaio 1929, n. 4 (98), dispone che si può procedere al sequestro di documenti e di scritture soltanto se non è possibile riprodurne o farne constare il contenuto nel verbale, nonché in caso di sua mancata sottoscrizione o di contestazione del suo contenuto (99). Invece, i libri e registri non possono essere sequestrati (100);

butario, Milano, 1998, 288; Vanz, *Indagini fiscali irrituali e caratteri della "spontanea" collaborazione del contribuente o di terzi ai fini dell'utilizzabilità del materiale probatorio acquisito*, in *Rass. trib.*, 1998, II, 1387 ss. e spec. 1389. Da ultimo, per l'indisponibilità delle garanzie del contribuente e, quindi, per l'irrelevanza del consenso da questo eventualmente prestato, cfr. Muleo, *Il consenso nell'attività d'indagine amministrativa*, in AA.VV., *Autorità e consenso nel diritto tributario*, Milano, 2007, 99 ss.

Il consenso può assumere rilievo invece in rapporto alle ipotesi di apertura di casseforti, borse, mobili, ecc. In tal caso, i verificatori – prima di richiedere l'autorizzazione al pubblico ministero per l'apertura "coattiva" – possono (e, verosimilmente, debbono) chiedere al contribuente la collaborazione (e quindi il consenso) all'apertura "spontanea": cfr. Salvini, *La partecipazione*, cit., 196.

(97) Sechi, *Diritto penale e processuale finanziario*, 5^a ed., Milano, 1966, 217.

(98) Il citato art. 25 prevedeva che «non si può procedere, tranne nei casi indicati nelle singole leggi, al sequestro dei libri prescritti dal codice di commercio e di quegli altri che, secondo gli usi commerciali, servono all'esercizio del commercio o dell'industria», salvo che si tratti di violazioni che costituiscono delitto. Lo stesso articolo dava facoltà a chi procedeva all'accertamento «di fare eseguire copia dei libri a spese del contribuente, di apporre nelle parti che interessano l'accertamento della violazione la propria firma o sigla, munita della data o del bollo d'ufficio; può altresì adottare le cautele atte ad impedire che i libri stessi siano alterati o sottratti». Il rispetto e l'osservanza delle cautele era garantito da una sanzione pecuniaria prevista dall'art. 28 della stessa legge, salva l'applicazione della legge penale qualora il fatto costituisse reato.

(99) In tal caso esso si giustifica quale mezzo di conservazione della prova nella prospettiva dell'eventuale successivo giudizio avente ad oggetto la querela di falso (Salvini, *La partecipazione*, cit., 172).

(100) Il divieto di sequestro dei libri contabili vale solo per quelli "ufficiali" e non per la contabilità "parallela" o "in nero" (Cass., sez. trib., 25 novembre 2011, n. 24923).

«gli organi procedenti possono eseguirne (...) copie o estratti, possono apporre nelle parti che interessano la propria firma o sigla insieme con la data e il bollo d'ufficio e possono adottare le cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri e dei registri».

Secondo la prassi formatasi già nel vigore della l. del 1929 (101), tali «cautele» consistono nell'apposizione dei sigilli alla documentazione acquisita in sede di verifica e per la durata di questa (102). Per quanto nella prassi si usi l'espressione «cautelare la documentazione», in realtà si tratta di un vero e proprio sequestro probatorio (103): è un «sequestro», giacché le carte sigillate, pur non venendo fisicamente asportate dai verificatori, vengono sottratte dalla disponibilità materiale e giuridica dell'avente diritto; è «probatorio» perché le carte sono sequestrate al fine di poterle esaminare ed, eventualmente, utilizzare come prova degli illeciti tributari che dovessero emergere dall'indagine fiscale (104).

Al riguardo è incerto il fondamento giuridico di siffatto potere,

(101) Per Sechi, *op. cit.*, 219, allorché «si ha motivo di ritenere che [i libri e le scritture] contengano elementi utili per lo svolgimento della verifica in corso o per raggiungere la prova di violazioni sospettate», si può procedere all'apposizione dei sigilli; si tratta di un atto di polizia in relazione al quale vanno seguite le formalità prescritte dal codice di procedura penale circa la compilazione del processo verbale e la custodia delle cose sigillate.

(102) Di solito, la documentazione viene chiusa in un armadio o in una scatola, che viene messo a disposizione da parte del contribuente, e sul quale vengono apposti sigilli di carta vergatina o di nastro adesivo, opportunamente contrassegnati dai verificatori. Il contribuente viene nominato «custode» dei beni sigillati e ammonito delle responsabilità penali cui andrebbe incontro in caso di violazione dei sigilli.

(103) La giurisprudenza tributaria ha evidenziato la differenza tra «acquisizione» documentale e «sequestro» di documenti, sussistendo la prima allorché vi sia l'assenso del contribuente all'asporto delle carte, mentre il secondo, «consistendo in un atto di coazione da parte dell'Autorità postula, per definizione, ai fini della sua configurabilità, la sottrazione (materiale e giuridica) del bene alla disponibilità dell'avente diritto, in quanto tale, necessariamente effettuata contro la sua volontà» (Cass., sez. trib., 9 ottobre 2009, n. 21446).

(104) Cfr. Comando generale della G.d.F., *Istruzione sull'attività di verifica*, circ. n. 1/2008, I, 130: «La seconda parte della disposizione in rassegna può essere esaminata sotto il profilo delle facoltà che essa attribuisce ai verificatori ai fini di cautelare la documentazione acquisita e/o reperita, sia per garantirne la conservazione durante il controllo, sia per assicurarne l'intangibilità e l'inalterabilità quali prove delle contestazioni elevate; per tali finalità, i verificatori beneficiano di un significativo margine di discrezionalità, nel senso che (...) gli stessi dispongono di un potere «cautelare» non rigidamente predeterminato, potendo ricorrere a qualsiasi misura ritenuta utile per impedire l'alterazione o la sottrazione dei libri o dei registri. Al riguardo: nel corso della verifica, ove questa venga svolta presso la sede del contribuente, la documentazione acquisita deve essere chiusa di locali o armadi (...) [che] devono essere suggellati mediante l'apposizione di fascette di carta vergatina firmate dagli operanti (...)».

considerate: *a*) la vaghezza del testo normativo («cautele atte ad impedire l'alterazione o la sottrazione»), peraltro riferito ai soli libri o registri e *non ai documenti*; *b*) la necessità costituzionale, imposta anche dal principio di legalità, che un potere di sequestro amministrativo sia quantomeno chiaramente disposto dalla legge; *c*) l'assenza di un (esplicito) requisito motivazionale del provvedimento di sequestro (105); *d*) l'assenza di qualsiasi controllo giurisdizionale sul sequestro posto in essere (non è richiesta né l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, né una procedura di convalida da parte della stessa); *e*) le ulteriori incertezze che emergono allorché ci si chieda se il contribuente disponga di alcun mezzo di tutela giurisdizionale nel caso in cui la documentazione rimanga «cautelata» per un tempo esorbitante le esigenze della verifica (106). Vi sono quindi buoni motivi per dubitare della legittimità di tale prassi che, avendo origini pre-repubblicane, si perpetua senza porsi particolari dubbi sulla sua compatibilità con il diritto vigente, sia interno, sia europeo (107).

(105) In materia processuale penale, costituisce giurisprudenza consolidata della Suprema Corte il principio secondo cui il provvedimento di sequestro probatorio deve essere motivato in relazione alla necessità delle cose sequestrate ai fini dell'accertamento dei reati per i quali si procede, con conseguente requisito di indicazione del reato contestato e del nesso di strumentalità tra le cose sequestrate ed il reato stesso (cfr. da ult. Cass., sez. III pen., 10 luglio 2012, n. 27296, ove riff. ai precedenti), principio questo che discende dal disposto degli artt. 13 e 14 Cost.

(106) *A fortiori* quando per alcune annualità d'imposta verificate sia già pendente il processo tributario, mentre la verifica continua (e la "cautela" permanente) per altre annualità, con un conseguente *vulnus* del diritto di difesa.

Va ricordato che la Corte costituzionale ha precisato che, allorché la documentazione del contribuente sia sottoposta a sequestro penale, il processo tributario può celebrarsi senza *vulnus* del diritto di difesa giacché il giudice tributario, esercitando i suoi poteri di cui all'art. 7 del d.lgs. n. 546 del 1992, può ottenere comunque la documentazione (Corte cost., 24 novembre 2010, n. 335). Non risultano invece precedenti di giur. nel caso di pendenza del processo tributario in pendenza di documentazione "cautelata" nel corso della verifica.

(107) Secondo la fondamentale Cass., sez. un. pen., 13 febbraio 2004, n. 5876, l'interpretazione secondo cui «"il decreto di sequestro a fini di prova del 'corpo di reato' dev'essere necessariamente sorretto da idonea motivazione in ordine al presupposto della finalità perseguita, in concreto, per l'accertamento dei fatti" [è] l'unica compatibile con i limiti dettati all'intervento penale sul terreno delle libertà fondamentali e dei diritti costituzionalmente garantiti dell'individuo, qual'è certamente il diritto alla "protezione della proprietà" riconosciuto dall'art. 42 della Cost. e dall'art. 1 del primo Protocollo addizionale alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo (...). La portata precettiva dell'art. 42 della Cost. e dell'art. 1 del primo Protocollo addizionale CEDU postula necessariamente che le ragioni probatorie del vincolo di temporanea indisponibilità della cosa, pur quando essa si qualifichi come corpo del reato, siano esplicitate nel provvedimento giudiziario con adeguata motivazione, allo scopo di garantire che la misura, a fronte delle contestazioni difensive, sia soggetta al permanente controllo di legali-

Allorché oggetto di sequestro siano documenti informatici (come file trovati sul computer del contribuente), ulteriori problemi, di carattere tecnico, sorgono sulla verifica della legittimità delle operazioni di acquisizione e sequestro, affinché sia garantita l'integrità della «catena di custodia» dei reperti informatici e, quindi, non ne sia messa in discussione la valenza probatoria (108).

tà – anche sotto il profilo procedimentale – e di concreta idoneità in ordine all'an e alla sua durata, in particolare per l'aspetto del giusto equilibrio o del ragionevole rapporto di proporzionalità tra il mezzo impiegato – lo spossamento del bene – e il fine endoprocessuale perseguito – l'accertamento del fatto di reato (v. Corte eur. dir. uomo, 24 ottobre 1986, *Agosi c. U.K.*)».

(108) Si tratta della materia dell'informatica forense (o *digital o computer forensics*), ossia la scienza che studia l'individuazione, la conservazione, la protezione, l'estrazione, la documentazione e ogni altra forma di trattamento del dato informatico per essere valutato in un processo giuridico e studia, ai fini probatori, le tecniche e gli strumenti per l'esame metodologico dei sistemi informatici.

Nel diritto processuale penale si ritiene che nella ricerca della prova informatica dovrebbero trovare applicazione le seguenti fondamentali garanzie (che si dovrebbero applicare anche in materia tributaria in virtù del rinvio compiuto dall'art. 70 del d.p.r. n. 600 del 1973 e dall'art. 75 del d.p.r. n. 633 del 1972 alle norme del c.p.p.): (a) il dovere di conservare inalterato il dato informatico originale nella sua genuinità; (b) il dovere di impedire l'alterazione successiva del dato originale (art. 244, 2° comma, art. 247, comma 1-bis, e art. 352, comma 1-bis, c.p.p.); (c) il dovere di formare una copia che assicuri la conformità del dato informatico acquisito rispetto a quello originale; (d) il dovere di assicurare la non modificabilità della copia del documento informatico (art. 354, 2° comma, c.p.p.); (e) l'installazione di sigilli informatici sui documenti acquisiti. Inoltre, con riguardo alla documentazione dell'ispezione e della perquisizione informatica, si afferma che la peculiarità di tale mezzo di ricerca della prova «impone una verbalizzazione che renda conto nel dettaglio sia degli strumenti e del metodo utilizzati per l'acquisizione delle informazioni digitali, sia della catena di custodia dei reperti». Pertanto: (a) il verbale dovrebbe riportare fedelmente quanto appare sul monitor del computer e potrebbe essere supportato da fotografie o videoriprese; (b) in caso di estrazione di copia dei dati digitali, è necessario documentare l'identità tra dati originali e dati copiati anche mediante una stampa dei relativi valori di *hash* che integrerà il verbale; (c) inoltre dovranno essere indicati gli strumenti *hardware* (come i *write blocker*) utilizzati per le operazioni; (d) si rende necessario verbalizzare l'intervento dell'operatore a livello informatico (con riguardo al valore di *hash* apposto ai dati copiati) e a livello più generale mediante riprese audiovisive delle operazioni; (e) dovranno essere ben evidenziate le inevitabili alterazioni apportate al sistema dall'operatore; (f) una corretta documentazione, infine, deve includere la catena di custodia dei reperti con verbali specifici relativi all'acquisizione e descrizione nonché al trattamento (Felicioni, *op. cit.*, 81, 233 ss. e 290 ss., ove ult. riff.). In argomento si consulti utilmente www.marco-mattiucci.it e, in materia tributaria, Thione - Di Pietro, *Documentazione extracontabile digitale: valore probatorio ai fini dell'accertamento*, in *Fisco*, 2012, 4086 ss.

2.3. – *La tutela del contribuente nel diritto tributario italiano: dalla «tutela differita» ...*

L'illegittimità delle attività istruttorie può derivare: *a)* dalla mancanza o da vizi delle autorizzazioni prescritte dalla legge; *b)* da irregolarità compiute nel concreto svolgimento di dette attività. Nel primo caso, l'illegittimità dell'autorizzazione inficia la validità della successiva attività ispettiva; le irregolarità operative, invece, possono verificarsi sia in presenza di autorizzazioni prive di vizi, sia in concomitanza con autorizzazioni illegittime.

Secondo il «diritto vivente», tali vizi non consentono al contribuente alcun tipo di tutela immediata. È infatti consolidata nella giurisprudenza della Suprema Corte l'affermazione del principio della c.d. «tutela differita», in virtù del quale i vizi degli atti istruttori (delle autorizzazioni o della loro esecuzione) sono impugnabili, assieme all'atto impositivo eventualmente emesso, dinanzi al giudice tributario (109).

Nell'impostazione della Suprema Corte, infatti, si afferma (110): *(i)* nella vigente disciplina del processo tributario la tutela giurisdizionale dei contribuenti è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle Commissioni tributarie (111); *(ii)* tale esclusività non è suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce il veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione, poiché siffatte situazioni incidono unicamente sull'accogliibilità della domanda, ossia sul merito, valutabile esclusivamente dal giudice avente competenza giurisdizionale sulla stessa, e non sulla giurisdizione di detto giudice (112); *(iii)* siffatta estensione della giurisdizione tributaria, diffusa anche al controllo di regolarità formale e sostanziale di tutte le fasi del procedimento tributario, evidenzia l'applicabilità anche agli atti fiscali «istruttori» del principio della non autonoma ed immediata impugnabilità, in quanto aventi appunto carattere endoprocedimentale; *(iv)* per quanto attiene alla problematica della riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dall'art. 19 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo una consolidata giurisprudenza (113) ciò attiene non alla giurisdizione ma al (di-

(109) Cfr. per tutte Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 761 e ss. con nota di Moltrasio, *Segreto professionale e autorizzazione ex art. 52, comma 3, DPR n. 633/1972: giurisdizione piena del giudice tributario sugli atti endoprocedimentali*.

(110) Cfr. Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082; Id., 29 aprile 2003, n. 6693; Cass., sez. trib., 16 marzo 2009, n. 6315.

(111) Cfr. altresì Cass., sez. un. civ., 12 marzo 2001, n. 103.

(112) Cass., sez. un. civ., 13 novembre 1997, n. 11211.

(113) Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082; Id., 27 marzo 2007, n. 7388; Id., ord. 17 ottobre 2006, n. 22245.

verso) tema della proponibilità della domanda; a tale riguardo, la verifica dell'impugnabilità dell'atto in contestazione spetta al giudice tributario, fermo restando che la mancata inclusione del medesimo nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale in violazione degli artt. 24 e 123 Cost.; (v) l'incidenza dell'attività amministrativa su posizioni soggettive (inviolabilità del domicilio, verifica di documenti secretati, ecc.) integra – in ipotesi di illegittimità della suddetta attività – non già la lesione di un interesse legittimo, ma di un vero e proprio diritto soggettivo; (vi) l'ipotizzabile esito negativo dell'attività di accertamento compiuto in forza di provvedimento ritenuto illegittimo porta la valutazione di quest'ultimo nell'orbita giurisdizionale del giudice ordinario e non di quello amministrativo (114).

2.4. – ... *all'«invalidità derivata» (e le altre conseguenze della violazione dei diritti fondamentali nelle attività istruttorie)*

Nella giurisprudenza italiana si sono alternate tre diverse teorie sulle conseguenze dell'illegittimità dell'atto autorizzativo (115) (e della conseguente attività) di acquisizione delle prove tributarie: (i) la «tesi della inutilizzabilità» della prova illegittimamente acquisita; (ii) la «tesi della utilizzabilità» della prova illegittimamente acquisita e (iii) la tesi della «invalidità derivata» dell'avviso di accertamento a seguito di invalidità o assenza dell'atto autorizzativo o di altra illegittimità compiuta in fasi del procedimento anteriori all'emanazione dell'atto impositivo.

La prima tesi, quella della «inutilizzabilità», afferma che «l'illegittimità del provvedimento di autorizzazione dell'accesso domiciliare, se adottato senza alcuna motivazione, ovvero con una motivazione giuridicamente erronea (...), rileva (...) nel senso dell'inutilizzabilità a sostegno dell'accertamento tributario delle prove reperite mediante la

(114) Verosimilmente, ad analoga conclusione si dovrebbe giungere, seguendo il pensiero della Suprema Corte, con riguardo alle doglianze che un terzo potrebbe porre in essere in relazione all'illegittimità di attività istruttorie svolte nei suoi confronti per l'accertamento di un altro contribuente. Cfr. Ciarra, *op. cit.*, 28, la quale sottolinea l'evidente insufficienza della tutela differita ed afferma, a seconda dei casi, la giurisdizione del giudice ordinario o amministrativo.

(115) I casi esaminati dalla giurisprudenza riguardano l'assenza dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica (all'accesso nei locali adibiti ad abitazione o comunque non "lavorativi", all'accesso nei locali adibiti anche ad abitazione, all'apertura coattiva di mobili e altri "contenitori", alla perquisizione personale, al superamento dell'eccezione di segreto professionale) o la sua invalidità, ovvero l'assenza o l'invalidità dell'autorizzazione all'accesso prevista dalle singole leggi d'imposta. Per un ampio inquadramento teorico di questi temi cfr. già Salvini, *La partecipazione*, *cit.*, 317 ss.

perquisizione» (116); *a fortiori* tale principio vale in caso di inesistenza materiale dell'autorizzazione di legge (117).

La seconda tesi afferma invece che, in mancanza di una specifica disposizione nel diritto tributario, il principio di inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita, vigente nel diritto processuale penale, non può trovare applicazione in materia fiscale (118).

(116) Cass., sez. un. civ., 21 novembre 2002, n. 16424, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 786, con nota di Fortuna, *Se l'autorizzazione è invalida non sono utilizzabili le prove acquisite in occasione dell'accesso*; in senso conforme cfr., *ex multis*, Cass., sez. I civ., 8 novembre 1997, n. 11036; Cass., sez. I civ., 27 novembre 1998, n. 12050; Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15320; Cass., sez. trib., 17 dicembre 2001, n. 15913; Cass., sez. trib., 1° febbraio 2002, n. 1344; Cass., sez. trib., 1° ottobre 2004, n. 19689; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2005, n. 20253; Cass., sez. trib., 23 aprile 2007, n. 9568; Cass., sez. trib., 4 novembre 2008, n. 26454; Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6836; Cass., sez. trib., 15 dicembre 2010, n. 25335, la quale ha precisato che la «inutilizzabilità delle prove acquisite a mezzo di un accesso illegittimo interessa solo le prove e le fonti di prova per le quali l'accesso suddetto abbia costituito una condizione necessaria, come è di regola per le cosiddette prove dirette (che la norma indica con il termine generale di «rilevazioni»), rappresentate dalle ispezioni attraverso le quali gli agenti acquisiscono conoscenza mediante percezione diretta dei fatti (principali o secondari) da provare, ovvero le perquisizioni o requisizioni ed in generale tutte le forme di apprensione materiale diretta di documenti o altre cose che costituiscano prove e che nel corso dell'accesso e della conseguente ispezione vengano rinvenute e autoritativamente acquisite. L'inutilizzabilità, invece, non può riguardare quelle prove che trovano nell'accesso una mera occasione, riguardo al luogo ed al tempo, come è di regola per le informazioni di terzi e soprattutto le dichiarazioni del contribuente, le quali potrebbero essere raccolte allo stesso modo sull'uscio dell'abitazione, per strada o negli uffici dell'organo deputato all'indagine»; Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17957. Nella giur. trib. di merito cfr. ad es., tra le ultime, Comm. trib. Pescara, 31 luglio 2007, n. 97, in *Boll. trib.*, 2009, 732.

(117) Cfr. da ultima Cass., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570. In dottrina cfr. per tutti Salvini, *La partecipazione*, cit., 196, per la quale la «mancanza delle prescritte autorizzazioni all'accesso (...) comporta l'assoluta carenza di potere dei funzionari operanti».

(118) Secondo il principio «*male captum, bene retentum*» (Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1377 ss.). In tal senso Cass., sez. trib., 16 marzo 2001, n. 3852; Id., 19 giugno 2001, n. 8344; Id., 2 febbraio 2002, n. 1383; Id., 3 febbraio 2003, n. 1583; Id., 1° aprile 2003, n. 4987; Id., 26 maggio 2003, n. 8273; Id., 16 giugno 2006, n. 14056; Id., 23 marzo 2007, n. 7144; Id., 11 giugno 2009, n. 13487; Id., 12 febbraio 2010, n. 3388; Id., 29 ottobre 2010, n. 22135.

È interessante notare che la più recente giurisprudenza della Suprema Corte ritiene «superato» tale orientamento: cfr. ad es. Cass., sez. trib., 13 maggio 2011, n. 0573, che testualmente afferma: «(...) A voler ritenere superata l'isolata pronuncia n. 4987/2003 [sopra citata] che attribuiva solo rilievo interno alla carenza di tale autorizzazione [alle indagini finanziarie] (...)». Cionondimeno, la giurisprudenza della sezione tributaria della Cassazione è costante nell'affermare la non necessità di motivazione dell'autorizzazione alle indagini finanziarie (Cass., sez.

La terza tesi si inquadra, invece, nella logica secondo cui l'atto autorizzativo è un atto endoprocedimentale la cui validità condiziona la validità dell'atto finale del procedimento, costituito dall'avviso di accertamento (119). Pertanto, secondo la Suprema Corte, «la giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 2 (...), non ha ad “oggetto” solo gli atti per così dire “finali” del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come “impugnabili” dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19) ma investe – nei limiti, ovviamente, dei “motivi” sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice ai sensi dell'art. 18, 2° comma, lett. e), stesso d.lgs. – tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto “istruttorio” prodromico può determinare la caducazione, per *illegittimità derivata*, dell'atto “finale” impugnato» (120).

trib., 31 marzo 2011, n. 7356, cui *adde* Cass., sez. trib., 15 giugno 2007, n. 14023; Id., 21 luglio 2009, n. 16874).

(119) Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230: l'atto autorizzativo «è un atto che, inserendosi in un tipico procedimento amministrativo, attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria esercita il potere impositivo notificando al contribuente l'avviso di accertamento, partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento considerato, nel quale si inserisce, condizionandone la legittimità ed è, perciò, sindacabile dal giudice civile, e da quello tributario, in base ai principi generali che regolano l'attività amministrativa dello Stato (...). Pertanto, la verifica della legittimità dell'autorizzazione in argomento va ritenuta ortodossamente operata dal giudice del merito, e la pronuncia da questo resa in ordine all'attitudine dell'atto cennato a condizionare la legittimità dell'avviso di accertamento in controversia deve essere ravvisata, in linea di principio, corretta (...). L'assenza, l'abnormità, l'insufficienza e l'incongruenza della motivazione addotta per supportarlo, consequenzialmente, si riflettono, escludendola, sulla legittimità dell'atto in argomento e comportano, perciò, il potere-dovere del giudice tributario che le rilevi di dichiarare l'invalidità, dedotta, dell'atto medesimo e, derivatamente, dell'intero procedimento di accertamento basato su prove acquisite a seguito della relativa esecuzione, atteso che attività compiute illegittimamente ed in ingiustificata violazione del diritto, costituzionalmente garantito, alla inviolabilità del domicilio non possono essere assunte a basamento di atti impositivi a carico di chi quelle attività illegittime abbia, suo malgrado subito».

(120) Secondo l'efficace espressione «i frutti dell'albero velenoso sono velenosi» (Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1374). Cfr. Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082 (in materia di impugnazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica al superamento da parte dei verificatori del segreto professionale opposto dal contribuente). Tale sentenza riporta testualmente quanto già affermato da Cass., sez. un. civ., 16 marzo 2009, n. 6315 (in materia di impugnazione di ordini di verifica fiscale) che, a sua volta, riporta quanto scritto in Cass., sez. un. civ., ord. 29 aprile 2003, n. 6693. Prosegue la Suprema Corte (nella sentenza n. 11082 del 2010, cit.) citando Cass., sez. un. civ., 4 marzo 2008 n. 5791 (che, con riguardo ad un avviso di mora notificato in assenza della previa notifica dell'av-

Ai fini dell'analisi, conviene sgombrare subito il campo dalla seconda tesi, quella della «utilizzabilità in ogni caso» della prova illegittimamente acquisita, una sorta di «riciclaggio probatorio a fini fisca-

viso di accertamento, ne ha sancito la nullità affermando il principio di diritto secondo cui l'omissione della notificazione di un atto presupposto costituisce vizio procedurale che comporta la nullità dell'atto consequenziale) e Cass., sez. un., 25 luglio 2007, n. 16412 (che ha affermato il medesimo principio in tema di nullità per mancata notifica dell'atto presupposto) e affermando che «“la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria”, infatti, “è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa”». In senso conforme cfr. Cass., 16 marzo 2009, n. 6315.

Nel senso dell'invalidità derivata, cfr. altresì Cass., sez. un. civ., 8 agosto 1990, n. 8062; Cass., sez. trib., 2 aprile 2007, n. 8181, per la quale «al fine di valutare la legittimità dei provvedimenti impositivi, adottati dall'ufficio a seguito di accessi – compiuti da personale dipendente o dalla polizia tributaria – nei locali indicati dai primi due commi dell'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972, richiamato dall'art. 33, 1° comma, d.p.r. n. 600 del 1973, il giudice tributario di merito è tenuto a verificare, in base alle risultanze degli atti processuali, se le autorizzazioni contemplate da dette norme erano state previamente concesse, distinguendo fra le diverse ipotesi (locali destinati all'esercizio dell'attività, ovvero anche, o esclusivamente, ad abitazione) considerate»; cfr. altresì, sia pure nella sua estrema sinteticità, Cass., sez. trib., 25 marzo 2011, n. 6908: l'atto sanzionatorio a carico di una impresa si basava su documentazione reperita in occasione di un accesso in un locale adibito a studio e ad abitazione di un commercialista, eseguito senza l'autorizzazione del procuratore della Repubblica; per tale motivo la Commissione Tributaria Regionale aveva annullato l'atto, ritenendo illegittima l'acquisizione della documentazione su cui la rettifica si fondava; la Suprema Corte conferma l'annullamento dell'atto impositivo per «violazione del secondo comma dell'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972»; Cass., sez. trib., 22 settembre 2011, n. 19338 la quale, richiamando Cass., sez. trib., 15 dicembre 2010, n. 25335, ha precisato che «l'illegittimità derivata ha carattere meramente viziante non caducante nel caso in cui l'avviso di accertamento o di rettifica trovi fondamento anche su altri elementi probatori, non acquisiti in dipendenza dell'esercizio dei poteri ispettivi, quale a esempio le dichiarazioni rese da terzi in occasione dell'accesso irregolare»; nonché Cass., sez. trib., 18 gennaio 2012, n. 631 (in *Rass. trib.*, 2012, 1003 ss. con nota di Muleo, *Illegittimità derivata degli atti impositivi*): «Il vizio di invalidità del provvedimento autorizzativo, emesso dal pubblico ministero – ai sensi dell'art. 52, 2° comma, d.p.r. n. 633 del 1972 – in difetto di “gravi indizi di violazione di norme tributarie”, in quanto volto ad inficiare l'atto presupposto della verifica e dunque ad interrompere il necessario collegamento funzionale con l'atto terminale del provvedimento impositivo (...) viene pertanto a configurarsi come vizio di invalidità del procedimento amministrativo idoneo a determinare l'annullamento per *illegittimità derivata* (...) dell'atto consequenziale impugnato».

In dottrina cfr. per tutti Schiavolin, *Poteri*, cit., 201 ss. e rife. bibl. alla nota 84, il quale acutamente rileva che se la prova illegittimamente acquisita fosse semplicemente inutilizzabile, questa potrebbe venire assunta nuovamente in modo legittimo, di talché l'illegalità nell'acquisizione delle prove deve essere sanzionata con il vizio dell'atto di accertamento.

li» (121). Tale impostazione, ritenuta inaccettabile dalla dottrina (122), anche sulla scorta del rinvio operato dall'art. 70 del d.p.r. n. 600 del 1973 e dall'art. 75 del d.p.r. n. 633 del 1972 alle norme del codice di procedura penale (123), è stata recentemente «demolita» dalla Suprema Corte a sezioni unite penali, che ha affermato l'applicabilità del divieto di utilizzazione delle prove illegittimamente acquisite a qualsiasi tipo di processo, in attuazione dei principi costituzionali (124).

(121) A tale riguardo si ricorda che la Corte di Appello di Parigi, nel caso Falciani – HSBC di Ginevra, aveva annullato l'autorizzazione all'accesso domiciliare in quanto basata su documenti illecitamente acquisiti (nella specie su dati informatici sottratti dal Falciani alla Banca): cfr. Marchese, *op. cit.*, 324, ove riff. A seguito del ricorso dell'Amministrazione finanziaria francese, la Corte di Cassazione francese lo ha rigettato, affermando lapidariamente quanto efficacemente: «Ritenuto che a buon diritto, dopo aver constatato che dei documenti prodotti dall'Amministrazione a sostegno della sua richiesta [di autorizzazione all'accesso domiciliare] avevano una origine illecita, in quanto provenienti da un furto, il primo presidente [della Corte di Appello di Parigi] ha annullato le autorizzazioni ottenute sulla base di tali documenti, ritenendo che poco importasse che l'Amministrazione ne fosse a conoscenza a causa della trasmissione da parte di un procuratore della Repubblica o anteriormente; il ricorso non è fondato» (Cour de Cassation [Francia], 31 gennaio 2012, n. 141, che si può leggere in http://www.courdecassation.fr/publications_cour_26/arrets_publics_2986/chambre_commerciale_financiere_economique_3172/2012_4098/janvier_4124/141_31_22185.html; nostra traduzione dall'originale francese). Per una recente rassegna di giur. nazionale in materia v. da ult. Rusotto, *Liste “Falciani” e “Vaduz”: questioni ancora aperte*, in *Fiscalità e comm. int.*, 2012, f. 8-9, 13 ss.; si v. altresì Cass., sez. III pen., 4 ottobre 2012, n. 38453 che, in assenza di prove di illegittima acquisizione della “lista”, ne ha ammesso l'utilizzabilità ai fini penali in Italia (su cui Raggi, *La lista Falciani a un soffio dal macero*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, 928 ss.).

(122) Cfr. per tutti Ingrao, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 127 ss.

(123) Dispone l'art. 70 d.p.r. n. 600 del 1973 che «per quanto non è diversamente disposto dal presente decreto si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del codice penale e del codice di procedura penale (...)». Per l'applicazione al procedimento tributario, in virtù del richiamo fatto dall'art. 70 del d.p.r. n. 600 al c.p.p. e, quindi, all'art. 191 c.p.p. sull'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, cfr. Cass., sez. trib., 11 giugno 2003, n. 9320. Si ricorda, a tal proposito, che ai sensi dell'art. 191 c.p.p., l'inutilizzabilità della prova è rilevabile anche d'ufficio in ogni stato e grado del procedimento. Del Federico, *Le sanzioni*, cit., 108, dopo aver premesso che il suddetto rinvio al c.p. e al c.p.p. «appare quasi inconferente e comunque carico di incertezze», evidenzia come soprattutto il c.p.p. appare «ricco di reconditi collegamenti con la disciplina in materia di accessi e, più in generale, con la disciplina dell'accertamento».

(124) Cfr. Cass., sez. un. pen., 9 aprile 2010, n. 13426, la quale, dopo aver ampiamente argomentato anche sulla scorta della giurisprudenza della Corte EDU e della Corte costituzionale, ha affermato che «le prove inutilizzabili a norma dell'art. 191 c.p.p., perché acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge, non sono suscettibili di utilizzazione agli effetti di qualsiasi tipo di giudizio».

Accanto alla persistenza, in seno alla sezione tributaria della cassazione, dell'acritica ripetizione dell'affermazione dei primi anni 2000, secondo cui la mancanza di una disposizione espressa sull'inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita nel procedimento tributario non darebbe luogo a tale conseguenza (125), si è manifestato un *primo* orientamento «evolutivo» rispetto a tale criticabile impostazione, secondo il quale – in caso di acquisizione di dati bancari in assenza della prescritta autorizzazione amministrativa – non si verificherebbe una inutilizzabilità *tout court* ma questa sarebbe configurabile soltanto allorché tale assenza di autorizzazione «abbia prodotto un concreto pregiudizio» tale da inficiare l'accertamento fiscale (126). Qui, tuttavia, è assai facile rilevare che il pregiudizio dell'utilizzo di informazioni raccolte *contra legem* è *in re ipsa*, mentre è assai difficile da individuare un pregiudizio ulteriore, per cui tale principio di diritto si risolve in un'abile argomentazione «circolare» con cui, affermando l'illegittimità dell'atto basato su una prova illegittimamente acquisita a condizione che sussista un pregiudizio senza il quale l'atto accertativo sarebbe stato diverso, ed essendo assai difficile provare un tale pregiudizio, di fatto nega il principio affermato (127).

Maggiormente degno di apprezzamento è invece un *secondo* orientamento evolutivo, secondo il quale «non qualsiasi irritualità nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, l'inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso, esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela di diritti fondamentali di rango costituzionale (l'inviolabilità della libertà personale, del domicilio, ecc.)» (128). Orientamento, questo, che, nell'affermare un principio di inutilizzabilità relativa, finisce sostanzialmente per convergere verso la prima tesi, quantomeno allorché siano in giuoco diritti fondamentali.

(125) Si veda la nota 118.

(126) Cfr. Cass., sez. trib., 13 maggio 2011, n. 10573, per la quale la più «recente giurisprudenza di questa Corte (Cass. n. 16874 del 2009, Cass. n. 14023 del 2007) (...) richiede che la mancanza della superiore autorizzazione “abbia prodotto un concreto pregiudizio” in base al principio generale che eventuali illegittimità nell'ambito del procedimento amministrativo di accertamento diventano censurabili davanti al giudice tributario soltanto quando – traducendosi in un concreto pregiudizio per il contribuente – vengano ad inficiare il risultato finale del procedimento e, quindi, l'accertamento medesimo (cfr. Cass. n. 18836 del 2006)».

(127) Infatti, se l'accertamento è comunque infondato nel merito, opera quel “pregiudizio” che inficia l'accertamento fiscale, giacché questo – se fosse stato “ben fatto” – sarebbe stato “diverso”; se invece la prova è illegittimamente acquisita ma l'accertamento è fondato nel merito, questo, anche in presenza dell'autorizzazione, sarebbe stato il medesimo, di talché mancherebbe l'ulteriore condizione per dichiarare illegittima l'acquisizione della prova su cui l'accertamento si basa. Su questo punto, dunque, appare utile confidare in un ulteriore “percorso evolutivo” della giurisprudenza della Suprema Corte.

(128) Cass., sez. trib., 16 dicembre 2011, n. 27149.

Scartata quindi la tesi della utilizzabilità della prova illegittimamente acquisita (sia nella sua versione assoluta, sia in quella che la limita alla prova di un pregiudizio derivante da tale illecita attività), emerge dunque la necessità di scegliere tra l'applicazione della prima tesi (quella della «inutilizzabilità») e la terza tesi (quella della «invalidità derivata»). Si deve dire al riguardo che quest'ultima va preferita, non solo perché più recentemente affermata dalla Suprema Corte a sezioni unite rispetto alla prima (129), ma anche per il fatto che in ambito tributario trovano applicazione i principi generali degli atti amministrativi (130), secondo cui il vizio di un atto endoprocedimentale, privo di effetti autonomi, si riflette per «contagio ed incorporazione» nel provvedimento finale (131). In tal senso, allorché la normativa tributaria stabilisca limiti (132), condizioni (133) o autorizzazioni (134), il loro mancato rispetto inficia tutto il procedimento successivo, rendendo illegittimo l'atto amministrativo finale (135).

Tale principio, tuttavia, non trova applicazione nel caso di utilizzazione delle risultanze delle indagini penali in ambito tributario in assenza della relativa autorizzazione, la quale è posta a presidio della loro segretezza e non a tutela di diritti del contribuente (136).

Ciò che va parimenti escluso è che il riferimento ad espressioni generiche contenute nelle norme sull'accertamento dei tributi diretti e dell'iva, come «informazioni di cui [gli uffici] siano comunque in pos-

(129) Si vedano i riferimenti citati alle note che precedono nonché, da ultima, Cass., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570. In dottrina cfr. da ultimo AA.VV., *Commentario, cit.*, II, 190 ss.

(130) Sul punto cfr. Ingrao, *op. cit.*, 127, testo e nota 121, ove rife.

(131) Così Ingrao, *op. cit.*, 128; cfr. altresì Grassi - De Braco, *La trasparenza amministrativa nel procedimento di accertamento tributario*, Padova, 1999, 255 ss. Per riferimenti di diritto amministrativo cfr. Greco, *La trasmissione dell'antigiuridicità (dell'atto amministrativo illegittimo)*, in *Dir. proc. amm.*, 2007, 327 ss.

(132) Come quelli di cui all'art. 12 Statuto del contribuente.

(133) Quali la necessità del preventivo contraddittorio con il contribuente.

(134) Ad esempio, all'accesso o ad altre attività istruttorie.

(135) Cfr. Ingrao, *op. cit.*, 128. In senso conforme cfr. per tutti Ferlazzo Natoli, *Accertamento analitico e acquisizione irrituale di prove nell'Iva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1983, I, 149 ss.; Viotto, *Legalità dell'attività istruttoria e utilizzo di dichiarazioni di terzi nel procedimento di accertamento e nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, II, 53 ss.; Martella, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di acquisizione di prove nella fase istruttoria del procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1161 ss.; Lupi, *Vizi delle indagini fiscali e inutilizzabilità della prova: un difficile giudizio di valore*, in *Rass. trib.*, 2002, 655 ss.; Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino, retro*, 1983, I, 1918 ss.; Vanz, *L'autorizzazione, cit.*, 315 ss.

Per l'applicazione congiunta sia del principio dell'invalidità derivata, sia dell'inutilizzabilità della prova cfr. Santamaria, *Le frodi fiscali, cit.*, 442.

(136) Giurisprudenza consolidata; cfr. da ult. Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 17003, ove rife.

sesso» (137), «atti e documenti in possesso dell'ufficio» (138), dati e notizie «comunque raccolti o venuti a sua conoscenza» (139), possano far riferimento a prove, elementi di prova o informazioni che siano state illegittimamente acquisite, sia dall'ufficio che li utilizza, sia da terzi che poi, in qualsiasi forma, li abbiano trasmessi all'ufficio competente per l'accertamento (140). A tal fine, riteniamo che l'ufficio abbia l'onere di indicare, nella motivazione dell'atto impositivo, di quali dati, notizie, informazioni o documenti si tratti e da quale fonte siano stati acquisiti, nonché di allegarne l'evidenza documentale (141).

3. – *Profili di illegittimità della normativa italiana sull'istruttoria fiscale in rapporto ai diritti fondamentali europei*

3.1. – *I diritti fondamentali europei a tutela del rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza*

Nel nostro precedente lavoro abbiamo cercato di identificare le «coordinate europee» dei diritti fondamentali; nei precedenti paragrafi si è sinteticamente richiamata la disciplina positiva interna così come essa viene correntemente interpretata, ossia il «diritto vivente».

Dal confronto tra le suddette «coordinate» e il diritto italiano (vivente) emerge, in modo evidente, come la normativa italiana presenti numerosi profili di illegittimità rispetto al diritto europeo. Tuttavia, è paradossale il fatto che – come si vedrà – tali profili di illegittimità derivano non tanto dal dato letterale delle norme italiane (che semmai peccano per difetto di specificazioni e che quindi potrebbero essere agevolmente integrate per via ermeneutica sulla base dei principi europei), quanto dall'interpretazione che ne viene generalmente data e, di conseguenza, dalla loro applicazione pratica.

Occorre quindi metterne in luce gli elementi critici, al tempo stesso cercando di proporre una diversa interpretazione, orientata al diritto europeo, della norma interna (142).

(137) Art. 37, 1° comma, d.p.r. n. 600 del 1973.

(138) Art. 39, 1° comma, lett. c), d.p.r. n. 600 del 1973; art. 54, 3° comma, d.p.r. n. 633 del 1972.

(139) Art. 39, 2° comma, d.p.r. n. 600 del 1973; art. 41, 2° comma, d.p.r. n. 600 del 1973; art. 55, 1° comma, d.p.r. n. 633 del 1972.

(140) Per Schiavolin, *Poteri, cit.*, 201, «quanto al riferimento ad elementi “comunque raccolti” è escluso che si riferisca ad acquisizioni illegittime».

(141) Schiavolin, *Poteri, cit.*, 201.

(142) Come già sopra evidenziato, sotto il profilo metodologico occorre interpretare il dato letterale della norma nazionale in modo “orientato” al rispetto dei diritti fondamentali e, in generale, dei principi previsti dalla CEDU e dal diritto dell'Unione. Ove tale interpretazione non sia possibile, non resta che ipotizzare – rispettivamente a seconda che si ritenga applicabile la CEDU o il diritto

Conviene, al riguardo, richiamare in estrema sintesi alcuni principi del diritto europeo applicabili in tale materia:

(i) a norma dell'art. 8 CEDU e dell'art. 7 della Carta, rientrano nel concetto di «domicilio» (143) non solo l'abitazione e gli altri luoghi di privata dimora, ma anche quelli in cui il contribuente esercita un'attività economica, come lo studio professionale, i locali in cui si svolgono attività d'impresa, la sede legale e le unità locali di società (144); ne sono quindi esclusi soltanto i luoghi pubblici o aperti al pubblico. Secondo il diritto europeo, quindi, non è corretto utilizzare l'espressione «accessi domiciliari» per indicare quegli accessi per i quali è richiesta l'autorizzazione del pubblico ministero, per differenziarli da quelli «non domiciliari», ossia in locali «lavorativi». La distinzione tra i due attiene, piuttosto, al diverso grado di tutela del domicilio in rapporto ad interferenze del potere pubblico: nei primi la tutela è certamente più ampia;

(ii) la «corrispondenza» tutelata dalle suddette norme è quella sia privata, sia commerciale o d'affari, in formato tanto cartaceo, quanto elettronico; ai fini della tutela, non ha alcuna rilevanza il fatto che essa sia ancora chiusa o sia già stata aperta (145); il concetto di «corrispondenza», inoltre, include i dati elettronici ed i file informatici (146), nonché il disco fisso di un computer (147);

(iii) affinché l'attività istruttoria – che si sostanzia in una ingerenza della pubblica autorità nella vita privata e familiare del contribuente, nel suo domicilio e nella sua corrispondenza – sia legittima, occorre che le attività svolte siano chiaramente previste dalla legge e che sia rispettato il principio di *proporzionalità*. A tal fine, quando l'accesso avvenga senza un'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, la verifica del rispetto del principio di proporzionalità dev'essere particolarmente rigorosa (148);

dell'Unione – l'illegittimità costituzionale della norma nazionale che confligga con la prima ovvero la sua disapplicazione in caso di contrasto con il secondo.

(143) Cfr. Marchese, *op. cit.*, 308 ss.; Roagna, *Protecting the right to respect for private and family life under the European Convention on Human Rights*, Consiglio di Europa, Strasburgo, 2012.

(144) CEDU, 29 aprile 2005, *Buch c. Germania*, § 31; Id., 30 marzo 1989, *Chappel c. Regno Unito*, § 26 e § 51; Id., 16 dicembre 1992, *Niemetz c. Germania*, §§ 29-31; Id., 16 aprile 2002, *Société Colas Est c. Francia*, §§ 40-41; Id., 25 febbraio 2003, *Roemen e Schmit c. Lussemburgo*, § 64; Id., 13 giugno 1979, *Marckx c. Belgio*, § 31; Id., 25 febbraio 1993, *Mihailhe (I) c. Francia*; Id., 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*; Corte di giustizia, 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *Roquette Freres*.

(145) Cfr. Marchese, *op. cit.*, 313, testo e nota 251, ove rife.

(146) CEDU, 16 ottobre, 2007, *Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria*, § 45.

(147) CEDU, 27 settembre 2005, *Sallinen e altri c. Finlandia*, § 71.

(148) CEDU, 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*; Id., 25 luglio 1993, *Mihailhe (II) c. Francia*; Id., 25 febbraio 1993, *Cremieux c. Francia*.

(iv) in caso di verifiche domiciliari (nel senso sopra indicato), sussiste in capo al contribuente il «diritto fondamentale, concreto ed effettivo, di accesso ad un tribunale» ossia il diritto di adire immediatamente un giudice affinché si pronunci, in fatto e in diritto, sulla regolarità dell'autorizzazione all'accesso, sulla sussistenza dei presupposti per lo stesso, sulla correttezza delle operazioni compiute, e possa impedirne o sospenderne l'esecuzione o, ove questa abbia illegittimamente già avuto luogo, affinché possa fornire all'interessato un indennizzo adeguato (149);

(v) il segreto professionale non può essere superato ai fini fiscali, salvo che vi siano indizi plausibili della partecipazione del professionista all'illecito o nei casi previsti dalla legislazione antiriciclaggio; se esso viene superato a causa della difficoltà dell'amministrazione nel reperire prove dell'evasione, l'art. 8 CEDU risulta decisamente violato (150);

(vi) nella prospettiva della tutela europea dei diritti fondamentali, in particolare *ex artt.* 6 e 8 CEDU, non ha alcun rilievo la distinzione, prevista dall'ordinamento interno, tra ispezioni amministrative (scandite dalle fasi: accesso - ricerca - suggellazione dei documenti) e perquisizioni penali (scandite dalle fasi: accesso - perquisizione - sequestro), dovendosi guardare all'effetto dell'ingerenza del potere pubblico su tali diritti, che è sostanzialmente il medesimo, e alle sue cause di giustificazione «in una società democratica» (151);

(vii) le sanzioni amministrative tributarie previste dalla legislazione italiana hanno carattere «euro-penale» ai fini dell'art. 6 CEDU, stante la loro generalità ed il loro carattere afflittivo (152). Ciò ha due conseguenze: da un lato, alla materia delle sanzioni amministrative si applicano i principi del diritto euro-penale (153); dall'altro, considera-

(149) Cfr. Marchese, *op. cit.*, 318 ss.; CEDU, 21 febbraio 2008, *Ravon e altri c. Francia*; Id., 18 settembre 2008, *Kandler e altri c. Francia*; Id., 20 novembre 2008, *Società IFB c. Francia*; Id., 16 ottobre 2008, *Maschino c. Francia*.

(150) CEDU, 24 luglio 2008, *André e altri c. Francia*.

(151) Come recita appunto l'art. 8 CEDU. Sono parimenti prive di rilievo, quindi, per il diritto europeo, le distinzioni che sono state proposte in dottrina al fine di distinguere tra ispezioni e perquisizioni di carattere amministrativo piuttosto che di carattere penale, fondate sulla diversa qualifica degli organi precedenti (di polizia amministrativa o giudiziaria), o sulla diversa finalità di prevenzione piuttosto che di repressione degli illeciti o, ancora, allo scopo di accertare la commissione di un illecito penale o amministrativo.

(152) Riecheggia alla mente l'espressione «diritto penale amministrativo» dell'inizio del secolo scorso (cfr. Rocco, *Sul così detto diritto penale amministrativo*, in *Riv. it. dir. pubbl.*, 1909, I, 385 ss.), espressione che è rimasta, ad esempio, nell'ordinamento giuridico elvetico.

(153) Si ricorda che, nel sistema CEDU, il diritto «euro-penale» comprende sia il diritto penale (sostanziale) sia il diritto procedimentale e processuale penale: cfr. AA.VV., *Commentario CEDU, cit., sub art.* 6, 211, ove rinf.: «Le garanzie previste si applicano all'insieme della procedura, compresa la fase delle inchieste

to che l'istruttoria tributaria è unitariamente finalizzata all'accertamento del tributo e alla individuazione e repressione degli illeciti fiscali, i suddetti principi troveranno applicazione in relazione a tale attività, nella sua interezza (154); in particolare, per quanto interessa in questa sede, si applicano la presunzione di innocenza (155) e il divieto della ricerca indiscriminata di prove. Tema, quest'ultimo, di cui ci occuperemo nel prossimo paragrafo.

3.2. – (Segue): *il divieto di fishing expedition*

Nella letteratura internazionale viene indicata come *fishing expedition* (letteralmente «spedizione di pesca») la ricerca indiscriminata di prove (156). Tale indagine esplorativa, finalizzata a sostanziare un sospetto di illecito per il quale non vi siano sufficienti indizi, è ritenuta vietata (157), in quanto in violazione del principio di proporzionali-

condotte dagli apparati di polizia e delle indagini preliminari», ossia «da un estremo all'altro della procedura relativa alla determinazione della fondatezza di un'accusa penale».

(154) Cfr. Marchese, *op. cit.*, 328 ss. Nella letteratura tributaria la sottolineatura della dimensione europea delle sanzioni tributarie si deve in particolare a Del Federico, del quale si v. già *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 53 ss., temi poi sviluppato, in particolare, in *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010 e in *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, I, 206 ss.

(155) Sancita dall'art. 6, § 2, CEDU e dall'art. 48 della Carta.

(156) Per Bernasconi, *Scambio italo-svizzero di informazioni fiscali. Rogatorie e convenzioni contro la doppia imposizione*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 15 ss., la *fishing expedition* può essere definita come «una ricerca di prove condotta a casaccio, in tutte le direzioni, senza connessione con un'ipotesi concreta, alla cieca, ossia senza sapere in quale direzione, come quando si pesca, senza disporre di elementi concreti per sapere quale pesce verrà catturato. In procedura civile si tratta di una ricerca priva di connessione con l'oggetto dell'istruttoria finalizzata a chiarire le questioni da sottoporre a giudizio del tribunale. In procedura penale, si tratta di una ricerca di prove avviata senza connessione con un indizio concreto di infrazione».

Per un esplicito divieto di tali «spedizioni di pesca» in materia fiscale si v. il Commentario OCSE al modello di convenzione contro la doppia imposizione, *sub art. 26, § 5.5.1*, che vieta appunto le *fishing expedition* nelle richieste di scambio internazionale di informazioni a fini fiscali, affermando che «*Contracting States are not at liberty to engage in "fishing expeditions" or to request information that is unlikely to be relevant to the tax affairs of a given tax-payer*». In argomento, da ultimi, cfr. Garbarino, *L'articolo 26 del Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni*, in AA.VV., *Il segreto bancario nello scambio di informazioni fiscali*, a cura di Vorpe, Lugano, 2011, 23 ss. e spec. 31 ss., nonché Molo, *Le convenzioni per evitare le doppie imposizioni e la nozione di fishing expeditions*, *ivi*, 299 ss.

(157) Il tema è ben chiaro persino nel processo kafkiano: le guardie che vanno ad arrestare il sig. K. affermano infatti che «le nostre autorità (...) non cer-

tà (158). Non è perciò lecito utilizzare tali misure per *costruire* un'accusa, ovvero per andare alla ricerca della *notitia criminis* o, disponendo di indizi per un reato, per ricercare indizi della commissione di *altri* reati non ancora noti (159).

Si può peraltro distinguere tra le *fishing expedition ex ante* e quelle *ex post*.

Nelle prime, l'indagine è decisa per una generica finalità di controllo, in assenza di indizi di illecito (160).

Nelle seconde, l'indagine, pur essendo disposta ai fini della ricerca della prova di un illecito di cui si possiedono già indizi, si estende – di fatto – oltre l'obiettivo della ricerca, come potrebbe accadere nel caso di una perquisizione generalizzata, effettuata in violazione del principio di proporzionalità (161). La *fishing expedition ex post* non va confusa con il c.d. ritrovamento di «reperti casuali», ossia le prove di illeciti ulteriori rispetto a quello (o a quelli) per cui la ricerca era stata disposta *ab origine*: si ritiene che tali «reperti casuali», qualora la ricerca sia stata condotta legittimamente (ossia nel rispetto del principio di proporzionalità e quindi al di fuori di *fishing expedition ex post*), possano essere assunti senza limiti (162).

cano, per così dire, la colpa nella gente, ma vengono attirate, come è detto nella legge, dalla colpa, e debbono inviare noi guardie» (Kafka, *Il processo*, trad. it., Milano, 2007, 8).

(158) Risulta infatti illecita l'applicazione di misure processuali coercitive volte a sostanziare sospetti di reato non ancora suffragati da sufficienti indizi.

(159) Nel diritto processuale penale internazionale, e in specie nella materia dell'assistenza giudiziaria internazionale, è parimenti generalmente affermato il divieto di *fishing expedition*: cfr. per tutti Consiglio d'Europa, *Rapport explicatif de la Convention relative au blanchiment, au dépistage, à la saisie et à la confiscation des produits du crime*, Strasburgo, 1991, 23; in dottrina si veda, da una prospettiva del diritto svizzero, l'ottimo lavoro di Naef, *Divagazioni sul potere cognitivo del giudice delle rogatorie internazionali*, in *Aktuelle Juristische Praxis*, 1997, 290 ss.

(160) Nel linguaggio metaforico della “pesca” si potrebbe dire che si getta la rete e si vede cosa si è raccolto.

(161) Anche qui, nel linguaggio della “pesca”, si può dire che ci si organizza per pescare un certo pesce; ma si utilizzano reti che consentono di pescare qualsiasi tipo di pesce.

(162) Cfr. ad esempio, l'art. 243 del (nuovo) c.p.p. svizzero, il quale prevede espressamente l'ipotesi di “reperti casuali” in sede di perquisizione ed ispezione, prevedendo che «1. Le tracce o gli oggetti rinvenuti casualmente che non hanno rapporto alcuno con il reato in questione, ma che forniscono indizi su un altro reato, devono essere preservati. 2. Tali oggetti sono trasmessi a chi dirige il procedimento unitamente a un rapporto; chi dirige il procedimento decide in merito alla procedura ulteriore». Come evidenzia Bernasconi, *Provvedimenti coercitivi riguardanti banche e imprese secondo il nuovo codice svizzero di procedura penale*, in *Riv. trim. dir. ec.*, 2008, 969 ss. e spec. 971, citando il Messaggio al c.p.p. (diremmo noi la relazione di accompagnamento) «il risultato della perquisizione che viene ordinata in base agli indizi della commissione di un determinato

Ne consegue che, in una perquisizione locale alla ricerca di documenti, ove ne siano rinvenuti alcuni che sono estranei al *thema probandum* o sono coperti dal segreto professionale, questi non potranno essere automaticamente acquisiti (163).

Come si è avuto modo di evidenziare (164), la giurisprudenza europea è ormai consolidata nel senso di vietare, anche in materia di istruttoria fiscale, l'effettuazione di *fishing expedition*, sia *ex ante* (165), sia *ex post* (166). Tale regola discende, evidentemente, sia dal generale principio di proporzionalità (che fissa il limite alla compressione di diritti fondamentali, allorché appunto si tratti di accessi con ricerche documentali) sia, come sopra evidenziato, dalla natura «euro (processuale) penale» del procedimento istruttorio tributario.

Alla luce di tale principio di diritto europeo, si può affermare che gli «accessi tributari» finalizzati alle «ricerche» dovrebbero soggiacere a quelli stessi requisiti previsti per le perquisizioni locali dal diritto (processuale) penale europeo che, sul punto, non differisce dalle regole basilari poste dal nostro diritto processuale penale.

Può essere infatti utile ricordare che, in tale secondo ambito, presupposto della perquisizione è l'esistenza di un «fondato motivo di ritenere che taluno occulti il corpo del reato o cose pertinenti al reato, ovvero che tali cose si trovino in un determinato luogo» (167). Pertan-

reato “non è necessariamente in relazione con tale reato, ma può concernere anche un altro reato – già perseguito oppure ancora sconosciuto – commesso dall'imputato o da un terzo”. Nel Messaggio ci si preoccupa, dopo avere motivato la regolamentazione dell'utilizzazione dei reperti casuali, di sottolineare che ciò non costituisce una deroga «al divieto di ricerca generalizzata e indiscriminata di prove (la cosiddetta *fishing expedition*), ossia l'organizzazione di una perquisizione o di un'ispezione – senza che vi sia previamente l'indizio di reato – volta a raccogliere elementi per la motivazione di un indizio».

Per tale regola nel diritto processuale penale svizzero cfr. Bernasconi, *Banche e imprese nel procedimento penale*, Lugano, 2011, 107.

La suddetta “soluzione svizzera” è adottata anche nel sistema tedesco, sul quale si è concentrata l'attenzione della dottrina processual-penalistica italiana, soprattutto nel caso di indagini informatiche, in cui la grande quantità di dati acquisiti rischia di trasformare lo strumento di ricerca della prova in mezzo “esplosivo”: cfr. Felicioni, *op. cit.*, 199; Paulesu, *Notizia di reato e scenari investigativi complessi: contrasto alla criminalità organizzata, operazioni «sotto copertura», captazione di dati digitali*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2010, 801; Orlandi, *Questioni attuali in tema di processo penale e informatica*, *ivi*, 2009, 136.

(163) Nel (nuovo) c.p.p. svizzero (artt. 247 e 248), ad es., in tal caso detti documenti vengono sigillati e l'autorità inquirente proceda alla nomina di un terzo indipendente affinché effettui l'esame degli stessi; alla luce delle relative risultanze, l'autorità adotterà le conseguenti decisioni.

(164) Si veda Marchese, *op. cit.*, 308 ss.

(165) Cfr. ad es. CEDU, 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*; Id., 16 aprile 2002, *Société Colas Est c. Francia*.

(166) Cfr. ad es. CGCE, 22 ottobre 2002, causa C-94/00, *Roquette Freres*.

(167) Art. 247, 1° comma e comma 1-bis, c.p.p.

to, l'esercizio di tale potere «non può derivare da situazioni sussumibili nell'ambito delle congetture o dei sospetti, ma è strettamente subordinato all'esistenza di indizi di un certo rilievo, tutti convergenti nella funzionale prospettiva di accreditare la probabilità che l'oggetto da ricercare si trovi sulla persona da perquisire o nel luogo nel quale la perquisizione è eseguita» (168). Inoltre, ulteriore presupposto della legittimità della perquisizione è la «previa indicazione di un'ipotesi di reato» (169) giacché, come ha più volte evidenziato anche la Suprema Corte, «solo in tale ambito ha senso la ricerca di un dato afferente ad un reato» (170). Altrimenti, «in difetto di un riconosciuto nesso strumentale con l'attività criminosa, non di mezzo di ricerca della prova si tratta, ma di mezzo di acquisizione di una *notitia criminis*, come tale inammissibile perché in violazione delle libertà individuali che trovano i loro referenti negli artt. 13 e 14 Cost.» (171).

Il provvedimento con cui viene disposta la perquisizione ha la forma di decreto, motivato a pena di nullità (172), il quale è legittimo soltanto ove dallo stesso siano ricavabili i «fondati motivi» (173). Si può dunque affermare che anche nel sistema processual-penalistico italiano sono certamente vietate le *fishing expedition ex ante*, evidenziando una sostanziale convergenza di regole con quelle del diritto europeo.

(168) Cass., sez. V pen., 13 marzo 1992, in *Riv. pen.*, 1993, 374 ss.

(169) Cfr. per tutti Balducci, *Perquisizione (dir. proc. pen.)*, in *Enc. dir.*, Agg. IV, Milano, 2000, 979 e ss. e spec. 980, testo e nota 8, ove rife. giur.

(170) Cass., sez. V pen., 30 novembre 1995, in *Cass. pen.*, 1997, 2174.

(171) Balducci, *op. cit.*, 980, testo e nota 10 ove rife. giur. Va aggiunto che in diversi casi l'ordinamento consente la ricerca della *notitia criminis* preprocedimentale, ma «la giurisprudenza di legittimità ha cercato, allora, in proposito o per evidenti esigenze di garanzia del singolo rispetto a discrezionali valutazioni degli organi di polizia, d'individuare il presupposto di tali iniziative, non già nel mero sospetto, bensì in “un dato oggettivo, anche solo per indizio”» (Zappulla, *Notizia di reato*, in *Enc. dir.*, Annali, V, Milano, 2012, 889 ss. e spec. 907, testo e nota 162, ove è cit. Cass., 18 novembre 2009, Ponci).

(172) Ai sensi del combinato disposto degli artt. 247, 2° comma, e 125, 3° comma, c.p.p.

(173) Balducci, *op. loc. cit.* Una specifica norma regola la perquisizione nel “domicilio”, il cui concetto processual-penalistico è inteso dalla giurisprudenza in senso più ampio di quello penalistico, e fatto coincidere con quello di cui all'art. 14 cost., ossia il «luogo destinato permanentemente o transitoriamente all'esplicazione della vita privata o dell'attività lavorativa» (cfr. Balducci, *op. cit.*, 983, testo e nota 35 ove rife. giur.). Problemi specifici sorgono poi in tema di impugnabilità o meno del decreto di perquisizione, sui quali non è qui il caso di indugiare.

3.3. – *Profili di illegittimità della normativa italiana in materia di accessi, di divieto di fishing expedition e di tutela del segreto professionale*

3.3.1. – *Il principio di proporzionalità*

Se si volesse sintetizzare in una sola espressione l'elemento più evidente dell'illegittimità, secondo il diritto europeo, della normativa italiana che regola l'istruttoria tributaria, quale risulta dal «diritto vivente», si potrebbe affermare che essa difetta di «proporzionalità» (174).

È noto che tale principio (175) consta di tre «sotto-princi-

(174) Sull'applicazione del principio di proporzionalità alla materia tributaria si v. da ultimi Bodrito, *Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso*, cit., 278 ss.; Falsitta, *Giustizia distributiva, principio di proporzionalità e federalismo nell'opera di Dante Alighieri*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 396 ss.; Del Federico, *Tutela cit.*, 24 ss.; Marcheselli, *Accertamenti tributari*, cit., 16 ss.; Mondini, *Principio di proporzionalità ed attuazione del tributo: verso la costruzione di un principio generale del procedimento tributario*, in AA.VV., *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di Tassani, Roma, 2009, 75 ss.; Fontana, *Gli aiuti di Stato di natura fiscale*, Torino, 2012, 343 ss.

(175) Codificato dall'art. 5, § 4, TUE («In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati») e regolato dal *Protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità* (allegato ai Trattati UE e FUE, in GUUE del 17 dicembre 2007, C/306/150 ss.).

Sono famose le metafore di Lord Diplock: «Non si deve usare un maglio a vapore per rompere una noce, ove si possa farlo con uno schiaccianoci» (*R v Goldstein* [1983] 1 W.L.R. 151, per Lord Diplock at 155) e di Walter Jellinek: «Il problema della proporzionalità consiste nell'accertare se, per sparare ai passeri, si è utilizzato un cannone» (W. Jellinek, *Gesetz, Gesetzesanwendung und Zweckmäßigkeitserwägung*, Tübingen, 1913).

Nella giurisprudenza dell'Unione, «il principio di proporzionalità è riconosciuto da costante giurisprudenza come parte dei principi generali del diritto comunitario. Per stabilire se una disposizione di diritto comunitario sia conforme al principio di proporzionalità è necessario controllare se i mezzi da essa contemplati siano idonei a realizzare lo scopo perseguito, senza andare oltre quanto è necessario per raggiungerlo» (Trib. I gr. UE, 10 giugno 2009, causa T-257/04, *Polonia c. Commissione*, § 104; in senso conforme CGCE, 18 marzo 1987, causa 56/86, *Société pour l'exportation des sucres*, §28; Id., 30 giugno 1987, causa 47/86, *Roquette Frères*, §19). «In forza di tale principio la legittimità di provvedimenti che impongono oneri (...) agli operatori è subordinata alla condizione che i detti provvedimenti siano idonei e necessari per il conseguimento degli obiettivi legittimamente perseguiti dalla normativa in causa, fermo restando che, qualora si presenti una scelta tra più misure appropriate, è necessario ricorrere alla *meno restrittiva* e controllare che gli oneri imposti non siano sproporzionati in relazione agli scopi perseguiti» (Trib. I gr. UE, *Polonia c. Commissione*, cit., § 105; in senso conforme Corte di giustizia, 26 giugno 1990, causa C-8/89, *Zaradi*, § 10).

pi» (176) (o «tre gradini» (177)): di *idoneità* (il mezzo utilizzato deve essere idoneo allo scopo che si vuole perseguire), di *necessarietà* (tra due mezzi egualmente idonei allo scopo, si deve scegliere il mezzo meno invasivo) (178) e di *adeguatezza* (o del rapporto di *proporzionalità in senso stretto* o ancora prescrizione del *bilanciamento* propriamente detto (179)). Come ha affermato la Corte costituzionale tedesca – nel cui ordinamento giuridico il suddetto principio è stato particolarmente sviluppato al punto di influenzare fortemente sia quello dell’Unione europea sia, in modo più o meno marcato, quello degli altri Stati membri – il principio di proporzionalità «deriverebbe già, nel fondamento, dall’essenza dei diritti fondamentali stessi» (180).

In Italia si ritiene generalmente che le scelte nello svolgimento delle attività istruttorie siano rette da una discrezionalità tecnica e si debbano ispirare ai principi di legalità, trasparenza, efficacia, efficienza ed economicità dell’azione amministrativa (181). Manca, in questa impostazione (che nella pratica va per la maggiore), appunto l’enunciazione del principio di proporzionalità (182), con la conseguente negazione della sussistenza di una posizione soggettiva del contribuente giuridicamente rilevante che egli possa far valere per contestare la «eccessività» dell’utilizzo di un dato potere istruttorio rispetto alle ragionevoli esigenze dell’attività amministrativa: ciò significa affermare,

Sul principio di proporzionalità nella letteratura italiana v. Ciciriello, *Il principio di proporzionalità nel diritto comunitario*, Napoli, 1990; Galetta, *Principio di proporzionalità e sindacato giurisdizionale nel diritto amministrativo*, Milano, 1998; Sandulli, *La proporzionalità nell’azione amministrativa*, Padova, 1999; Cognetti, *Principio di proporzionalità. Profili di teoria generale ed di analisi sistematica*, Torino, 2011; Squintu, *Il principio di proporzionalità*, in AA.VV., *La sanzione amministrativa. Principi generali*, a cura di Cagnazzo e Toschei, Torino, 2012, 88 ss.

(176) Cfr. per tutti Alexy, *op. cit.*, 133, testo e nota 82 ove rife. alla dottrina tedesca; Bodrito, *Note, cit.*, 286 ss.

(177) Cfr. Squintu, *op. cit.*, 93 ss.

(178) Per l’applicazione del sotto-principio di necessità ai controlli amministrativi v. ad es. l’art. 2, § 1, del Reg. (CE, Euratom) n. 2988/95 del 18 dicembre 1995 sulla tutela degli interessi finanziari della Comunità: «I controlli e le misure e sanzioni amministrative sono istituiti solo qualora risultino *necessari* per garantire la corretta applicazione del diritto comunitario. Essi devono avere carattere effettivo, *proporzionato* e dissuasivo per assicurare un’adeguata tutela degli interessi finanziari della comunità» (corsivi aggiunti).

(179) Di fronte a concetti contrapposti, come quelli di autorità e di libertà, ovvero di accertamento dei tributi e del rispetto dei diritti individuali, occorre trovare il giusto punto di equilibrio tra l’interesse fiscale e quello dei singoli.

(180) *Sentenze e decisioni della Corte costituzionale federale della Repubblica Federale Tedesca* (BVerfGE) 19, 342 (348 ss.); 65, 1 (44).

(181) Così, ad es., Comando generale della G.d.F., *Istruzione sull’attività di verifica*, circ. n. 1/2008, vol. I, *passim*.

(182) Su tale argomento avremo peraltro modo di tornare esaminando alcuni problemi di “teoria generale”: cfr. *infra* il § 5.

in altri termini, che di fronte all'interesse fiscale i diritti fondamentali del contribuente sono in ogni caso soccombenti (183).

Alla luce di tali considerazioni, di carattere generale, si possono dunque esaminare le maggiori criticità del sistema italiano.

3.3.2. – *La motivazione delle autorizzazioni all'accesso*

Innanzitutto va detto che, per il suo carattere particolarmente intrusivo (184), non risponde al principio (europeo) di proporzionalità disporre un accesso presso il domicilio (inteso nell'ampio senso, sopra visto, del diritto europeo) di un certo soggetto (e quindi comprimerne i diritti fondamentali) in assenza di una valida ragione che non sia l'esigenza generica di compiere un controllo fiscale (185). È quindi indi-

(183) Cfr. ad es. Porcaro, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, retro, 2004, I, 1111 ss. e spec. 1128: «Non sembra di poter scorgere, neppure tra le righe della disciplina positiva, un interesse del contribuente giuridicamente rilevante; proprio perché (...) occorrerebbe ipotizzare una sorta di *riserva di intoccabilità* rispetto a determinati poteri istruttori. Perché qui (...) non si tratta di un accesso privo di autorizzazione o simili, che attiene ad un profilo di legalità del momento applicativo del potere, ma della individuazione di una certa attività istruttoria piuttosto che di un'altra. Così, la sua eventuale *sproporzionalità* (peraltro tutta da dimostrare, mancando il parametro definitorio della proporzionalità) finisce per avere portata meramente descrittiva, mancando la situazione giuridica sottostante» (corsivi aggiunti). Senza anticipare quanto si dirà *infra* nel testo, basti rilevare che secondo questa impostazione i diritti fondamentali che esprimono libertà negative, che sono appunto «riserve di intoccabilità» del cittadino rispetto al pubblico potere, vengono completamente pretermessi; la stessa sorte è riservata al principio di proporzionalità che – lungi dall'aver portata meramente descrittiva ovvero, in sostanza, dall'essere una espressione priva di significato – individua, caso per caso, il punto di «indispensabile giusto equilibrio» tra la compressione di tali diritti e l'esigenza dell'istruttoria fiscale; equilibrio indispensabile, ovviamente, soltanto quando si rimanga entro i confini del potere pubblico propri di uno Stato di diritto.

(184) Esso viene infatti definito come «il mezzo istruttorio più invasivo della sfera giuridica del cittadino-contribuente» (Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1338).

(185) Cfr. Manzoni, *Potere*, cit., 240 ss., per il quale l'uso del potere di accesso «dovrebbe rappresentare, nell'economia del sistema, l'*extrema ratio*, l'ultimo dei rimedi a cui fare ricorso, quando sia esaurito o risulti inidoneo ogni altro mezzo di indagine e di controllo. Si tratta, infatti, di uno strumento istruttorio destinato, per sua natura, ad interferire direttamente e pesantemente con l'attività privata dei singoli e, quindi, ad incidere profondamente nella sfera dei diritti individuali di libertà». «Non vi è alcuna ragione ad esempio perché l'ufficio disponga un accesso ispettivo, quando sia sufficiente una semplice richiesta di dati o, al limite, la convocazione del contribuente all'ufficio per avere informazioni o chiarimenti. Non vi è motivo di procedere ad un accesso ispettivo per esaminare, ad esempio, un certo contratto, che sarebbe possibile procurarsi (con economia di

spensabile che esso sia posto in essere sulla base di una «effettiva esigenza ispettiva» (186).

Qualora si scelga, come modalità operativa, quella dell'accesso, la motivazione dello stesso, da esplicitarsi nella relativa autorizzazione (187), dovrà essere particolarmente rigorosa, con riguardo ad una pluralità di indicazioni di seguito indicate, previste dal diritto italiano «letto in chiave europea». L'assenza di motivazione, ovvero la carenza (anche per l'uso di formule generiche o di mero stile (188)) o la contraddittorietà della stessa, anche solo su uno degli elementi sotto indicati, determina, inevitabilmente, l'invalidità del provvedimento autorizzativo e, con esso, dell'attività di verifica posta in essere (189).

tempo e di costi per l'ufficio e minor onere per il soggetto indagato) mediante una semplice richiesta di esibizione o trasmissione».

Sull'applicazione del principio di proporzionalità alla materia tributaria cfr. da ultimo Marcheselli, *Accertamenti*, cit., 16 ss.; nonché Id., *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*, retro, 2011, I, 521 ss.

Analoghe osservazioni si riscontrano nella letteratura processual-penalistica: si evidenzia infatti come alle perquisizioni si dovrebbe procedere soltanto come *extrema ratio*, quando ogni altro strumento risulta impraticabile o è stato esperito senza successo (Basso, *sub art. 248*, in *Commento al nuovo codice di procedura penale*, coord. da Chiavario, Torino, 1990, 709; Felicioni, *op. cit.*, 251).

(186) Come ben afferma G.d.F., circ. n. 1/2008, cit., I, 34, la selezione dei contribuenti da sottoporre a verifica deve basarsi su «effettive esigenze ispettive» che «devono trovare adeguata evidenza nella documentazione» relativa alla programmazione della verifica.

(187) L'obbligo di motivazione discende, oltre che dal principio generale di motivazione degli atti amministrativi ex art. 3 della l. n. 241 del 1990, dall'art. 7, 1° comma, Statuto in tema di motivazione degli atti dell'A.f. Sull'obbligo di motivazione degli atti della fase istruttoria, ex art. 7, 1° comma, Statuto, si v. Mazzagreco, *op. cit.*, 130 ss.; Selicato, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 362; Voglino, *Lineamenti definitivi dell'obbligo di motivazione degli atti tributari*, in *Boll. trib.*, 2001, 5; Viotto, *I poteri*, cit., *passim*.

(188) AA.VV., *Commentario*, cit., II, 190; Lupi, *Diritto tributario. Parte generale*, Milano, 2005, 141; Ciarcia, *op. cit.*, 9, testo e nota 17 ove riff. giur.

(189) Volendo tracciare un parallelo con i requisiti necessari per l'effettuazione di una perquisizione locale ai sensi del c.p.p., si ricorda che è richiesta la sussistenza di indizi di un reato (il *fumus commissi delicti*), di talché la motivazione del relativo decreto dovrà: (a) indicare l'ipotesi criminosa in fatto e in diritto, ossia (i) la condotta criminosa (il fatto storico con gli opportuni riferimenti spaziali e temporali, in modo da determinare il *thema probandum*), e (ii) le norme penali che si assumono violate; (b) illustrare la necessità dell'attività perquisente con l'indicazione delle cose da cercare; (c) delimitare con precisione l'ambito spaziale dell'indagine (cfr. per tutti Felicioni, *op. cit.*, 189 ss.). La nullità del decreto di perquisizione per difetto di motivazione è stata riconosciuta, in particolare, nei casi: (a) in cui esso sia stato emanato a seguito di denuncia anonima; (b) di assenza di puntualizzazioni delle imputazioni a fondamento della ricerca coatti-

In primo luogo dovranno esplicitarsi le *ragioni* che hanno giustificato la verifica (*ex art. 12, 2° comma, Statuto*), al fine di dare contezza che questa non consista in una *fishing expedition ex ante* (190).

In secondo luogo, dovrà darsi atto dello *scopo* dell'accesso, ossia per quali finalità esso è disposto, a quale attività istruttoria esso risulta strumentale, ossia se esso è finalizzato, ad esempio, a una ispezione contabile, piuttosto che all'inventariazione delle merci presenti nel locale (191). In questa prospettiva, l'obbligatorietà dell'indicazione dello scopo dell'accesso limita o, se si vuole, focalizza l'attività istruttoria al fine dell'accertamento. L'autorizzazione del capo dell'ufficio, quindi, può essere concessa soltanto per l'acquisizione di informazioni rilevanti ed utili a quel fine, che non possano essere acquisite mediante l'esercizio di altri poteri istruttori. Ne consegue che «l'indicazione dello scopo dell'accesso nell'atto autorizzativo deve essere intesa quanto meno nel senso della specificazione del fatto o dei fatti che la Finanza intende acquisire o verificare, del periodo d'imposta al quale si riferisce l'accesso e dell'atto istruttorio che si intende compiere» (192).

In terzo luogo, l'autorizzazione dovrà indicare l'*oggetto* dell'attività di verifica, *ex art. 12, 2° comma, dello Statuto*, ossia per quali tributi, per quali operazioni e per quali periodi d'imposta essa è stata disposta (193). Al riguardo va ricordato che, per giurisprudenza consolidata della Suprema Corte, l'oggetto dell'autorizzazione all'accesso

va; (c) di assenza di specifica indicazione delle cose da sequestrare (Felicioni, *op. cit.*, 528 ss., ove rife. di giur.).

(190) Cfr. ad es. Comm. trib. prov. Treviso, 9 ottobre 2012, n. 83, per la quale, in assenza di indicazione delle ragioni che hanno giustificato la verifica, l'atto di accertamento è nullo.

(191) Ai sensi dell'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972, l'accesso in locali "lavorativi" non è fine a sé stesso, ma deve essere sempre strumentale al compimento di ulteriori attività: le ispezioni documentali, le verificazioni, le ricerche e ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e la repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

Anche in diritto processuale penale si afferma che «sia la perquisizione, sia l'ispezione, qualora si debbano esplicitare su un luogo (o domicilio) sono accumulate da una preliminare attività ad esse *strumentale*, ossia l'accesso sul sito da esaminare» (Felicioni, *op. cit.*, 115).

(192) Cfr. Cimino, *op. cit.*, 1041, per il quale lo scopo dell'accesso «rappresenta, altresì, il parametro di legittimità della sua esecuzione (...) il che significa che potranno validamente effettuarsi solo quelle operazioni, le quali rientrino direttamente nello scopo prefissato o risultino ad esse funzionali». Ne consegue che «è necessario che ogni estensione [dell'attività istruttoria, dettata dallo svolgersi della stessa] sia previamente disposta dalla stessa autorità che ha autorizzato l'ispezione, comunicando contestualmente al contribuente le ragioni che l'hanno resa opportuna» (Stufano, *La tutela, cit.*, 206 ss.).

(193) Dall'autorizzazione dovrà quindi risultare il nominativo del soggetto inquisito, i periodi d'imposta oggetto di verifica, i tributi oggetto di controllo, la tipologia di attività ispettiva che si intende porre in essere (Giovanardi, *Gli accessi, cit.*, 1358), nonché i luoghi in cui l'accesso deve essere eseguito.

non costituisce un limite al potere dei verificatori di acquisire prove di violazioni ulteriori rispetto al medesimo (ossia relativi a tributi, questioni o periodi d'imposta non inclusi nell'oggetto dell'autorizzazione) (194), ma è evidente che secondo tale modo di ragionare è va-

(194) Per Cass., sez. trib., 18 giugno 2008, n. 16416, è «pacifica nella giurisprudenza di questa Corte l'affermazione secondo cui ove nel corso di un accesso legittimamente disposto emergano elementi diversi rispetto all'oggetto originario dell'accesso stesso, tali ulteriori elementi sono legittimamente utilizzabili». Per Cass., sez. trib., 16 dicembre 2009, n. 26321, «la verifica fiscale – sia mirata all'approfondimento in generale della posizione fiscale di un soggetto in relazione alla totalità dei tributi (verifica generale) oppure rivolta all'approfondimento della posizione fiscale del soggetto relativamente ad uno o più tributi in particolare (verifica parziale), sia inoltre riguardante singoli atti oppure un complesso di atti di gestione (verifica speciale) – costituisce, in ogni caso, attività d'indagine finalizzata all'acquisizione ed al reperimento di ogni elemento utile all'accertamento dell'imposta ed alla repressione dell'evasione e delle altre violazioni alle norme tributarie e finanziarie. E ciò, quale che sia il suo oggetto e la sua estensione, il quale non va confuso con la finalità della verifica fiscale che resta quella di acquisire una serie d'informazioni grazie alle quali gli uffici preposti hanno la possibilità di ricomporre i volumi d'affari dei contribuenti, nonché i relativi redditi imponibili. La considerazione torna utile nella misura in cui evidenzia come le informazioni ed i dati raccolti nel corso di una verifica, coerentemente, devono essere tenuti ben distinti dall'oggetto della verifica stessa. E ciò, in quanto le risultanze di una verifica, volta ad acquisire una serie di dati ed elementi che serviranno a quantificare e motivare il successivo accertamento, pur provenendo da essa, vanno ben oltre il suo ambito oggettivo, che ne costituisce solo la piattaforma strumentale, dirette, come sono, a determinare complessivamente la capacità contributiva del soggetto verificato nonché a ricercare e reprimere le violazioni alle norme tributarie e finanziarie eventualmente commesse». Il che sembrerebbe significare che lo scopo (o oggetto) dell'autorizzazione all'accesso avrebbe una funzione meramente «descrittiva» della ragione originaria dello stesso, mentre la «finalità» dello stesso sarebbe quella di reperire comunque prove di violazioni, a prescindere da quanto scritto nell'autorizzazione, mera «occasione» per accedere: una volta entrati, i verificatori non incontrerebbero alcun limite nella ricerca di prove di violazioni. Il fatto che poi la Suprema Corte abbia cassato con rinvio al giudice di appello – che aveva invece ritenuto l'accertamento esorbitante rispetto all'oggetto della verifica, «occorrendo un rinnovato esame della controversia», sfugge invece alla comprensione di chi scrive. Per Marcheselli, *Accertamenti, cit.*, 99, nota 61, «tale controllo da parte del giudice [di merito] sarebbe irrilevante se la autorizzazione non costituisse limite del potere» dei verificatori, ma d'altra parte, per tale A., non vi sono ragioni per escludere la legittimità della acquisizione di dati aventi oggetto tributi o atti diversi» rispetto a quelli indicati nell'autorizzazione (*ibidem*, 99).

Per Cass., sez. trib., 7 agosto 2009, n. 18155, «l'atto di autorizzazione dell'accesso ai locali dell'impresa, reso ai sensi del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, in esito a valutazione della necessità di incidere sull'andamento e sulla riservatezza della gestione imprenditoriale al fine di riscontrare eventuali evasioni ed infrazioni alla disciplina dell'I.V.A., non circoscrive l'ambito dell'ispezione all'epoca del verificarsi dei fatti apprezzati per detta valutazione; l'ispezione mede-

nificato il concetto di «oggetto» della verifica ed è violato il divieto di *fishing expedition*. Certamente può accadere che ulteriori esigenze istruttorie si verifichino nel corso del controllo, ossia che, man mano che l'attività di verifica si svolge, emergano ulteriori indizi di violazioni. In tal caso, contrariamente a quanto afferma la giurisprudenza, sarà onere dei verificatori prospettare tali indizi e le ulteriori esigenze istruttorie per acquisire le autorizzazioni necessarie ad effettuare un'attività di indagine più incisiva, vuoi mediante l'utilizzo di poteri cui, in precedenza, non erano legittimati, vuoi estendendo le modalità di esercizio dei predetti poteri, ossia ampliandone l'oggetto.

In quarto luogo, nella motivazione dell'autorizzazione dovranno rigorosamente essere indicate, ai sensi dell'art. 12, 1° comma, dello Statuto *le esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo*. La loro esistenza costituisce una condizione necessaria per la legittimità dell'accesso, per cui questo risulterà legittimo se, e solo se, l'attività istruttoria per la quale è disposto non si possa realizzare se non mediante, appunto, l'effettuazione dello stesso. Ogniqualevolta, invece, il medesimo risultato conoscitivo si possa ottenere mediante l'utilizzo di poteri istruttori diversi dall'accesso (un questionario, un invito a comparire, un invito ad esibire documenti, ecc.), questo risulterà illegittimamente effettuato, in quanto in violazione del principio di proporzionalità. Inoltre, nell'autorizzazione dovrà essere indicato il *luogo* o *i luoghi* presso il quale dovrà effettuarsi l'accesso, con esclusione di espressioni generiche quali, ad esempio, «e in ogni altro locale nella disponibilità del contribuente» (195).

sima resta rivolta a scoprire violazioni, non solo a fornire conforto dimostrativo alle inosservanze al momento conosciute o sospettate, di modo che non subisce, sotto il profilo temporale, limitazioni diverse da quelle attinenti al potere di accertamento, e, una volta che sia autorizzata sulla scorta dei dati a disposizione, può investire anche circostanze diverse, influenti per la revisione delle posizioni del contribuente, nell'arco di tempo in cui è esercitabile detto potere»; in senso conforme cfr. già Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209; Cass., sez. I civ., 2 marzo 1999, n. 1728; Id., 10 gennaio 1996, n. 153.

(195) In materia di perquisizioni cfr. ad es. Cass., sez. V pen., 18 gennaio 1995, n. 5153, secondo la quale ai fini della perquisizione locale di cui all'art. 247, 1° comma, c.p.p., non è necessario che il luogo venga indicato con esatta specificazione di città, via, numero civico, ecc., essendo sufficiente che vengano forniti elementi tali da consentire di delimitare con esattezza l'ambito locale nel quale dovrà essere eseguita la perquisizione stessa, non rilevando, in contrario, che tale ambito debba essere ricercato dalla polizia giudiziaria sulla base di precisi riferimenti contenuti nel relativo decreto (fattispecie relativa al sequestro di documenti, nella quale il ricorrente si era doluto per la indeterminatezza del decreto di perquisizione, laddove si limitava a riferirsi ai luoghi che erano «di fatto» nella disponibilità dell'indagato).

3.3.3. – *In particolare: «le esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo» e le «ricerche»*

Dev'essere preliminarmente evidenziato che il requisito posto dallo Statuto – «le esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo» – che è peraltro centrale nella tutela europea dei diritti fondamentali, tende ad essere interpretato, nella pratica, in senso minimalista, svuotandolo di fatto di contenuto (196).

Una «effettiva esigenza» di accesso ricorre certamente per le verificazioni e rilevazioni dello stato dei luoghi, delle rimanenze, dei beni strumentali utilizzati, delle risorse materiali e umane presenti, ossia per tutti quegli accertamenti che non possono essere eseguiti se non recandosi sul posto e prendendone diretta visione (197); per le ispezioni contabili, l'unico motivo che può legittimare l'accesso è l'esigenza di verificare la regolare e tempestiva istituzione, tenuta e aggiornamento delle stesse; altrimenti, il controllo può avvenire, ad esempio, con una richiesta di esibizione (198). Quando tali esigenze sono state soddisfatte, viene meno il potere di accesso, tant'è che *ex art. 12, 3° comma*, dello Statuto, una volta che i verificatori abbiano constatato la regolare istituzione e il tempestivo aggiornamento delle scritture contabili, il contribuente ha il diritto a che le ulteriori attività di controllo siano proseguite nell'ufficio dei verificatori o presso un professionista

(196) Si è sostenuto, ad esempio, che l'obbligo imposto ai verificatori *ex art. 12* dello Statuto «di indicare al soggetto sottoposto al controllo “le ragioni giustificative dell'intervento” potrà essere rispettato fornendo informazioni minimali, tenuto conto, per un verso, che “le ragioni giustificative delle verifiche discendono, di per sé stesse, dal potere-dovere dell'Amministrazione finanziaria di controllare l'esatto adempimento degli obblighi fiscali dei contribuenti, senza particolari condizioni o vincoli da rispettare” (G.d.F., circ. 17 agosto 2000, n. 250400); per altro verso, che qualora gli organi ispettivi dovessero esplicitare tutti gli elementi informativi ed investigativi raccolti prima dell'intervento e in vista della sua esecuzione, vi sarebbe il rischio di pregiudicare l'efficacia della successiva attività di controllo» (AA.VV., *Le ispezioni*, cit., 67). Cfr. altresì G.d.F., circ. n. 1/2008, cit., I, 83, ove si afferma che il potere di accesso «può essere esercitato solo previa adeguata valutazione della sua concreta utilità e, in generale, quando sia richiesto, da un lato, dalla necessità di ricercare le prove di eventuali violazioni tributarie altrimenti non individuabili (...)». Tali esigenze ricorrono, di norma, allorché l'intervento ispettivo richieda la necessità di procedere a ricerche di documentazione contabile o extracontabile, compresa quella accessibile tramite apparecchiature informatiche (...)». Nello stesso ordine di idee cfr. ad es. Loero, *op. cit.*, 23. Per la critica di tale impostazione cfr. per tutti Mazzagrecò, *op. cit.*, 180 ss.

(197) In argomento cfr. da ult. Toma, *op. cit.*, 87 ss.

(198) Cfr. D'Amico, *Uno Statuto non si nega a nessuno*, in AA.VV., *Sud-diti, Un programma per il prossimi 50 anni*, a cura di N. Rossi, Torino, 2012, 48: «Le ispezioni fiscali negli uffici e nelle fabbriche potranno farsi solo nel caso ce ne sia effettivamente necessità, e quindi non per acquisire informazioni che l'amministrazione potrebbe reperire diversamente».

designato dal contribuente (199). Se, invece, il contribuente non esercita tale diritto, i successivi interventi dei verificatori sul luogo – ad esempio per esaminare la documentazione contabile – in quanto privi del requisito di «effettiva esigenza di controllo sul luogo» potranno definirsi «accesso» in senso meramente materiale, ma non giuridico: in altre parole, essi accedono nel locale del contribuente con il suo consenso e vi possono restare solo finché detto consenso non venga meno.

Relativamente, invece, alle «effettive esigenze» per l'effettuazione di ricerche, queste non possono che identificarsi nel possesso, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di indizi di violazioni delle quali, appunto, si debba cercare la prova; a tal fine, affinché l'accesso e la ricerca siano validi, l'autorizzazione all'accesso finalizzato alla ricerca deve indicare, in motivazione, quali illeciti si assumono commessi dal contribuente, quali indizi siano in possesso dell'amministrazione e quale sia l'oggetto della ricerca.

Ovviamente, la verifica delle «effettive esigenze» deve avvenire con un giudizio prognostico, ossia *ex ante*: l'illegittimità di un accesso effettuato senza che le esigenze vi fossero, e ad esito del quale fossero invece rinvenute prove di violazioni, non potrà essere ovviamente sanata per tale ultima ragione. Così, ad esempio, non sarà sufficiente affermare che occorre procedere all'acquisizione di eventuale «documentazione extracontabile» (200), in assenza di indizi che inducano ad affermare che tale documentazione effettivamente possa esistere.

Nella prassi, tali principi sono assai spesso disattesi. Infatti, si ritiene correntemente che l'accesso in locali per i quali non è richiesta l'autorizzazione del magistrato possa essere effettuato senza che sussista alcun indizio di illecito fiscale (201) e che, una volta autorizzato

(199) Mazzagrecò, *op. cit.*, 190 ss., ritiene invece che la locuzione dell'art. 12, 3° comma, Statuto, secondo cui «su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta» implicherebbe una mera facoltà di richiesta del contribuente, cui non farebbe da contraltare l'obbligo da parte dei verificatori di aderirvi. Una tale lettura della norma appare riduttiva, sol che si pensi che anche prima dello Statuto il contribuente avrebbe potuto formulare una simile richiesta e nulla avrebbe impedito che i verificatori l'avessero accolta. Riteniamo, invece, che si tratti di un vero e proprio diritto del contribuente, al quale – al limite – potrà seguire un legittimo rifiuto dei verificatori soltanto in casi eccezionali e previa opportuna motivazione, come nel caso in cui la mole dei documenti da esaminare sia talmente ampia da rendere sommamente difficoltose le operazioni di trasporto e deposito delle carte, in relazione agli spazi disponibili presso gli uffici dei verificatori.

(200) Formula eufemistica per indicare la ricerca di prove del “nero”: documenti, appunti, brogliacci, file, corrispondenza cartacea o elettronica, ecc.

(201) Cfr. Uckmar - Marcheselli, *Il diritto tributario tra tutela della riservatezza e trasparenza delle attività economiche, retro*, 1998, I, 239 ss.; Giovanardi, *Gli accessi, cit.*, 1352 ss.

l'accesso, possa essere compiuta qualsiasi attività istruttoria: non è infatti raro che i verificatori, che accedano nei locali d'impresa, magari per svolgere un'ispezione contabile o la rilevazione del personale presente, il primo giorno di verifica svolgano le «ricerche», ossia effettuino una perquisizione alla ricerca di eventuali documenti fiscalmente compromettenti. Così, si guarda al contenuto di armadi, cassetti e mobili, si «acquisiscono» dossier ritenuti «interessanti» e si pongono sotto sigilli, si ispezionano le memorie dei computer e viene estratta copia dei *file* (talora viene estratta copia dell'intero hard-disk del computer), si prende visione della corrispondenza aperta (lettere e posta elettronica) (202). Il tutto, evidentemente, alla ricerca di prove di eventuali violazioni fiscali (203).

(202) L'art. 52, 4° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972 prevede che l'ispezione documentale (ossia la possibilità di visionare i documenti ed estrarne copia) «si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che *si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito*, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali» (corsivo aggiunto). Il che viene correntemente letto nel senso che i verificatori possono esaminare tutta la documentazione – cartacea ed elettronica – presente nei locali in cui l'accesso è effettuato, senza limitazioni di sorta, e quindi in modo indiscriminato, eventualmente previa l'effettuazione di ricerche. Una interpretazione orientata al diritto europeo, invece, impone di leggere tale disposizione nel senso che i verificatori dovranno chiedere al contribuente, preliminarmente, di illustrare loro l'estensione e l'organizzazione dell'impianto amministrativo e contabile. Nelle imprese di maggiori dimensioni, questo consta, normalmente, non solo dei libri obbligatori e della documentazione di supporto, ma di ulteriori elaborazioni, come la contabilità analitica per centri di costo o di profitto, i bilanci riclassificati, gli *internal report* periodici, le analisi di dati per indici, e via dicendo. Preso atto di tutto ciò, il loro esame potrà estendersi a tutte queste fonti contabili e documentali di informazioni che, a richiesta, saranno messe a loro disposizione.

Invece, l'interpretazione corrente postula che il contribuente, nello stesso luogo in cui tiene i registri obbligatori, conservi il “registro del nero”, e autorizzerebbe i verificatori a frugare in ogni dove per cercarlo e prenderne visione, a prescindere da specifici indizi della sua esistenza. Lettura, questa, che autorizzerebbe una ricerca indiscriminata di prove soltanto ipotetiche, ovvero, portando tale interpretazione alle estreme conseguenze, giungerebbe alla conclusione di affermare che il legislatore presuma un simile comportamento tra i contribuenti, di talché l'indizio legittimante le ricerche, quindi, sarebbe presunto per legge. È di tutta evidenza l'insanabile contrasto di un siffatto modo di ragionare con il diritto europeo.

(203) Cfr. G.d.F., circ. n. 1/2008, I, *cit.*, 93, secondo cui «a prescindere dalla circostanza che il contribuente abbia o meno compiutamente adempiuto all'obbligo di esibizione e consegna della documentazione (...) i verificatori potranno comunque procedere all'effettuazione delle ricerche (...); tale fase è pure connotata da una pregnante natura autoritativa ed esecutiva, che ne consente l'effettuazione anche contro l'opposizione del soggetto controllato e pure nel caso in cui lo stesso sostenga di avere esibito tutti i documenti richiesti. Sebbene il ricorso al

Secondo il diritto europeo, tale modo di procedere è manifestamente illegittimo. Come insegna la giurisprudenza della Corte di Strasburgo, l'interferenza del potere pubblico nel domicilio deve rispettare strettamente il principio di proporzionalità (204), tenuto conto altresì delle potenziali ripercussioni sull'attività lavorativa e sulla reputazione delle persone sottoposte a «ricerca» (205). Addirittura la Corte di Strasburgo afferma che quando – in base alla legge nazionale – non sia prevista la necessità di un'autorizzazione preventiva all'accesso da parte dell'autorità giudiziaria (206), né vi sia la possibilità di adire, con un ricorso effettivo, un giudice che conosca tempestivamente della legittimità di tale attività inquisitoria (207), l'interferenza nel domicilio è di per sé illegittima (208).

concreto esercizio di detta facoltà sia da ritenersi rimesso all'autonomia dei verificatori (...) le funzioni di polizia economico – finanziaria attribuite al Corpo implicano che alle ricerche si debba procedere ogni qualvolta risulti in concreto possibile e, tendenzialmente, in ogni caso di esecuzioni di verifiche. In sede di materiale esecuzione, i verificatori devono inoltre adottare ogni accorgimento utile al fine di assicurare che le operazioni di ricerca si svolgano con carattere di completezza ed esaustività ed evitare situazioni dalle quali possa derivare, per diverse ragioni, la mancata acquisizione all'istruttoria di documenti che avrebbero potuto rivelarsi utili per una più corretta ricostruzione della posizione fiscale del contribuente (...)). Le istruzioni proseguono evidenziando la necessità di acquisire tutti i dati presenti su supporti informatici, ivi comprese le email già aperte, dovendosi, per esaminare quelle ancora chiuse, richiedere l'autorizzazione dell'A.G.

(204) CEDU, 28 aprile 2005, *Buck c. Germania*, § 44 ss.; Id., 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*, § 55-57; Id., 25 febbraio 1993, *Crémieux c. Francia*, §§ 38-40; Id., 25 febbraio 1993, *Mialhe c. Francia*, §§ 36-38; Id., 16 dicembre 1997, *Camenzind c. Svizzera*, § 45; Id., 28 aprile 2005, *Buck c. Germania*, § 45.

In dottrina, nel senso dell'esigenza di un bilanciamento tra l'interesse erariale e le libertà individuali, cfr. Mazzagrecò, *op. cit.*, 170 ss.; Manzoni, *Imposizione fiscale, diritti di libertà e garanzie costituzionali*, in AA.VV., *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Milano, 1989, 1989 ss.; Amatucci, *Il fatto come fonte della disciplina del procedimento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1998, I, 71.

(205) CEDU, *Camenzin c. Svizzera*, *cit.*, § 45; Id., *Buck c. Germania*, *cit.*, § 45; Id., 7 giugno 2007, *Smirnov c. Russia*, § 44; Id., 16 ottobre 2007, *Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria*, § 57; Id., 9 aprile 2009, *Kolesnichenko c. Russia*, § 31.

(206) Circostanza questa che, nel diritto tributario italiano, si verifica in tutti i casi di accesso in locali "lavorativi".

(207) Come afferma la giurisprudenza della Suprema Corte in virtù del principio della "tutela differita" rispetto agli atti istruttori del procedimento tributario.

(208) Cfr. CEDU, 15 febbraio 2011, *Heino c. Finlandia*, § 45: «La Corte osserva che l'assenza di una previa autorizzazione giudiziale [all'accesso] può essere controbilanciata dalla disponibilità di una revisione giudiziaria successiva allo stesso (...). Tuttavia, nel presente caso il ricorrente non disponeva di alcun accesso effettivo, *a posteriori*, ad un giudice che potesse conoscere sia della legittimità sia della giustificazione dell'autorizzazione all'accesso. Il diritto del ricorrente al rispetto del suo domicilio è stato così violato dal fatto che non sussisteva né

L'effettuazione di ricerche in assenza di indizi di violazioni che le giustificano viola altresì, oltre al divieto di *fishing expedition*, gli altri diritti fondamentali a difesa della sfera privata e, in particolare, della corrispondenza.

Ci si può chiedere, allora, quando l'attività di «ricerca», ossia di perquisizione, sia giustificata dal diritto europeo. E la risposta non può essere che una: quando si tratti della ricerca della prova di illeciti per i quali già sussistano indizi, attività da svolgersi in modo mirato e non indifferenziato, e purché l'atto autorizzatorio contenga una motivazione sul punto e ponga espressamente dei limiti all'attività di perquisizione locale (ossia non diventi una *fishing expedition ex post*) (209). In assenza di limiti, infatti, la ricerca diviene per sua natura «sproporzionata» e, quindi, illegittima (210).

In altre parole, il potere di ricerca, secondo il diritto europeo, non è generalmente attribuito ai verificatori che effettuino un accesso a fini di controlli fiscali, ma deve essere espressamente conferito nell'autorizzazione all'accesso, con indicazione *a)* degli indizi della violazione per cui si «ricerca» e *b)* di che cosa si «cerca». Particolare cautela dovrà essere adottata per l'esame della corrispondenza dato che, come si è visto, l'idea che la tutela della sua riservatezza venga meno quando la busta è aperta (o l'email è letta) dal destinatario non trova alcun riscontro nel diritto europeo.

Con riguardo all'accesso in locali abitativi (o in altri luoghi «non utilizzati ai fini lavorativi»), il cui presupposto sono i «gravi indizi di violazioni», sebbene la lettera della norma possa consentire di affermare che l'aggettivo «gravi» sia riferito agli indizi e non alle violazioni (211), il diritto europeo, e in particolare il principio di proporzionalità, impone che questa misura estrema, che viola la sfera più intima

un'autorizzazione giudiziale preventiva all'accesso né la possibilità di ottenere una revisione giudiziale effettiva a posteriori sia dell'ordine di accesso sia delle modalità con cui esso è stato svolto». In senso conforme cfr. ad es. CEDU, 1 aprile 2008, *Varga c. Romania*, § 73; Id., 30 settembre 2008, *Isildak c. Turchia*, § 52.

(209) Cfr. ad es. CEDU, 9 dicembre 2004, *Van Rossem c. Belgio*, § 44, in cui è stata affermata l'illegittimità del mandato di perquisizione in quanto consentiva la ricerca ed il sequestro di ogni documento utile alle indagini, senza ulteriori specificazioni. In senso conforme, tra gli altri, cfr. i casi *Funke*, *Crémieux e Mialhe*, *cit.*

(210) CEDU, *Van Rossen*, *cit.*, § 45 sul punto è lapidaria: «Un mandato di perquisizione deve avere dei limiti affinché l'interferenza, che esso autorizza, nei diritti garantiti dall'art. 8 [CEDU], e in particolare il diritto al rispetto del domicilio, non sia potenzialmente illimitata e, pertanto, sproporzionata. Di conseguenza, un mandato di perquisizione deve contenere delle indicazioni minime che permettano l'effettuazione di un controllo sul rispetto, da parte degli agenti che la eseguono, del campo di indagine che esso permette».

(211) Cfr. G.d.F., circ. n. 1/2008, *cit.*, I, 88, per la quale «la gravità richiesta dalla norma attiene agli indizi e non già alla misura dell'evasione».

del domicilio, possa essere assunta soltanto in caso di «gravi indizi di gravi violazioni» (212), e tali non sono quelli che derivino da segnalazioni anonime (213). Inoltre, per il principio di necessità, occorre che sussista in concreto la dimostrazione dell'utilità dell'accesso, ossia la probabilità che nel locale da «visitare» si trovi la prova documentale della violazione stessa (214). Di tutti i suddetti requisiti si deve dar conto nella motivazione dell'autorizzazione, senza certamente che quest'ultima possa configurarsi come atto dovuto in presenza della sussistenza di requisiti meramente formali (215). L'obbligo motivazionale del provvedimento autorizzatorio deve essere rigoroso, sia nell'indicazione dei predetti «gravi indizi di gravi violazioni», sia nella specificazione di quale o quali norme tributarie si assumono violate (216).

Sempre secondo il «diritto vivente», si afferma che, per poter accedere nei locali «lavorativi» adibiti anche ad abitazione (217), l'auto-

(212) Cfr. Gaffuri, *Potere*, cit., 536. La Suprema Corte ha infatti evidenziato che «il Procuratore della Repubblica, dunque, nelle ipotesi previste dall'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972, è chiamato a comporre il conflitto tra esigenze istruttorie dell'ufficio finanziario ed inviolabilità del domicilio. L'Autorità giudiziaria, cioè, deve valutare, sulla scorta degli elementi che le vengono sottoposti dagli organi verificatori, se sussista una situazione tale – nel quadro descritto dalla citata disposizione normativa – da giustificare una restrizione o limitazione al diritto a quella inviolabilità, spettante ad uno o più soggetti (...). Infatti, la ratio ispiratrice della previsione normativa è quella di tutelare il diritto del soggetto nei cui confronti l'accesso viene richiesto, evitando che quel diritto sia compresso senza ragioni serie» (Cass., sez. I civ., 16 gennaio 1996, n. 153).

(213) Cfr. Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424; Cass., sez. trib., 18 luglio 2003, n. 11283, retro, 2004, II, 379, con nota di Piccardo, *Sul potere del giudice tributario di "sindacare" l'autorizzazione all'accesso in locali adibiti esclusivamente ad abitazione*; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230.

(214) Cfr. AA.VV., *Le ispezioni*, cit., 79: «vale a dire il grado di probabilità che gli elementi di prova delle violazioni possano essere rinvenute all'interno dell'abitazione».

(215) Cfr. Gaffuri, *Potere*, cit., 536; Ciarcia, *op. cit.*, 6; Cimino, *op. cit.*, 1049, testo e nota 52 ove ult. rife.

(216) In tal senso cfr. Stufano, *La tutela*, cit., 195, per il quale nei casi in esame è consentita soltanto un'attività di ricerca connessa alla individuata esigenza di raccolta probatoria, escludendosi l'esercizio di altri poteri, quali le ispezioni documentali, le verificazioni, le rilevazioni. Nessuno dubita che la motivazione dell'autorizzazione del P.M. possa avvenire *per relationem* alla richiesta dell'ufficio procedente. Tuttavia, come afferma da ult. Cass., sez. trib., 19 ottobre 2012, n. 17957, «laddove (...) nel giudizio tributario non sia dall'amministrazione prodotta la richiesta di accesso degli organi accertatori, cui sia stata correlata l'autorizzazione del pubblico ministero, non viola la disposizione di cui all'art. 2697 c.c. il giudice che reputi in tal modo impedita la verifica della effettiva esistenza di gravi indizi a presidio dell'autorizzazione concessa».

(217) Nella giurisprudenza della Suprema Corte, l'«uso promiscuo» sussiste «non soltanto nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale (...), ma ogni qualvolta

rizzazione del pubblico ministero, in quanto limitata alla verifica dei requisiti e presupposti formali dell'accesso (218), sia poco più che una formalità, una sorta di «nulla osta», un «atto dovuto», non richiedendo la sussistenza dei gravi indizi di evasione (219), ma dovendo essere rilasciata «dietro semplice richiesta motivata dall'esigenza di una normale ispezione di carattere tributario» (220). Anche questo modo di leggere le norme, seppure aderente alla lettera della legge, si appalesa in conflitto insanabile con il diritto europeo.

Ne consegue che, in tale ultimo caso, l'amministrazione procedente dovrà prospettare al pubblico ministero le attività di controllo che intende svolgere nell'abitazione «promiscua», idoneamente motivando i requisiti sopra indicati (221). Il pubblico ministero dovrà quindi va-

l'agevole possibilità di comunicazione interna consenta il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi» (Cass., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570).

(218) Legittimazione attiva del richiedente, natura e destinazione del locale, attestazione dell'esigenza di accertamenti.

(219) Cfr. G.d.F., circ. n. 1/2008, *cit.*, I, 88, secondo cui, in tal caso, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica sarebbe un "atto dovuto" che assolve ad una funzione "soltanto formale". In tal senso, in giurisprudenza, da ultima, Cass., sez. trib., 28 luglio 2011, n. 16570, e in dottrina Schiavolin, *Poteri, cit.*, 205, ove *riff.*; Stufano, *La tutela, cit.*, 209.

(220) Santamaria, *Le frodi fiscali, cit.*, 439. Una tale impostazione viene giustificata da chi (Giovanardi, *op. cit.*, 1367) osserva che «risulterebbe del tutto irragionevole e discriminatorio che le condizioni che debbono sussistere per procedere legittimamente all'ispezione dei luoghi differiscano rispetto a quelle che la legge prescrive per accedere nei locali di coloro che esercitano l'attività imprenditoriale o professionale in locali diversi rispetto a quelli in cui abitano». Sennonché, proprio qui sta il punto: non si tratta di discriminare tra chi l'ufficio l'abbia in un locale *ad hoc* e chi lo abbia in casa, giacché le due situazioni non sono comparabili, ma di proteggere la vita privata che si manifesta e lascia ampie tracce, della quotidianità e dell'intimità del vivere, nell'abitazione (ancorché in essa si abbia una stanza ad uso ufficio) che, verosimilmente, nell'ufficio "esclusivo" non si trovano.

(221) Illuminata, in tal senso, è Cass., sez. trib., 1 ottobre 2004, n. 19689, laddove, premesso che «la specifica previsione dello "scopo di reperire (...) prove delle violazioni" contenuta (soltanto) nel secondo comma [dell'art. 52 d.p.r. n. 633 del 1972] trova la sua giustificazione logica e giuridica nella necessità di delimitare l'ambito operativo dell'accesso ai "locali diversi" di cui al secondo comma onde limitare al massimo l'indubbio *vulnus* (pur consentito dai costituenti al legislatore) al principio di inviolabilità del domicilio comunque derivante dalla previsione dell'accesso», afferma, in modo assolutamente condivisibile che «tanto però non significa che lo stesso scopo non debba informare gli *altri accessi*, in particolare quello ai locali adibiti anche ad abitazione del contribuente» (corsivo aggiunto).

Per la (condivisibile) critica all'orientamento corrente cfr. Cimino, *op. cit.*, 1047, «in quanto degrada il delicato ruolo di garante normativamente attribuito all'autorità giudiziaria ad un mero automatismo burocratico»; Mazzagrecò, *op.*

gliare criticamente tali prospettazioni; dovrà innanzitutto verificare se attività di verifica mediante accesso si giustifichi alla luce di «effettive esigenze» di controllo sul luogo, nel senso sopra chiarito; se così non fosse, dovrà negare l'autorizzazione. Se invece tali esigenze effettivamente vi siano, dovrà autorizzare quelle attività, e solo quelle, per le quali sia comprovata l'esigenza di accedere. L'attività di ricerca, in quanto potere più intrusivo in assoluto, dovrà essere autorizzata soltanto al ricorrere dei predetti requisiti, ossia la sussistenza di gravi indizi di violazione che richiedano l'attività di ricerca della prova.

È del tutto evidente come la violazione dei suddetti precetti renda illegittimo – secondo il diritto europeo, prima ancora che in base a quello interno – sia il provvedimento autorizzatorio, sia l'attività inquisitoria posta in essere.

3.3.4. – *L'acquisizione di documentazione di terzi e il segreto professionale*

Assume rilevanza altresì un tema di particolare interesse: il rinvenimento, a seguito di ricerche, di documentazione fiscalmente rilevante di terzi estranei all'indagine tributaria in corso, sia presso il contribuente (222), sia presso un professionista tenuto al segreto professionale.

In generale la Suprema Corte ammette che i verificatori possano, in occasione di verifiche autorizzate nei confronti del contribuente, acquisire documentazione rilevante di terzi (223), anche quando l'indagi-

cit., 142, secondo la quale «anche l'accesso in locali ad uso promiscuo comporta la lesione del diritto del contribuente all'integrità del domicilio, e quindi richiede che l'autorità giudiziaria ponga a raffronto tale interesse con quello dell'erario alla corretta applicazione delle norme tributarie. È da ritenere pertanto che il Procuratore della Repubblica debba essere posto nelle condizioni di cogliere la presenza di indizi di violazioni, ancorché non gravi, tali da legittimare l'emissione del provvedimento richiesto».

(222) L'esempio classico riguarda l'ipotesi in cui i verificatori accedano presso il soggetto A per acquisire documentazione dello stesso e, nel corso delle «ricerche», trovino documenti del soggetto B che ritengono «fiscalmente interessanti».

(223) La Suprema Corte afferma infatti che la *ratio* dell'autorizzazione della Procura è quella di tutelare il «diritto del soggetto nei cui confronti l'accesso viene richiesto, evitando che quel diritto sia compromesso senza ragioni serie, non quella di creare una sorta di immunità dalle indagini a favore di terzi, siano o meno conviventi con l'interessato. Sia la lettera della norma (che non prevede la restrizione soggettiva asserita), sia la sua finalità ora indicata, sia esigenze di coerenza interna del sistema tributario orientano verso la soluzione suddetta. In ordine a quest'ultimo aspetto, invero, se fosse precluso agli organi verificatori – nel corso di accessi debitamente autorizzati – prendere visione e, se del caso, acquisire atti e dati fiscalmente rilevanti nei confronti di terze persone (non menzionate nel provvedimento di autorizzazione), sarebbe agevole per il contribuente infedele

ne si svolga presso uno studio professionale (224), e lascia chiaramente intendere che, anche laddove le *fishing expedition ex ante* sono vietate secondo il diritto interno (come nel caso degli accessi in locali esclusivamente abitativi e «diversi»), quelle *ex post* sarebbero sempre ammesse (225).

Al riguardo, si potrebbe sostenere che il principio di proporzionalità e la definizione dello scopo dell'autorizzazione implicano l'affermazione dell'illegittima acquisizione di suddetta documentazione, perché si tratterebbe non di ricerca della prova di illeciti per i quali esistono indizi, ma di rinvenimenti funzionali alla formulazione di nuove ipotesi di illecito (226).

sottrarre alle verifiche la propria documentazione fiscale, bastando a ciò il semplice accorgimento di conservarla presso un'altra persona. Sarebbe così aperto grosso varco all'evasione, mentre il sistema tributario è mosso proprio dall'esigenza contraria, diretta a potenziare gli strumenti di accertamento, in guisa da creare i presupposti per garantire l'osservanza dei doveri tributari imposti a tutti dall'art. 53 della Costituzione» (Cass., sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2775). Per Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209, con il rilascio dell'autorizzazione all'accesso «è consentito all'ufficio acquisire ogni documentazione utile, anche per accertare illeciti commessi da terzi». In senso conforme cfr. *ex multis* Cass., sez. I civ., 10 gennaio 1996, n. 153, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 910 ss., con nota di Schiavolin, *Criteri, cit.*, per la quale, se l'ufficio non potesse accedere in locali di terzi, «sarebbe agevole per il contribuente infedele sottrarre alle verifiche la propria documentazione fiscale, bastando a ciò il semplice accorgimento di conservarla presso un'altra persona»; Cass., sez. I civ., 14 ottobre 1995, n. 10761; Cass., sez. trib., 7 novembre 2005, n. 21564; Cass., sez. trib., 8 agosto 2005, n. 16731. *Contra* Comm. centr., 8 giugno 2003, n. 2069, *retro*, 1994, II, 880; Id., 2 febbraio 1994, n. 425, in *Rass. trib.*, 1994, 922.

(224) Per Cass., sez. trib., 12 ottobre 2005, n. 19837, «attraverso le ispezioni autorizzate ai sensi dell'art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972, l'Amministrazione può acquisire dati utilizzabili per accertamenti relativi a soggetti diversi rispetto al titolare del domicilio nei cui confronti è stata chiesta ed ottenuta l'autorizzazione. Pertanto, laddove sia autorizzato l'accesso ad uno studio professionale, l'Amministrazione, legittimamente, acquisisce dati a carico dei clienti dello studio medesimo».

(225) Si veda la giurisprudenza citata nelle note precedenti laddove, ammettendo l'acquisizione di documentazione di terzi, *a fortiori* presuppone che l'acquisizione di documentazione del contribuente estranea all'oggetto dell'autorizzazione non trovi alcun ostacolo.

(226) In dottrina si valorizza il fatto che l'oggetto dell'autorizzazione circoscriva il potere di accesso, negando la possibilità di acquisire elementi probatori nei confronti di soggetti non menzionati nel provvedimento autorizzatorio (Cimino, *op. cit.*, 1075 ss.; Salvini, *La partecipazione, cit.*, 313 ss. e spec. 359, testo e nota 88, per la quale la ricerca di documenti riguardanti soggetti diversi da quello indicato nell'autorizzazione all'accesso «equivale (...) ad una fattispecie di accesso senza autorizzazione»; Manzoni, *Potere, cit.*, 256; Amatucci, *Acquisibilità della documentazione di terzo in sede di accesso domiciliare*, in *Corr. trib.*, 1996, 1557). In senso contrario si nega l'esistenza di una siffatta limitazione, argomen-

Una visione meno rigorosa e garantista potrebbe invece indurre ad affermare che l'acquisizione della documentazione di terzi potrà risultare legittima soltanto previo rilascio di un ulteriore provvedimento autorizzativo (227) che dovrà essere indirizzato al terzo interessato, affinché costui sia in grado di esercitare le proprie difese. Tale soluzione «meno rigorosa», tuttavia, mostra il fianco a due obiezioni: *a)* la sua circolarità logica e *b)* l'emanazione di un'autorizzazione «postuma». Quanto alla prima è agevole osservare che se l'indizio di una violazione è necessariamente un *prius* rispetto alla ricerca della prova della stessa, tale attività non può avvenire senza il primo, per cui ammettere che il rinvenimento fortuito di una prova di violazione (avvenuto mentre si cercava tutt'altro) dia luogo ad un indizio che legittima quindi l'acquisizione di detta prova inverte, logicamente, i termini del problema. Quanto alla seconda, non si può immaginare un'«autorizzazione» all'acquisizione di una prova di illecito nei confronti di un terzo, già rinvenuta, visto che il provvedimento autorizzativo deve necessariamente precedere e non seguire l'accesso; si potrà semmai parlare di una «comunicazione» al terzo con funzione di garanzia.

Verosimilmente la soluzione sta nel mezzo, ossia – ancora una volta – nell'applicazione del principio di proporzionalità: sarà legittimamente acquisita la prova, nei confronti del terzo, allorché detto principio sia rispettato escludendo *fishing expedition*, sia *ex ante* (ossia purché la ricerca originaria della prova muovesse dalla presenza di un quadro indiziario), sia *ex post* (ossia purché il rinvenimento di prove ulteriori rispetto a quelle cercate, nei confronti del contribuente, sia «casuale» e non frutto di una attività di ricerca esorbitante i limiti per cui essa venne autorizzata) (228).

tando sostanzialmente dalla mancanza di una disposizione in proposito (Mondini, *Accesso al domicilio ed estensibilità soggettiva, retro*, 1994, II, 881 ss.; Mandò, *Ancora sull'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex art. 52, 2° comma, d.p.r. n. 633 del 1972*, in *Rass. trib.*, 1985, II, 827 ss.; Dragone, *Accesso nel domicilio e sindacato della Commissione tributaria: la inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita*, in *Rass. trib.*, 1989, II, 990 ss. e spec. 993). Più recentemente, è stata assunta una posizione intermedia, richiedendo che «l'autorizzazione specifichi almeno che l'accesso potrà concernere elementi pertinenti a terzi, senza indicare quali e nei confronti di chi» (Marcheselli, *Accertamenti, cit.*, 148).

(227) In tal caso, coloro che eseguono una verifica nei confronti del soggetto A non potranno acquisire documentazione del terzo B, se non previo rilascio, agli stessi, di una diversa ed apposita autorizzazione che menzioni il soggetto B. Tale impostazione è sempre stata affermata dall'Amministrazione finanziaria: «Qualora nel corso dell'accesso si rilevi l'esistenza negli stessi locali della ditta da verificare di documentazione inerente l'attività di altre imprese, i funzionari richiederanno immediatamente al capo dell'ufficio l'autorizzazione ad estendere l'intervento» (Min. fin., circ. 18 settembre 1975, n. 30/548363).

(228) Cfr. Gaffuri, *Potere, cit.*, 543, per il quale «riconoscere ai funzionari, una volta entrati in un luogo, libertà di ricercare elementi conoscitivi su qualsiasi soggetto, anche se non è la persona in relazione alla quale era stato chiesto ed ot-

Relativamente, infine, al tema del segreto professionale in rapporto alla ricerca della prova, va preliminarmente evidenziato come l'Amministrazione finanziaria, storicamente, abbia avuto al riguardo una particolare sensibilità, come evidenziava già con una circolare del 1947 (229).

La normativa fiscale vigente prevede (230) che l'accesso in uno studio professionale debba avvenire alla presenza del titolare (231) o di un suo delegato (232) e che, ove venga opposto il segreto professionale, per superarlo è necessaria l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina (233). Come si è evidenziato, il problema del segreto professionale attiene non tanto al-

tenuto l'assenso dell'Autorità competente o del capo dell'Ufficio a procedere, significa, infatti, privare di senso e tradire lo spirito delle norme che impongono ai verificatori – a garanzia del contribuente – l'obbligo di ottenere l'autorizzazione prima di agire»; Moschetti, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in AA.VV., *Procedimenti tributari e garanzie del cittadino*, Padova, 1984, 52 ss.; Salvini, *La partecipazione*, cit., 312 ss.; Schiavolin, *Criteri interpretativi delle norme sulle indagini fiscali: a proposito dei limiti soggettivi al potere di accesso presso abitazioni*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, 910 ss. e spec. 929 ss.; A. Amatucci, *Acquisibilità della documentazione di terzo in sede di accesso domiciliare*, in *Corr. trib.*, 1996, 1559.

(229) Min. Finanze, dir. gen. imp. ind., circolare 15 marzo 1947, n. 61705, che si può leggere in Ragonese, *Le facoltà della Guardia di Finanza*, Milano, 1957, 378. La circolare afferma, in particolare: «Nei riguardi dei professionisti, il controllo delle dichiarazioni da essi presentate dovrà essere effettuato a mezzo degli Ispettori del compartimento, il quali vorranno usare, come del resto hanno fatto finora gli organi nei nuclei di P.T.I., nell'espletamento del loro mandato, quel tatto e quegli accorgimenti che la particolare natura delle categorie interessate richiede, astenendosi da qualsiasi specifica indagine che possa condurre alla violazione del segreto professionale».

(230) Art. 52 del d.p.r. n. 633 del 1972 per l'iva, richiamato dall'art. 33, 1° comma, d.p.r. n. 600 del 1973 in materia di accertamento delle imposte sui redditi e dall'art. 53-bis, d.p.r. n. 131 del 1986 (t.u. registro).

(231) In caso di studio associato, per "titolare" si può intendere uno dei soci (Viotto, *I poteri*, cit., 201; Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1362, nota 81), mentre in caso di più professionisti che esercitano nel medesimo appartamento, ciascuno di essi deve essere presente nell'accesso alle stanze in cui sono custoditi i documenti relativi alla sua attività (Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1362, nota 81; Salvini, *Accesso e ispezione negli studi professionali*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 28 ss. e spec. 31).

(232) Come evidenzia Salvini, *Accesso*, cit., 30, per "studio professionale" deve intendersi sia i locali in cui viene esercitata esclusivamente l'attività professionale, sia quelli ad uso promiscuo (con attività agricole o d'impresa, ovvero con finalità abitative), per cui la presenza del titolare o del suo delegato sarà necessaria in tutti i casi.

(233) In argomento cfr. da ultimi A. Marcheselli, *Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria*, retro, 2011, I, 1 ss.; E. Marelli, *Segreto professionale e segreto difensivo nell'accertamento tributario*, in *Rass. trib.*, 2011, 280 ss.

le «carte» che riguardano il professionista (234), ma a quelle del (o che riguardano il) cliente (235). Si possono quindi ipotizzare due casi: *a*) che l'accesso sia funzionale ad una verifica fiscale nei confronti del professionista e che, in occasione della stessa, l'ufficio venga a conoscenza di documenti aventi rilevanza tributaria di un cliente, ovvero *b*) che l'accesso sia disposto per acquisire documenti del cliente, destinatario del controllo.

In entrambi i casi, secondo i principi affermati dalla Corte di Strasburgo, una tale attività è illegittima, salvo casi eccezionali, quali i gravi indizi di partecipazione del professionista nell'illecito commesso dal cliente o in applicazioni di normative speciali, come quella sull'anti-riciclaggio (236).

Al di fuori di tali casi eccezionali, quindi, in caso di verifica al professionista, una 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 (237);

(234) Ossia la documentazione, contabile ed extracontabile, rilevante ai fini dell'accertamento dell'imponibile fiscale.

(235) Si tratta sia della documentazione del cliente, che è stata consegnata al professionista nell'ambito di un incarico professionale, sia della documentazione elaborata dal professionista nell'adempimento dello stesso, come la corrispondenza, i pareri, gli appunti, ecc.

(236) Cfr. Marchese, *op. cit.*, 325 ss., ove rife.

(237) In questo senso cfr. già Falsitta, *Accessi, ispezioni e verifiche dell'amministrazione finanziaria negli studi professionali*, in *Giur. comm.*, 1976, I, 329 ss. e spec. 332, per il quale «documenti e notizie raccolti debbono essere utilizzati al solo e limitato fine della tassazione del professionista inquisito», nonché Marrello, *op. loc. cit.*; Schiavolin, *Poteri, cit.*, 207.

Cfr. altresì G.d.F., circ. n. 1/2008, *cit.*, I, § 7.1: «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*» (corsivo aggiunto). Diversa appare però l'impostazione dell'Agenzia delle entrate (circ. 29 dicembre 1999, n. 246/E, § 12 e circ. 28 settembre 2001, n. 84/E, § 12), al punto che la dottrina (Marrello, *op. cit.*, 284 ss.) è giunta ad affermare che «nella prospettiva amministrativa, quindi, il segreto professionale nell'accertamento tributario non esiste» mentre in caso di accesso della polizia giudiziaria «il segreto è validamente opponibile». Tale approccio emerge anche da parte di chi ritiene che in mancanza della disposizione volta al superamento del segreto professionale «il contribuente avrebbe potuto agevolmente sottrarsi ai controlli fiscali, mediante il semplice deposito della propria documentazione tributaria presso uno studio professionale» (AA.VV., *Le ispezioni, cit.*, 73). Indicazioni non univoche emergono da Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082, allorché afferma, da un lato, che, quand'anche sia concessa l'autorizzazione della Procura, il segreto professionale «deve sempre continuare a

(ii) che è invece da escludere *tout court* che un accesso possa essere disposto nei confronti del professionista per acquisire documentazione del cliente (238), di talché, di fronte all'eccezione del segreto, il pubblico ministero dovrebbe negare l'autorizzazione (239). Come si è infatti evidenziato (240), l'art. 8 CEDU impedisce la ricerca, presso il professionista tenuto al segreto, di prove di violazioni fiscali commesse dal cliente, essendo a tal fine irrilevanti le difficoltà, seppure comprovate, dell'Amministrazione finanziaria a reperirle *aliunde*.

In caso di contestazioni, una soluzione potrebbe essere quella di suggellare la documentazione in attesa della decisione del giudice (ossia il pubblico ministero che si debba pronunciare sulla richiesta di superamento del segreto professionale eccepito oppure, come si vedrà, il giudice tributario in caso di impugnazione di detto provvedimento) (241).

3.4. – *Profili di violazione del principio nemo tenetur se detegere*

È noto che il principio del *nemo tenetur se detegere* ha carattere generale nell'ordinamento italiano (242); secondo il diritto europeo, tale principio si applica anche alla materia dell'istruttoria tributaria, nella misura in cui, all'esito di questa, possano essere irrogate sanzioni che, seppure qualificate come «amministrative» dal diritto interno, nella prospettiva sovranazionale assumono natura «euro-penale» (243).

svolgere la sua funzione di tutela del cliente» e, dall'altro, che l'esame delle carte dei clienti, da parte dei verificatori, tenuti al segreto d'ufficio, avviene esclusivamente nei limiti «dell'«accertamento dell'imposta» e della «repressione dell'evasione e delle altre violazioni»», il che si potrebbe intendere nel senso che il segreto (professionale) sui fatti dei clienti vale anche per il fisco, ma non per le questioni fiscali.

(238) 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 del 1972 (Giovanardi, *Gli accessi*, cit., 1362, nota 82).

(239) Per Marello, *op. cit.*, 289 ss., l'acquisizione documentale presso il professionista di dati del cliente indagato dovrebbe essere soggetta al principio di proporzionalità, con l'onere dell'Amministrazione finanziaria di dimostrare le difficoltà di recuperare *aliunde* le informazioni richieste.

(240) *Supra*, § 3.1.

(241) Una simile soluzione, ad esempio, è prevista nel diritto tributario svizzero: cfr. Gamboni - Piffaretti, *Le indagini della Divisione affari penali ed inchieste*, in (SUPSI) *Novità fiscali*, giugno 2011, 7 ss.

(242) Cfr. Cass., sez. un. civ., 28 febbraio 2011, n. 4773, nonché Marchese, *op. cit.*, 338; Marcheselli, *Obbligo di collaborare con il Fisco e diritto di tacere: violazione del diritto comunitario?*, in *Corr. trib.*, 2012, 2533 ss.

(243) Cfr. Marchese, *op. cit.*, 331 ss. e la giur. ivi cit., cui *adde* CEDU, 5 aprile 2012, *Chambaz c. Svizzera*, § 52 ss.

Infatti, la sostanziale unitarietà, più volte ricordata, dell'istruttoria tributaria – quale procedimento, ad un tempo, volto alla determinazione del tributo e all'individuazione di illeciti fiscali – implica che la dimensione «euro-penale» della stessa prevalga su quella impositiva, per cui l'intero procedimento istruttorio deve essere retto dai principi della CEDU (244). Ma anche quando l'istruttoria volta alla determinazione dell'imposta e quella finalizzata all'irrogazione della sanzione fossero tenute formalmente distinte, il nesso funzionale inevitabilmente esistente tra le due imporrebbe di giungere alla stessa conclusione (ossia all'applicabilità della CEDU) in relazione ad entrambe (245).

La dottrina italiana che ha esaminato i rapporti tra la CEDU e il diritto tributario si è interrogata sulla sussistenza o meno di un «diritto al silenzio» del contribuente nell'ambito del procedimento amministrativo tributario, stante la sua natura «euro-penale», come sopra visto, nella prospettiva dei diritti fondamentali europei (246). Si deve infatti considerare che – in una prospettiva interna – «le notizie fornite dal contribuente (...) sono idonee ad essere utilizzate ai fini dell'accertamento, cioè “contro” il soggetto che le ha fornite», in sede di accessi, di risposte a questionari o di inviti a comparire (247).

In principio, tale diritto al silenzio spetterebbe al contribuente du-

(244) Si veda, da ultima, CEDU, 5 aprile 2012, *Chambaz c. Svizzera*, § 38 ss.

Per questa conclusione, nel diritto tributario svizzero, cfr. ad es. Camera di diritto tributario del Tribunale di appello del Canton Ticino, 28 marzo 2011, n. 80.2009.179, in *RtiD*, 2011, II, 518 ss., per la quale, nel procedimento di recupero dell'imposta e sanzionatorio, si applicano le garanzie di cui all'art. 6 CEDU, e in particolare il principio del “*nemo tenetur se detegere*” e la presunzione di innocenza del contribuente.

(245) CEDU, 5 aprile 2012, *cit.*, § 42.

(246) Cfr. Del Federico, *I principi*, cit., 222 ss.; Id., *Tutela*, cit., 45 ss. e 335 ss.; ma anche Salvini, *La partecipazione*, cit., 228, che – seppure scrivendo in un periodo in cui la Corte di Strasburgo non si era ancora pronunciata in materia – metteva in evidenza come un questionario dell'Amministrazione finanziaria avrebbe potuto costringere «il contribuente stesso ad attivarsi per fornire notizie a sé sfavorevoli, in contrasto con il principio generale secondo cui *nemo se ipsum prodere tenetur*»; anche se, peraltro, concludeva «come nell'ordinamento tributario la divergenza di interessi tra contribuente ed A.F. sia destinata a restare sul piano del mero fatto, non rilevante ai fini giuridici». Peraltro, soggiungeva che – in relazione alle “richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta” in occasione di accessi – «non vi è comunque obbligo per il contribuente di rispondere a tali richieste di informazioni», tenuto conto «della mancanza di una specifica sanzione per l'omessa risposta» (*ibidem*, 174 ss.). La dottrina meno recente, che ha esaminato il problema da una prospettiva puramente nazionale, ha invece negato che sussista un diritto al silenzio del contribuente, anche se ha evidenziato che non sempre è espressamente sanzionata la falsità della risposta (Schiavolin, *Poteri*, 209). Da ultime si vedano le interessanti riflessioni di Marcheselli, *Obbligo di collaborare*, cit., loc. cit.

(247) Cfr. per tutti Salvini, *La partecipazione*, cit., 180.

rante il corso delle verifiche, giacché la normativa non impone alcun obbligo di collaborazione (248).

L'art. 51 del d.p.r. n. 633 del 1972 e l'art. 32 del d.p.r. n. 600 del 1973 prevedono, tra i poteri degli uffici, l'emanazione di inviti di comparizione dei contribuenti, a fini di esibizione di documenti e scritture e/o di fornire dati, notizie e chiarimenti, nonché di questionari, aventi ad oggetto sia informazioni riguardanti il soggetto destinatario di tali richieste, sia terzi con i quali abbiano avuto rapporti economici. Ai sensi dell'art. 52 del d.p.r. n. 633 e dell'art. 33 del d.p.r. n. 600, in sede di accesso è data facoltà ai verificatori di formulare richieste al contribuente, che sono verbalizzate assieme alle risposte ricevute.

A tale riguardo, si è affermato che in sede di accessi i «verificatori possono rivolgere al contribuente specifiche richieste strumentali all'attività materiale di ricerca, ma non domande tese a provocare dichiarazioni riguardo ad elementi rilevanti direttamente ai fini della determinazione dell'imposta dovuta» (249), con la conseguenza che «le risposte fornite al contribuente a specifiche richieste dei verificatori esorbitanti dai limiti sopra indicati (...) dovrebbero perciò (...) considerarsi inutilizzabili perché acquisite in carenza di potere» (250). Mancherebbe, quindi, in capo ai verificatori, un potere di interrogatorio, per cui, secondo tale opinione, «le dichiarazioni spontanee [del contribuente] non possono essere utilizzate ai fini di un accertamento analitico» (251).

Vi è tuttavia da rilevare che tale affermazione appare contraddetta dalla prassi operativa, in cui si assiste non di rado a veri e propri in-

(248) Il principio di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, previsto dallo Statuto del contribuente, non pare infatti idoneo a creare un obbligo a carico del secondo con l'effetto compressivo del diritto al silenzio: una simile conclusione sarebbe peraltro contrastante con il sistema dello Statuto, giacché da una "carta dei diritti", quale è lo Statuto, sarebbe manifestamente incongruo farne derivare obblighi di portata tale da ledere i diritti fondamentali del contribuente. Non mancano tuttavia le opinioni contrarie, che vorrebbero leggere il suddetto principio come «partecipazione del contribuente al procedimento tributario in funzione servente all'amministrazione» (cfr. per tale opinione, ad es., Cannizzaro, *Il principio di reciproca collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente nel procedimento e nel processo*, in AA.VV., *Statuto, cit.*, Milano, 2005, 245) ma, come è stato osservato (Salvini, *La partecipazione, cit.*, 19) «il disegno originario della partecipazione come obbligo del contribuente di fornire dati *contra se*» è figlia dell'impostazione di carattere generale vigente «nel periodo dello stato fascista, [in cui] la giustificazione di assoggettare i cittadini alla contribuzione veniva fatta discendere direttamente dalla sovranità statale».

(249) Salvini, *La partecipazione, cit.*, 187.

(250) Salvini, *op. cit.*, 188, la quale tuttavia precisa che una tale inutilizzabilità non si porrebbe in caso di accertamento induttivo, nell'ambito del quale sarebbero ammissibili poteri istruttori "aticipi" (*ibidem*, 192).

(251) Salvini, *La partecipazione, cit.*, 198.

terrogatori del contribuente o del soggetto (terzo) nei cui confronti è stato svolto l'accesso. Inoltre la giurisprudenza generalmente valorizza in termini di elementi di prova *contra se* le affermazioni fatte dal contribuente (252).

Si aggiunge che l'esercizio del diritto al silenzio dà luogo ad una serie di conseguenze negative, legislativamente previste (il rifiuto del contribuente all'esibizione della documentazione richiesta importa la decadenza del diritto di usarla come prova a sua favore (253), salvo

(252) Secondo la Suprema Corte, è «consolidato [il] principio per cui le dichiarazioni rese in sede di verifica dal legale rappresentante di una società devono essere apprezzate come una confessione stragiudiziale, e costituiscono prova non già indiziaria, ma diretta del maggior imponibile eventualmente accertato nei confronti della società, non abbisognevole, come tale, di ulteriori riscontri»: così, Cass., sez. trib., 17 settembre 2009, n. 20009, su cui si veda Iorio - Sereni, *Le dichiarazioni del legale rappresentante in sede di verifica costituiscono confessione stragiudiziale*, in *Fisco*, 2009, 6511; cui *adde* Cass., sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18921; Id., 26 maggio 2008, n. 13482; Id., 25 maggio 2007, n. 22271; Id., 21 dicembre 2005, n. 28316; Cass., sez. I civ., 23 luglio 1999, n. 7964; Id., 22 febbraio 1999, n. 1481. In argomento cfr. altresì Salvini, *La partecipazione*, cit., 200 ss., ove rife. giur.

(253) A norma dell'art. 52, 5° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972, in virtù del quale «i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione». Ancor più incisiva è la disposizione di cui all'art. 32, 3° comma, del d.p.r. n. 600 del 1973, laddove prevede che «le notizie e i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa. Di ciò l'ufficio deve informare il contribuente contestualmente alla richiesta».

Va ricordato che tale preclusione era già prevista dal r.d.l. 17 settembre 1931, n. 1608: a norma dell'art. 21, l'amministrazione poteva ispezionare i libri e registri la cui tenuta era obbligatoria per legge, ma non poteva essere chiesta l'esibizione di quelli tenuti facoltativamente (Clementini - Bertelli - Scandale, *Imposta di ricchezza mobile*, Torino, 1934, II, 649; Sampieri Magano, *L'imposta di ricchezza mobile e le società commerciali per azioni*, Milano, 1936, II, 601; Menti, *La documentazione d'impresa. Profili tributari*, Padova, 2011, 11); qualora il contribuente non avesse ottemperato alla richiesta, l'art. 20 del citato r.d.l. prevedeva una sanzione e l'art. 23 sanciva il principio secondo cui il rifiuto di esibire i registri, la contabilità o la dichiarazione precludevano la possibilità che questi potessero essere presi in esame successivamente ai fini dell'accertamento dei redditi in sede amministrativa e contenziosa (Menti, *ibidem*). Tale disposizione venne poi ripresa dall'art. 10 della l. 11 gennaio 1951, n. 25, dall'art. 10 della l. 5 gennaio 1956, n. 1 e dall'art. 42 del t.u.i.d. (d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645).

In dottrina è stato evidenziato che la *ratio* della disposizione in parola dovrebbe essere «ricercata nella sfiducia riservata dall'ordinamento nella genuinità dei documenti non esibiti *statim*. Posto che i documenti o si possiedono o non si

che ciò avvenga per causa a lui non imputabile (254); l'omessa esibizione di documenti o risposta a questionari legittima l'accertamento induttivo del reddito d'impresa del contribuente (255)), oltre all'irrogazione di sanzioni (256).

Relativamente alla decadenza probatoria va osservato che la questione della sua legittimità costituzionale fu rimessa alla Consulta, ma solo nella prospettiva della violazione del principio di capacità contri-

possiedono, il documento di cui sia stata originariamente rifiutata l'esibizione potrebbe essere stato in un secondo momento contraffatto» (Cipolla, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 334 ss.; cfr. altresì Id., *Prova (diritto tributario)*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Agg. IV, Torino, 2008, 730 ss. e spec. 745).

(254) A norma dell'art. 32, 4° comma, del d.p.r. n. 600 del 1973, «le cause di inutilizzabilità previste dal 3° comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile». Secondo Cass., sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45, «a norma dell'art. 52, 5° comma, del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 633, perché la dichiarazione resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere i libri, registri, scritture e documenti – compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie – 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, occorre: la sua non veridicità o, più in generale, il suo strutturarsi quale sostanziale rifiuto di esibizione, evincibile anche da meri indizi; la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; ed il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento». Pertanto «non integrano i presupposti applicativi della preclusione, le dichiarazioni (il cui contenuto corrisponda al vero) dell'indisponibilità del documento, non solo se l'indisponibilità sia ascrivibile a forza maggiore o a caso fortuito (ad esempio, documentazione rubata, smarrita o temporaneamente dispersa per calamità naturali e poi rinvenuta, sequestrata e poi rimessa nella disponibilità del contribuente), ma anche se imputabile a colpa, quale, ad esempio, la negligenza e l'imperizia nella custodia e conservazione».

(255) Art. 39, lett. *d-bis*), del d.p.r. n. 600 del 1973 il quale prevede che l'ufficio possa procedere ad accertamento induttivo, «quando il contribuente non ha dato seguito agli inviti disposti dagli uffici ai sensi dell'art. 32, 1° comma, nn. 3) e 4), del presente decreto o dell'art. 51, 2° comma, nn. 3) e 4) (...)» del d.p.r. n. 633 del 1972. La suddetta lett. *d-bis*) è stata aggiunta dall'art. 25, 3° comma, della l. 18 febbraio 1999, n. 28, sostanzialmente riproducendo i principi già contenuti nell'art. 117 t.u.i.d. del 1958, peraltro restrittivamente applicato dalla giurisprudenza ai soli soggetti non «tassati in base a bilancio» (cfr. Salvini, *La partecipazione*, cit., 214 ss.).

(256) Cfr. l'art. 11 del d.lgs. n. 471 del 1997 che punisce con la sanzione amministrativa da € 258 a € 2.065 l'omessa comunicazione di dati, la mancata risposta a questionari, o la risposta con dati incompleti o non veritieri, nonché l'inottemperanza all'invito a comparire e a qualsiasi altra richiesta fatta dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri istruttori.

butiva, e non del diritto alla difesa, sicché la Corte ebbe buon giuoco a dichiarare manifestamente infondata la questione (257).

Il rispetto del diritto di difesa è stato invece valorizzato dalla Suprema Corte, la quale ha interpretato restrittivamente la norma sull'inutilizzabilità limitandola a quei documenti specificamente richiesti dall'amministrazione, che non siano stati né consegnati né reperiti presso il contribuente, e la cui tenuta sia obbligatoria (258). In particolare essa ha affermato: *a)* la stretta interpretazione della disposizione in argomento in quanto «eccezione a regole generali»; *b)* la necessità

(257) Cfr. Corte cost., ord. 7 giugno 2007, n. 181, la quale ha affermato che la «prospettazione della questione è frutto di una evidente confusione tra il profilo sostanziale e quello processuale della tutela del contribuente, perché, mentre il principio di capacità contributiva (...) ha natura sostanziale, in quanto attiene al presupposto del tributo (...), le preclusioni relative all'allegazione in giudizio di documenti o dati hanno invece natura processuale, in quanto attengono alla tutela giurisdizionale dei diritti (art. 24 Cost.)», per cui «la preclusione prevista dalla norma censurata, risolvendosi in un divieto di allegazione in giudizio dei dati e dei documenti non forniti dal contribuente in risposta all'invito dell'Amministrazione finanziaria, opera sul piano esclusivamente processuale ed è perciò inidonea a menomare il principio di capacità contributiva».

(258) Cfr. Cass., sez. trib., 19 aprile 2006, n. 9127 per la quale «le norme costituzionali non impediscono certo di porre ragionevoli limiti al diritto alla prova, con conseguente tassazione di cespiti che il contribuente potrebbe dimostrare inesistenti; ma impongono di procedere ad un'interpretazione rigorosa di disposizioni quale il citato art. 52, 5° comma, del d.p.r. n. 633 del 1972. Appare, in proposito, di particolare rilievo l'esigenza che vi sia stata un'attività di ricerca della documentazione da parte dell'amministrazione ed un "rifiuto" da parte del contribuente (rifiuto cui è equiparata la dichiarazione di non possedere i documenti, o la sottrazione dolosa di essi al controllo). Ed è ovvio come simile procedura di "richiesta" o "ricerca" da parte dell'amministrazione e di rifiuto (o occultamento) da parte del contribuente sia in concreto concepibile *quasi esclusivamente in riferimento ai documenti di cui è obbligatoria la tenuta*. In altre parole, la limitazione alla possibilità della prova è collegata ad uno specifico comportamento del contribuente, che si sottrae alla prova stessa, e dunque fornisce validi elementi per dubitare della genuinità di documenti che abbiano a "riaffiorare" nel corso del giudizio. Ciò costituisce una giustificazione ragionevole della loro inutilizzabilità; del resto temperata dalla possibilità riconosciuta al contribuente di dimostrare la "non volontarietà della sottrazione originaria della documentazione" [così come affermato da Cass., 28 gennaio 2002, n. 1030]». La Corte ha altresì precisato che non è sufficiente, ai fini della «decadenza probatoria», che «il contribuente non abbia esibito ai verbalizzanti i documenti in epoca successiva depositati in sede giudiziaria» (Cass., sez. trib., 17 giugno 2011, n. 13289). Si vedano altresì in argomento Cass., sez. trib., 22 febbraio 2008, n. 4605; Id., 14 ottobre 2009, n. 21768 e, da ultima, Cass., sez. trib., 17 giugno 2011, n. 13289.

Va peraltro segnalato che, talvolta, la giurisprudenza ha reso operante la predetta preclusione probatoria sulla base del solo fatto obiettivo della mancata risposta, a prescindere dalle motivazioni, ossia dell'elemento psicologico del contribuente, e quindi a prescindere da un comportamento diretto ad intralciare l'attività di accertamento (Cass., sez. trib., 27 giugno 2011, n. 14027; Id., 19 luglio 2006, n. 16503).

di una interpretazione costituzionalmente orientata *ex* artt. 24 e 53 Cost.; e c) che l'applicazione del divieto di utilizzo in sede contenziosa «presuppone uno specifico comportamento del contribuente, che, in quanto volto a sottrarsi alla prova, fornisca validi elementi per dubitare della genuinità dei documenti la cui esistenza emerga nel corso del giudizio» (259). Per altro verso, nel caso in cui il contribuente, di fronte alla richiesta dei verificatori di produrre documentazione, non aderisca ad essa ma si riservi di produrla in giudizio, ciò fa scattare la sanzione impropria dell'inutilizzabilità (260).

Si deve inoltre tener conto di una certa tendenza giurisprudenziale a dare rilevanza al rifiuto del contribuente di collaborare nel corso dell'attività di verifica (261), ovvero di attribuire valore probatorio alla

(259) Cass., sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18921, che conferma Cass., sez. trib., 25 gennaio 2010, n. 1344.

(260) Cass., sez. trib., 23 maggio 2012, n. 8109: «La (confessata) volontaria mancata esibizione (peraltro, non altrimenti giustificata) alla Guardia di Finanza, “in sede di verifica”, dei “documenti” – a spiegazione della quale non si è nemmeno adombrato un qualsivoglia “errore”, quand’anche “non sanabile” –, infatti, giuridicamente integra il “rifiuto” di esibizione sanzionato dalla norma in quanto questa, attesa la finalità perseguita di “contemperare il diritto di difesa del cittadino col principio di buona amministrazione, parimenti costituzionalizzato (art. 97 Cost.) e, quindi, non disinvoltamente sacrificabili in presenza di comportamenti che ne ostacolano ingiustificatamente la realizzazione”, come precisato nella richiamata decisione del 1995 di questa Corte [24 giugno 1995, n. 7161] 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».

(261) Cfr. ad es. Cass., sez. trib., 26 gennaio 2004, n. 1286, secondo cui – in modo inaccettabile – la mancanza di contestazioni in sede di verifica all'operato dei verificatori implicherebbe la tacita ed implicita accettazione dello stesso, costituendo «confessione stragiudiziale»; la sentenza può essere letta, in uno con le profonde critiche dei commentatori, in *Corr. trib.*, 2004, 1425 con nota di Basilavecchia, *Percentuali di ricarico tra «ammissioni» e «non collaborazione»*; in *Riv. dir. trib.*, 2005, II, 164 ss., con nota di Giorgianni, *La partecipazione del contribuente alla verifica può assumere carattere di confessione stragiudiziale?*; in *Boll. trib.*, 2004, 1099 ss., con nota di Voglino, *L'irrelevanza della mancata contestazione immediata delle operazioni di verifica tributaria da parte del contribuente*; in *GT - Riv. giur. trib.*, 2004, 535, con nota di Corso, *L'inerzia del contribuente ha valore confessorio?* In argomento cfr. altresì Ingraò, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 223 ss.

Di recente, nella giur. di merito, si v. ad es. Comm. trib. prov. Genova, 5 giugno 2012, n. 193, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, 710 ss. che, nel caso di un accertamento basato sulla lista Falciani, ha rilevato: «La ricorrente non ha contestato con la dovuta tempestività e determinazione l'attribuzione della “fiche” posta a fondamento dell'accertamento. Già in sede di contraddittorio con i verificatori, la ricorrente non è stata in grado di ipotizzare un motivo a giustificazione della presenza dei suoi dati personali e sensibili su un conto corrente svizzero (...). Inoltre,

mancata risposta ad un questionario (262), che riecheggiano analoghi orientamenti della dottrina penalistica del secolo scorso (263), di cui non si è del tutto liberata neppure la giurisprudenza penale (264) e che tuttavia si pongono in termini antitetici rispetto alla presunzione di non colpevolezza (265), ovvero di innocenza (266), e alle più recenti

alla semplice domanda sulla titolarità del conto, ha richiesto termini e rinvii per predisporre una risposta, poi fornita in modo incerto ed incompleto, *comportamento che non pone certo a suo favore*» (corsivo aggiunto).

(262) Comm. centr., 9 novembre 1989, n. 6484, in *Giur. imp. dir.*, 1990, 770.

(263) Sintomatiche sono le citazioni riportate da Mazza, *Interrogatorio dell'imputato*, in *Enc. dir.*, Annali, III, Milano, 2010, 712 ss. e spec. 726: «L'imputato anziché l'obbligo di dichiarare la verità ne ha solo l'onere, il che significa che può anche non farlo, ma in questo caso il suo comportamento reticente o menzognero (se risulta tale) costituisce esso stesso un risultato del mezzo di prova e come tale viene utilizzato alla stregua delle regole e dell'esperienza, per la formazione del convincimento del collegio giudicante» (Foschini, *Sistema del diritto processuale penale*, I, Milano, 1968, 437 ss.), giacché «normalmente chi è accusato essendo innocente ha interesse a dare le più ampie dimostrazioni della propria innocenza» (Foschini, *op. loc. cit.*). «È di comune esperienza del resto, che l'innocente imputato in un processo penale, fin dal primo momento svela apertamente l'animo suo, perché non ha che da dire la verità. Chi si riserva e tace è il delinquente più scaltro, pericoloso (...). È normale quindi che da tale condotta gli derivi una situazione sfavorevole, un aggravarsi della posizione processuale, un intensificarsi del rischio di condanna» (Guarnieri, *Le parti nel processo penale*, Milano, 1949, 185). Nello stesso ordine di idee cfr. ad esempio Gianturco, *La prova indiziaria*, Milano, 1958, 113 s. e già Bentham, *Teoria delle prove giudiziarie*, (1823), trad. it. a cura di Zambelli, Bruxelles, 1843, 189. In modo apparentemente più «innocuo» si è affermato che «la persona interrogata ha sempre il dovere critico di collaborare con gli organi inquirenti e, quindi, anche di rispondere alle domande di questi dicendo il vero. Tale dovere, però, è penalmente sanzionato solamente nei casi in cui la persona è chiamata a deporre quale testimone davanti all'autorità giudiziaria» (Malinverni, *Principi del processo penale*, Torino, 1972, 432). Nel senso di «dovere morale» di verità dell'interrogato cfr. Gabrielli, *Interrogatorio (dir. proc. pen.)*, in *Nuovo Digesto it.*, VII, Torino, 1938, 81; Gabrieli - Dolce, *Interrogatorio (dir. proc. pen.)*, in *Noviss. dig. it.*, VIII, Torino, 1962, 923; Massari, *Il processo penale nella nuova legislazione italiana*, I, *Le dottrine generali del processo penale*, Napoli, 1932, 137.

(264) Cfr. ad esempio Cass., sez. IV pen., 9 febbraio 1996, *Federici*, in *Cass. pen.*, 1997, 1078, m. 669: «Il silenzio, garantito all'imputato come oggetto di un suo diritto processuale, non può essere utilizzato, in contrasto con tale garanzia, quale tacita confessione di colpevolezza. Ciò, però, non può comportare una limitazione legale della sfera del libero convincimento del giudice, sicché la convinzione di reità può legittimamente basarsi sulla valorizzazione in senso probatorio di idonei elementi in ordine ai quali il silenzio dell'imputato viene ad assumere valore di mero riscontro obiettivo». In senso conforme cfr. la giurisprudenza citata da Mazza, *op. cit.*, 750, nota 237.

(265) *Ex art. 27, 2° comma, Cost.*: «L'imputato non è considerato colpevole sino alla condanna definitiva».

(266) *Ex art. 6 CEDU*: «Ogni persona accusata di un reato si presume innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente accertata» e art.

elaborazioni della dottrina (267). In questa prospettiva la giurisprudenza afferma che anche il diritto al contraddittorio endoprocedimentale (268), qualora non esercitato dal contribuente (269), legittima la pretesa presuntiva del fisco (270).

Altro problema riguarda invece il fatto se il silenzio o la menzogna possa determinare un aumento della misura della sanzione concretamente irrogata (271), e la risposta non può essere che negativa, giac-

48 della Carta: «Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata».

(267) Cfr. Mazza, *op. cit.*, 749 ss., per il quale «è fuori discussione che al rifiuto complessivo del dialogo opposto dall'interrogato non sia attribuibile logicamente alcun significato» e, con riguardo al silenzio serbato su specifiche domande, seppure «si potrebbe (...) inferire un riscontro che confermi l'attendibilità di altri elementi di prova», «la soluzione preferibile appare (...) quella di escludere ogni valenza probatoria del silenzio, a prescindere dalla sede in cui il contegno omissivo è stato tenuto»; infine «gli argomenti addotti a sostegno dell'irrelevanza probatoria della *recusatio respondendi* valgono anche per la menzogna». Per Moscarini, *Silenzio dell'imputato (diritto al)*, in *Enc. dir.*, Annali, III, Milano, 2010, 1079 ss. e spec. 1094 «(...) la questione relativa alla possibilità o meno di valutare in *malam partem* il silenzio (...) deve avere una risposta coincidente con quella data all'unanimità dalla moderna dottrina: tale comportamento – sia esso taciturno in toto oppure reticente rispetto ad una o più singole domande – va considerato come un “dato neutro” ai fini probatori».

(268) Su cui si veda il § 4.1.

(269) Nel senso del contribuente che non partecipa agli incontri cui è inviato dall'ufficio per la disamina in contraddittorio delle presunzioni (specie di carattere statistico-parametrico, come gli studi di settore o il redditometro) che l'ufficio intende utilizzare o che, pur partecipandovi, rimane in tutto o in parte silente.

(270) Cass., sez. un. civ., 18 dicembre 2009, n. 26635 e, da ultima, Cass., sez. trib., 30 giugno 2011, n. 14365, secondo cui «la fase del contraddittorio è essenziale ai fini della legittimità della rettifica del reddito fondata su elementi desunti dagli strumenti statistici costituiti dai parametri e dagli studi di settore. Tuttavia, la circostanza che il contribuente, pur invitato al contraddittorio sia rimasto inerte, autorizza l'Amministrazione finanziaria ad emettere l'atto tributario giustificato esclusivamente in base a detti strumenti».

(271) Si veda già Cass., sez. I pen., 29 aprile 1966, Loi, in *Cass. pen. Mass. ann.*, 1967, 612, secondo la quale l'imputato può dare risposte anche contrarie al vero, per quanto riguarda il merito dell'accusa, senza che perciò possa essere assoggettato ad alcuna misura coercitiva o penale; se all'imputato si riconosce la facoltà di non rispondere alla contestazione degli addebiti e dal suo silenzio non può dedursi alcun elemento positivo di prova, per la stessa ragione egli può dare risposte anche contrarie al vero, ed essere del tutto reticente sui fatti ascritti gli o sulle circostanze relative ai medesimi, senza che perciò egli possa essere assoggettato ad alcuna misura coercitiva o penale.

In ambito penalistico, peraltro, è consolidato l'orientamento della Suprema Corte secondo cui il giudice di merito può legittimamente negare al condannato le attenuanti generiche motivando sul punto con il precedente rifiuto, da parte del medesimo, di rispondere nel corso del suo interrogatorio: si veda al riguardo la giur. cit. da Moscarini, *op. cit.*, 1099, nota 110.

ché un simile effetto vanificherebbe in termini antinomici la rilevanza costituzionale e sovranazionale di tali diritti: da un lato sarebbero riconosciuti ma dall'altro il soggetto sarebbe più severamente punito per il solo fatto di averli esercitati (272).

In ambito tributario, tale tendenza a dar rilievo al rifiuto di collaborazione del contribuente verificato è tuttavia inaccettabile alla luce dello Statuto del contribuente e dei principi della CEDU (273).

Le esperienze comparatistiche offrono interessanti applicazioni di tale principio (274). Pertanto, sulla scorta della dottrina tributaristica straniera che più di ogni altra si è interrogata sul diritto al silenzio in ambito tributario (275), in rapporto alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo, si può tentare di trarre alcuni conclusioni al riguardo.

(272) Cfr. Moscarini, *op. cit.*, 1099 ss.; Bricola, *La discrezionalità nel diritto penale. Nozione e aspetti costituzionali*, Milano, 1965, 93; Dolcini, *La commisurazione della pena. La pena detentiva*, Padova, 1979, 716; Grevi, *op. cit.*, 126; Illuminati, *La presunzione di innocenza dell'imputato*, Bologna, 1979, 193 ss.; Prosdocimi, *Profili penali del postfatto*, Milano, 1982, 227.

(273) Cfr. Del Federico, *Tutela*, *cit.*, 337. Va tuttavia rilevato che la Corte EDU ha affermato che il diritto al silenzio non è «assoluto»: poiché «il diritto al silenzio, come il diritto di non autoincriminarsi, si colloca al cuore della nozione di giusto processo ai sensi dell'art. 6, particolare attenzione deve essere posta da un giudice nazionale prima di utilizzare il silenzio dell'accusato come prova contro di lui. Così, si è osservato che sarebbe incompatibile con il diritto al silenzio basare una condanna solamente o principalmente sul silenzio dell'accusato o sul rifiuto di questo di rispondere a domande o di fornire prove. Ciononostante, la Corte ha sancito che, in situazioni che richiedono chiaramente una spiegazione da parte dell'accusato, è ovvio che tale diritto non può e non deve impedire che il silenzio sia tenuto in considerazione nel determinare la persuasività della prova addotta dall'accusa» (cfr. CEDU, 6 giugno 2000, *Averill c. Regno Unito*, § 44-45, nostra traduzione dall'originale inglese, e già Id., 8 febbraio 1996, *John Murray c. Regno Unito*, § 47, nonché Id., 2 maggio 2000, *Condron c. Regno Unito*, § 56-57). Tale ultimo effetto del silenzio, tuttavia, non si verifica, allorché risulti che l'accusato intendeva rispondere e non lo ha fatto su consiglio del suo difensore (CEDU, 8 ottobre 2002, *Beckles c. Regno Unito*, §§ 57 ss.).

(274) Ad esempio la legge generale tributaria tedesca prevede, al § 91(2)3 che il principio del contraddittorio («audizione delle parti») possa essere derogato «per evitare che i dati di fatto forniti da una parte interessata in una domanda o dichiarazione possano essere rivolti a suo sfavore».

Famosa al riguardo è rimasta la sentenza della Corte Suprema degli Stati Uniti nel caso *Boyd c. Stati Uniti* del 1886 (*Boyd v. United States*, 116 US 616) secondo cui «qualsiasi accertamento fiscale ottenuto con la forza, estorcendo dichiarazioni al contribuente, oppure imponendo la presentazione di libri e documenti privati, per condannarlo o privarlo dei suoi averi, è contrario ai principi di una nazione libera». Peraltro i principi di detta sentenza, citata oltre tremila volte dalla giurisprudenza fiscale americana, nel XX secolo sono stati spesso oggetto di tanti e tali distinguo da ridurne fortemente la loro portata (cfr. Adams, *op. cit.*, 470).

(275) Il riferimento privilegiato è alla letteratura spagnola: cfr. per tutti Palao Taboada, *El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*, Navarra, 2008; Diaz-Palacios, *Elementos Adicionales de análisis en materia de no autoinci-*

In primo luogo, anche sulla base dei principi affermati dalla Corte di Strasburgo nel caso *Allen* (276), è da escludersi che il contribuente possa invocare il diritto al silenzio allorché sia richiesto dalla legge che costui presenti una dichiarazione tributaria. Le ipotesi sanzionatorie, amministrative e penali, per omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione non vengono certo messe in discussione dal diritto europeo.

Ci si può chiedere se il diritto europeo osti all'applicazione di sanzioni per omessa o infedele dichiarazione allorché questa sia correlata alla tassabilità dei proventi illeciti ai fini delle imposte sui redditi (277). Ove si tratti di illeciti penali o amministrativi, ossia «euro-penali», obbligare il contribuente, sotto minaccia di sanzioni, a dichiararne i proventi equivarrebbe ad obbligarlo a confessare l'illecito. In realtà, una simile conclusione porterebbe all'inaccettabile conseguenza che è sanzionato, anche penalmente, per omessa o infedele dichiarazione, chi non dichiara i redditi derivanti da una sua attività lecita, mentre sarebbe immune da sanzione chi vive di proventi illeciti. La Corte europea, nel caso *Allen*, sopra esaminato, non ha fornito elementi univoci (278). Ad evitare inaccettabili «discriminazioni a rovescio» appare quindi da preferire la soluzione secondo la quale la dichiarazione di un provento illecito – obbligatoria sotto pena di sanzioni (279) – non

minación tributaria, Castilla-La Mancha, 2008; Id., *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2004; Luna Rodríguez, *El derecho a no autoinculpación en el ordinamiento tributario español*, Madrid, 2002, spec. 273 ss. ove ampli riff. bibl.; nella dottrina belga cfr. Bours, *Etendue et limites, tant en Belgique qu'à l'étranger, des pouvoirs d'investigation du fisc belge*, in AA.VV., *Actualités en droit fiscal. Les effets de la crise bancaire et dix ans de réforme de la procédure*, Anthemis, 2009, 77 ss.

(276) CEDU, 10 settembre 2002, *Allen c. Regno Unito*.

(277) Cfr. l'art. 14, 4° comma, della l. 24 dicembre 1993, n. 537. In dottrina cfr. per tutti Flick, *Brevi note sulla prospettiva di tassazione dei proventi da reato, retro*, 1994, I, 25 ss.; Marcheselli, *Omessa contabilizzazione e dichiarazione dei proventi di fonte illecita e responsabilità penale, retro*, 1998, II, 1238 ss. In giurisprudenza, per la tesi secondo cui, riconosciuta la tassabilità dei proventi da illecito, si potrebbe escludere a carico del contribuente la ricorrenza della fattispecie della dichiarazione omessa o infedele nella parte in cui non si dia notizia dei proventi da attività delittuosa, cfr. Cass., sez. III pen., 20 marzo 1996, n. 408; Cass., sez. V pen., 22 gennaio 1992, n. 1222.

(278) Da un lato ha affermato che, nel caso esaminato, la dichiarazione infedele costituiva un reato commesso per occultare un illecito precedentemente commesso e quindi il diritto al silenzio non avrebbe potuto costituire una causa di non punibilità. Per altro verso ha evidenziato che il contribuente sarebbe stato esposto ad una modesta sanzione pecuniaria in caso di omessa dichiarazione, lasciando intendere che questo sarebbe stato il comportamento più idoneo per esercitare il proprio diritto al silenzio.

(279) Come affermato dalla giur. più recente: cfr. Cass., sez. III pen., 20 marzo 1996, n. 408; Id., 3 marzo 1997, n. 220; Id., 7 ottobre 2010, n. 42160, in

può essere utilizzata come prova nel procedimento sanzionatorio (penale o amministrativo) per l'illecito commesso, e ciò anche sulla base dell'esperienza comparatistica (280).

In secondo luogo, il contribuente non può certo invocare i suddetti diritti quale esimente per non aver tenuto, conservato o esibito le scritture e la documentazione contabile prescritte dalla legge.

Ciò detto, stante la più volte menzionata unitarietà (fiscale ed euro-penale) dell'istruttoria tributaria, a norma dell'art. 6 CEDU, come interpretato dalla Corte di Strasburgo (281), nel corso della stessa dev'essere riconosciuto al contribuente il diritto al silenzio, nel senso (i) del diritto di non rispondere ai quesiti postigli dai verificatori (282), e (ii) del diritto di legittimamente rifiutarsi di fornire informazioni o documentazione alla cui conservazione non sia tenuto per legge (283).

Con riguardo al primo profilo, si deve escludere che i verificatori, sia in sede di accesso, sia in sede di invito di comparizione, possano sottoporre il contribuente ad un vero e proprio interrogatorio, per di più con l'ammonizione dell'irrogazione di sanzioni, proprie o improprie, in caso di mancata collaborazione. Saremmo di fronte non solo alla violazione del principio del *nemo tenetur se detegere*, ma anche alla violazione dei più elementari principi del diritto europeo, che hanno fonte nelle tradizioni costituzionali degli Stati membri (284), secondo i quali, prima di procedere all'interrogatorio di un inquisito, devono essergli manifestati i suoi diritti (in particolare la facoltà di non rispondere e l'avvertimento che ciò che dirà potrà essere utilizzato come prova a carico).

Ne consegue qualora i verificatori abbiano richiesto al contribuente la produzione di documentazione la cui conservazione non è obbligatoria per legge, ovvero gli abbiano sollecitato dichiarazioni da riportare a verbale, ammonendolo (esplicitamente o implicitamente) che in

Foro it., 2011, II, 465 ss. con ampia nota di richiami anche alla dottrina in tema di tassabilità di proventi illeciti; Id., 29 novembre 2010, n. 42160.

(280) Palao Taboada, *op. cit.*, 208 ss. nonché 165 e ss.; in senso conforme alla soluzione indicata nel testo cfr. Tribunal Supremo spagnolo, Sala de lo Penal, 21 dicembre 1999, n. 1493, in *RJ*, 1999, 9436; Id., 28 marzo 2001, n. 20, *ivi*, 2001, 751.

(281) Per una rassegna della giurisprudenza della Corte al riguardo cfr. Marchese, *op. cit.*, 331 ss.; in argomento si veda altresì da ult. Pagani, *Documenti non esibiti in sede di verifica fiscale: conseguenze e possibili risvolti operativi, alla luce della giurisprudenza*, in *Fisco*, 2012, 4453 ss.

(282) CEDU, 8 febbraio 1996, *John Murray c. Regno Unito*; Id., 4 ottobre 2005, *Shannon c. Regno Unito*; Id., 21 aprile 2009, *Marttinen c. Finlandia*; Corte di giustizia, 7 gennaio 2004, cause riunite C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, *Aalborg Portland e altri c. Commissione*, § 65.

(283) CEDU, 25 febbraio 1993, *Funke c. Francia*; Id., 3 maggio 2001, *J.B. c. Svizzera*; Id., 5 aprile 2012, *Chambaz c. Svizzera*.

Cfr. Palao Taboada, *op. cit.*, 202.

(284) Espressamente menzionate nell'art. 6 TUE e a cui si ispira la giurisprudenza delle Corti di Strasburgo e di Lussemburgo.

caso di rifiuto egli sarebbe stato sottoposto a sanzioni, proprie o improprie, e comunque quando i verificatori, nel formulare le richieste (di documenti o di dichiarazioni), non abbiano evidenziato il diritto del contribuente di non produrre la suddetta documentazione e di non rispondere ai quesiti a lui formulati, le prove così raccolte «contro» il contribuente non potranno essere utilizzate né per l'irrogazione di sanzioni amministrative (285), né nell'eventuale successivo procedimento penale, anche per reati diversi da quelli tributari (286). Parimenti, trattandosi di prove acquisite illecitamente, sarà da escludersi che la stessa pretesa fiscale, ossia l'accertamento di una maggiore imposta, possa fondarsi su siffatti elementi probatori.

Allorché si tratti di documentazione la cui conservazione non è obbligatoria per legge, devono quindi ritenersi illegittime, sotto il profilo del diritto europeo, le sanzioni previste dall'art. 11, 1° comma, lett. b) e c), del d.lgs. n. 471 del 1997 in tema di omessa o incompleta risposta a questionari o inottemperanza alle richieste dell'Amministrazione finanziaria formulate nell'esercizio dei poteri istruttori (287), nonché le «sanzioni improprie» di cui all'art. 39, 2° comma, lett. d-bis) del d.p.r. n. 600 del 1973 (accertamento induttivo in caso di omessa risposta ai questionari) (288) e le preclusioni probatorie, quantomeno nella loro operatività in sede processuale, per la documentazione non prodotta su invito dell'ufficio, di cui all'art. 32, 4° comma, del d.p.r. n. 600 del 1973.

Merita, infine, un accenno, il nuovo delitto previsto dall'art. 11 della l. n. 214 del 2011 (il c.d. «decreto Monti» o «salva Italia»), ribattezzato «reato di false risposte all'Amministrazione finanziaria», che punisce chi, a seguito di richieste effettuate nell'ambito di istruttorie tributarie ai fini delle imposte sui redditi o dell'iva, produce atti o

(285) Cfr. Palao Taboada, *op. cit.*, 206: nel caso in cui l'informazione auto-incriminatoria sia stata fornita a seguito di coazione, essa non potrà essere utilizzata come fondamento della sanzione amministrativa; ove così non fosse, l'irrogazione della sanzione sarebbe radicalmente nulla per violazione di un diritto costituzionalmente garantito.

(286) Cfr. Palao Taboada, *op. cit.*, 209.

(287) Cfr. Palao Taboada, *op. cit.*, 206: il diritto al silenzio impedisce l'irrogazione di sanzioni per mancata collaborazione con l'amministrazione.

(288) Cfr. Palao Taboada, *op. cit.*, 204-5: l'accertamento induttivo non può essere utilizzato come mezzo di coazione nei confronti del contribuente; l'informazione auto-incriminatoria fornita dal contribuente sotto minaccia di un accertamento induttivo «punitivo», violerebbe, se utilizzata, il diritto al silenzio.

Come già visto nel testo, tale è la soluzione legislativa adottata nel diritto tributario svizzero. Ancora, in senso conforme, nella giur. belga, cfr. Trib. Liegi, 30 novembre 2004, in *FJF*, 2006, 275; Id., 23 marzo 2006, *ivi*, 2007, 183, il quale ha annullato, per violazione del diritto al silenzio, un accertamento induttivo notificato ad un contribuente che si era rifiutato di rispondere ad un questionario, giacché le domande formulate indicavano l'esistenza di indizi di frode fiscale e davano luogo alla proroga di due anni dei termini di accertamento. Nella dottrina belga cfr. in tal senso Bours, *op. cit.*, 16 dell'estratto.

documenti falsi oppure fornisce «dati e notizie non rispondenti al vero», sempreché, in tale ultimo caso, «a seguito delle suddette richieste» si configurino i reati di cui alla l. n. 74 del 2000 (289).

Al di là dei molteplici argomenti di critica della suddetta disposizione, ben evidenziati in dottrina (290), merita in questa sede evidenziarne la manifesta violazione del diritto europeo, nella parte in cui prevede che costituisca reato il fornire dati e notizie non rispondenti al vero quando richiesto di farlo sia il contribuente («euro-penalmente indagato») e, per di più, si configuri nei suoi confronti una fattispecie (ulteriore) di reato tributario (291).

(289) In argomento si vedano, tra i primi commenti, Flora, *Le recenti modifiche in materia penale tributaria: nuove sperimentazioni del «diritto penale del nemico»?*, in *Dir. pen. e proc.*, 2012, 21 ss.; Cavallini, *Il nuovo delitto di «false risposte all'Amministrazione finanziaria», tra vecchie e nuove emergenze, norme simboliche ed autentici labirinti interpretativi*, in *Riv. dott. comm.*, 2012, 313 ss., ove ult. rife.; Marcheselli, *Obbligo di collaborare, cit., loc. cit.*

(290) Si veda la precedente nota 289.

(291) Nello stesso senso cfr. Cavallini, *op. cit.*, 321 ss. Per Marcheselli, *Obbligo di collaborare, cit.*, 2534, la collaborazione infedele non costituirebbe sempre reato, ma soltanto quando «a seguito delle richieste» si configuri un reato tributario, ossia allorché «a) la condotta è correlata a un reato tributario e b) il reato tributario è successivo alla richiesta». Se tale interpretazione è ineccepibile alla luce della lettera della norma (peraltro penale), va detto che questa non era l'intenzione del legislatore: la relazione di accompagnamento all'art. 11 del d.l. n. 201 del 2011 afferma che «l'efficacia dei controlli effettuati dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di finanza (e dunque del complessivo contrasto all'evasione) dipende molto da quella dei poteri istruttori in base ai quali vengono acquisite le informazioni necessarie per verificare la correttezza fiscale del contribuente. In moltissimi casi le informazioni sono fornite dallo stesso contribuente controllato, o da soggetti ad esso collegati per convergenza di interessi economici, e purtroppo sono caratterizzate da *mendacio*, finalizzato a evitare la scoperta dell'evasione. La stessa finalità induce, talvolta, a fornire atti o documenti falsi, sia materialmente che ideologicamente. Tale scorretto comportamento (...) è sicuramente favorito dalla assenza di un regime sanzionatorio che ne scoraggi fortemente l'adozione. La disposizione intende quindi sanzionare più adeguatamente il comportamento dei contribuenti che, a seguito delle richieste effettuate dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio dei poteri istruttori (...) fornisce dati e notizie non rispondenti al vero. La norma si riferisce, ad esempio, alle risposte agli inviti a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento o a esibire atti e documenti o, ancora alle risposte ai questionari inviati ai contribuenti ai medesimi fini, così come alle dichiarazioni rese dai contribuenti ai verificatori e riportate nei processi verbali di constatazione. La disposizione prevede in specie che qualora il contribuente (...) fornisca dati e notizie mendaci, è punito alla stessa stregua di chi rilascia dichiarazioni mendaci, di cui all'art. 76 del d.p.r. n. 445 del 2000». Vero è che in sede di conversione è stato aggiunto che la punibilità penale per notizie mendaci si verifica soltanto se «a seguito» delle richieste si configuri un reato tributario, ma è agevole vedere che, secondo la *ratio legis*, «a seguito» dovrebbe intendersi nel senso che sono punite le risposte mendaci a domande funzionali all'accertamento di un reato tributario, ossia, che *pro fisco, omnes tenetur se dete-*

3.5. – *Le criticità della normativa italiana in materia istruttoria nell'analisi comparatistica*

Le veloci conclusioni cui siamo giunti nei precedenti paragrafi – o, per meglio dire, gli spunti interpretativi che abbiamo cercato di evidenziare – possono trovare un banco di prova, altrettanto veloce, nell'analisi comparatistica.

Si tratta di vedere se quelle che ci sono apparse le regole «corrette» dell'istruttoria tributaria, alla luce di una lettura del diritto positivo nazionale orientata al diritto europeo, trovino conferma negli ordinamenti giuridici di altri paesi.

A tale proposito si può chiaramente affermare che l'esperienza comparata con i maggiori paesi europei indica come la normativa italiana sugli accessi – nella lettura che ne viene data secondo il diritto vivente – sia tra le più arretrate sotto il profilo della civiltà giuridica e del rispetto dei diritti fondamentali.

Ad esempio, l'ordinamento tributario francese contiene i seguenti principi: (i) l'Amministrazione finanziaria è autorizzata ad accedere nei locali in cui il contribuente svolge la sua attività soltanto per ispezionare la contabilità (292), con esclusione di qualsiasi potere di «ricerca»; (ii) i poteri di accesso in generale e di perquisizione, in qualsiasi luogo, sono subordinati all'esistenza di seri indizi di evasione fiscale e all'autorizzazione dell'autorità giudiziaria; (iii) contro la suddetta autorizzazione è ammesso ricorso del contribuente; (iv) nel corso dell'accesso i funzionari possono chiedere chiarimenti al contribuente soltanto previo suo consenso; (v) il contribuente ha diritto altresì di ricorrere contro le modalità con cui l'accesso e l'acquisizione di documenti sono stati eseguiti.

In Germania, la legge generale tributaria tedesca consente l'accesso agli appartenenti all'amministrazione a «terreni, locali, navi, stabilimenti industriali e strutture analoghe» ma «le persone coinvolte devono essere informate con un idoneo preavviso». Inoltre «alle abitazioni è possibile accedere, contro la volontà del titolare, solo per impedire pericoli imminenti per la sicurezza e l'ordine pubblico». In ogni caso, il potere di accesso non può essere esercitato «allo scopo di investigare su oggetti sconosciuti». Similmente, «non è consentito ordinare di esibire oggetti di valore per ricercare oggetti non conosciuti» (293). Ancora, la legge riconosce un generale diritto al contraddittorio endo-

gere. Cfr. altresì Montenara, *Il d.l. 6.12.2011, n. 201 convertito nella l. 22.12.2011, n. 244: «L'insostenibile leggerezza dell'IMU» e le fantasiose stravaganze sulla «emersione di base imponibile»*, in *Notarilia*, 2012, 4, 58 ss. e spec. 63, il quale rileva la «sostanziale irrilevanza delle dichiarazioni rese al fisco», stante anche il principio di inutilizzabilità delle dichiarazioni autoindizianti *ex art.* 63 c.p.p.

(292) Art. L 13 *Livre des procédures fiscales* francese.

(293) Cfr. *Legge generale tributaria*, § 99 e § 100(2).

procedimentale e il diritto alla ricusazione dei verificatori in caso di loro mancanza di neutralità (294).

Nel Regno Unito, ai fini delle imposte sul reddito, i verificatori possono ispezionare i locali «lavorativi», i beni ed i documenti aziendali e i locali ad uso «promiscuo», ma soltanto se il contribuente vi consente e previo appuntamento o comunque congruo preavviso; è escluso qualsiasi potere di «ricerca» e perquisizione da parte dell'amministrazione; se il contribuente non vi consente, ha diritto a proporre ricorso al giudice, con effetto sospensivo; il provvedimento giudiziale, di natura autorizzativa, è emanato soltanto se il giudice ritiene che l'accesso sia «giustificato»; è in ogni caso escluso l'accesso in abitazioni private salvo che in materia penale (295).

In generale, poi, in moltissimi paesi UE l'accesso dell'amministrazione è effettuato a seguito di un preavviso inviato al contribuente, vuoi previsto dalla legge, vuoi indicato dalla prassi: soltanto in Bulgaria, in Grecia e in Polonia, oltre che in Italia, l'accesso è effettuato, di regola, «a sorpresa» (296).

Relativamente ai poteri di accesso da parte delle amministrazioni fiscali, in tutti i paesi europei è consentito di accedere nei locali d'impresa, ma tale potere è finalizzato per lo più all'esame delle scritture contabili (ispezione) o a rilevazioni sul posto (verificazioni), mentre in generale è escluso il potere di «ricerca» (297) e spesso l'accesso può essere effettuato solo con il consenso del contribuente (298), di talché, secondo il significato giuridico italiano del termine, non si tratta di un «accesso», per mancanza del requisito essenziale della coattività.

A livello OCSE (299), in ben dodici paesi l'Amministrazione finanziaria può accedere in locali lavorativi soltanto previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria, e in due paesi solo in occasione di indagini penali. Spesso, ai fini iva, è consentito un potere di accesso più esteso di quanto non sia previsto ai fini delle imposte sui redditi (ad esempio, l'accesso in locali lavorativi può essere effettuato senza autorizzazione della magistratura). Per sequestrare documenti, nella maggioranza dei paesi OCSE è richiesto un provvedimento giudiziario. In molti casi l'accesso non dà il diritto ai verificatori di eseguire ricerche (300).

(294) Cfr. Reimer, *National Report on Taxpayer Protection in Germany*, in AA.VV., *Protection of Taxpayers' Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, Varsavia, 2009, 200 ss. e spec. 206 ss.

(295) Cfr. UK Finance Act 2008, Schedule 36 – Information and Inspection Powers.

(296) Cfr. van der Hel, *Intra-Community Tax Audit*, Amsterdam, 2011, 260 ss.; lo studio non evidenzia tuttavia risultati per la Spagna e la Romania.

(297) van der Hel, *op. cit.*, 288 ss.

(298) Ciò avviene, ad esempio, in Spagna e in Portogallo.

(299) OECD - Forum on Tax Administration, *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010)*, Parigi, 2011, 251 ss.

(300) Ad esempio, all'Amministrazione finanziaria:

(i) non è consentito entrare in locali lavorativi senza il consenso del contri-

L'accesso in locali «non lavorativi» (e, in ispecie, nelle abitazioni), non è consentito all'Amministrazione finanziaria (ossia nell'ambito di procedimenti amministrativi) nella maggior parte dei paesi della UE; in alcuni tale potere è subordinato al consenso del contribuente (301); in altri l'accesso può avvenire solo previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria (302).

Sulla base dei dati comparativi forniti dall'OCSE (303), si può dunque affermare che l'intensità di poteri istruttori suscettibili di comprimere i diritti fondamentali dei contribuenti, di cui dispone l'Amministrazione finanziaria italiana, è di gran lunga superiore alla maggioranza dei paesi OCSE e persino a paesi, come la Cina o la Russia, in cui si dubita, in generale, del pieno rispetto di tali diritti in capo ai loro cittadini; poteri ancora maggiori sono presenti soltanto in paesi come la Malesia, Singapore e la Turchia (ove è consentito l'accesso in abitazioni senza autorizzazione giudiziaria).

L'impugnazione «diretta» degli atti istruttori dell'Amministrazione finanziaria (ritenuti illegittimi) è ammessa in 18 paesi UE da parte del contribuente nei cui confronti detta attività è stata posta in essere (304). In alcuni Stati membri l'impugnazione è ammessa anche da

biente o l'ordine del magistrato in Belgio (salvo che ai fini iva), Estonia, Francia, Israele, Germania (salvo che in caso di reati), Giappone, Corea, Lussemburgo, Messico, Paesi Bassi (salvo in caso di reati), Polonia, Portogallo (salvo che con la collaborazione della polizia), Spagna, Svezia, Svizzera, Stati Uniti e, con riguardo ad alcuni paesi non-OCSE, in Argentina, Bulgaria, a Cipro (salvo che ai fini iva), in India, Indonesia e Romania;

(ii) pur essendo possibile l'accesso in locali lavorativi, senza il consenso del contribuente o l'ordine del magistrato, non è tuttavia consentito effettuare ricerche e sequestri di documenti senza ordine del magistrato in Australia, Austria, Canada, Finlandia, Grecia, Paesi Bassi (salvo il caso di reati), Turchia, Regno Unito e, con riguardo ad alcuni paesi non-OCSE, a Cipro (neppure ai fini iva), a Malta (solo per imposte dirette), in Lettonia e Sud Africa;

(iii) non è consentito sollecitare un ordine del magistrato senza la collaborazione di altre agenzie governative in Australia ed Austria (salvo rare eccezioni), Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Grecia (salvo rare eccezioni), Ungheria, Corea, Lussemburgo, Messico, Norvegia, Polonia, Slovacchia, Svezia, Stati Uniti e, con riguardo ad alcuni paesi non-OCSE, in Bulgaria, Cina, Lettonia, Lituania, Malta, Romania, Russia;

(iv) non è consentito dare esecuzione ad un ordine del magistrato che autorizzi una ricerca in Australia (salvo rare eccezioni), Austria, Belgio, Danimarca, Finlandia, Francia, Ungheria, Islanda, Lussemburgo, Norvegia, Polonia, Portogallo, Repubblica Slovacca, Slovenia, Svezia, Turchia e, con riguardo ad alcuni paesi non-OCSE, in Bulgaria, Cina, a Cipro (salvo che ai fini iva), Indonesia, Lettonia, Lituania, Malta, Romania, Russia.

(301) Estonia, Irlanda, Paesi Bassi.

(302) Austria, Belgio, Cipro, Grecia, Malta e Spagna, oltre che in Italia (van der Hel, *op. cit.*, 293 ss.).

(303) Si veda lo studio cit. alla precedente nota 299.

(304) Questi sono l'Austria, la Bulgaria, la Repubblica Ceca, Cipro, la Da-

parte del terzo cui l'amministrazione si sia rivolta per ottenere informazioni sul contribuente (305). In alcuni paesi il contribuente ha diritto all'impugnazione immediata di un atto istruttorio condotto nei confronti di un terzo al fine di raccogliere informazioni nei suoi confronti (306).

La «lettura» tradizionale delle norme italiane in tema di poteri istruttori, in rapporto ai corrispondenti poteri delle amministrazioni degli altri paesi UE evidenzia, quindi, una pervasività ed una compressione dei diritti fondamentali dei contribuenti, che non ha eguali, al punto da dubitare che simili posizioni autoritative siano compatibili con i principi di uno Stato democratico. Peraltro, i dati sull'evasione in Italia e sulla conseguente necessità di pregnanti poteri di accertamento non possono essere addotti come giustificazione, sol che si pensi che in Francia, ad esempio, nel 2010 sono stati richiesti 16 miliardi di euro ai contribuenti a seguito dei controlli fiscali (307).

4. – *Gli ulteriori diritti fondamentali europei applicati all'ordinamento interno*

4.1. – *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*

Sul tema del diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale ormai sono stati scritti fiumi di inchiostro (308), di talché non è il caso di dilungarci. Basti osservare in questa sede che, nel diritto dell'Unione, il principio del contraddittorio all'interno dei procedimenti amministrativi (309) è considerato un diritto fondamentale, la

nimarca, la Germania, l'Irlanda, la Lituania, la Lettonia, il Lussemburgo, Malta, la Romania, la Slovacchia, la Slovenia, la Svezia, il Regno Unito, l'Ungheria, mentre in Grecia l'opposizione è ammessa solo per verifiche contabili (van der Hel, *op. cit.*, 328 ss.).

(305) Germania, Estonia, Spagna, Finlandia, Irlanda, Lituania, Malta (solo ai fini iva), Svezia e Slovacchia.

(306) Germania, Estonia, Lituania, Svezia e Slovacchia (van der Hel, *op. cit.*, 338 ss.).

(307) Cfr. Crouzel, *Dans les coulisses des contrôles fiscaux*, in *Le Figaro*, 26 aprile 2012, 20.

(308) Si vedano i riff. alle note che seguono.

(309) In generale si veda sul tema Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, Comelli, *L'attività istruttorie nell'esercizio della funzione impositiva*, Roma, 2008, 313 ss.; nonché Piccolo, *Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in AA.VV., *Attuazione del tributo*, cit., 193 e ss., ove anche riferimenti al (quasi) generale principio del contraddittorio nel diritto tributario di alcuni paesi europei; in quello francese, ad esempio, l'inosservanza del suddetto principio determina l'illegittimità del successivo atto di accertamento.

Grande «civiltà giuridica» è espressa al riguardo dall'ordinamento tedesco: il

cui radice discende dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri (310), come sancito da una costante giurisprudenza della Corte di giustizia che, sviluppatasi sin dagli anni '70 del secolo scorso (311),

§ 91 dell'*Abgabenordnung*, rubricato «Audizione delle parti» dispone, al 1° comma: «Prima di emettere un atto amministrativo che possa incidere sui diritti di una parte deve essere data l'opportunità alla parte di esprimersi in merito a tutti i fatti rilevanti per la decisione. Tale possibilità vale, in particolare, quando è necessario modificare profondamente la situazione della dichiarazione dei redditi a sfavore del contribuente»; i successivi 2° e 3° comma consentono deroghe a tale diritto del contribuente nei ristretti casi in cui l'esigenza di un contemperamento tra interesse pubblico e «diritto all'audizione» imponga di dare prevalenza al primo (cfr. *Legge generale tributaria della Repubblica Federale Tedesca (Abgabenordnung)*, traduzione italiana a cura di V.E. Falsitta, Milano, 2011, 57 ss.). La dottrina tributaristica tedesca fa discendere il diritto al contraddittorio endoprocedimentale dal principio del contraddittorio processuale sancito dall'art. 6 CEDU (cfr. Schick, *Il procedimento nel diritto tributario*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, diretto da A. Amatucci, Annuario, Padova, 2001, 929 ss., e spec. 938 ss. e 943).

Anche nel diritto tributario francese il diritto al contraddittorio endoprocedimentale è un principio generale. Afferma infatti il *Conseil d'Etat* che quando un'imposizione si fonda sulla base di elementi che devono essere dichiarati dal contribuente, l'amministrazione non può accertare, a carico di questo, dei tributi che eccedano l'imposta dichiarata, senza prima averlo messo in condizioni di presentare le sue osservazioni, in conformità al principio generale del diritto di difesa (*Conseil d'Etat*, 5 giugno 2002, in *Droit fiscal*, 2002, 810; Brard, *Le juge, source du Droit fiscal processuel*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario, cit.*, V, 505 ss. e spec. 521 ss.).

(310) In particolare, si fa riferimento alla famosa sentenza inglese nota come *dr. Bentley's case* del 1723 (*The King v The Chancellor & c of Cambridge* (1723) 1 *Str* 557) ove si ricorda che persino nel «diritto eterno» la cacciata dal Paradiso terrestre di Adamo ed Eva fu disposta soltanto dopo averli sentiti in loro difesa (*Gen.* 3,9). Cfr. M.W. Janis - R.S. Kay - A.W. Bradley, *European Human Rights Law: text and materials*, Oxford, 2008, 719.

(311) Cfr. CGCE, 23 ottobre 1974, causa 17/74, *Transocean c. Commissione*, § 15: vige la regola generale «secondo cui qualora i provvedimenti della pubblica autorità ledano in maniera sensibile gli interessi dei destinatari, questi ultimi devono essere messi in grado di presentare tempestivamente le loro difese»; CGCE, 13 febbraio 1979, causa 85/76, *Hoffmann - La Roche c. Commissione*, in materia di concorrenza, § 11: «Il rispetto dei diritti della difesa esige che l'impresa interessata sia stata messa in grado, durante il procedimento amministrativo, di far conoscere in modo efficace il suo punto di vista sulla realtà e sulla pertinenza dei fatti e delle circostanze allegate e sui documenti di cui la commissione ha tenuto conto per suffragare il suo addebito di infrazione»; CGCE, 10 luglio 1986, causa 234/84, *Belgio c. Commissione*, § 27: «Il rispetto delle prerogative della difesa in qualsiasi procedimento instaurato a carico di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale di diritto comunitario e va garantito anche se non vi è alcuna normativa che riguardi il procedimento in questione. Dalla costante giurisprudenza emerge che il rispetto delle prerogative della difesa esige che la persona a carico della quale la commissione

ha trovato il suo punto di arrivo nella nota sentenza *Sopropè* del 2008 (312). Tale orientamento riveste notevole interesse per gli effetti

ha avviato un procedimento amministrativo dev'esser posta in grado, durante detta procedura, di manifestare efficacemente il proprio punto di vista sulla realtà e sulla pertinenza dei fatti e delle circostanze addebitate e sui documenti di cui si è servita la commissione per suffragare le proprie asserzioni circa l'esistenza di una trasgressione del diritto comunitario»; CGCE, 11 novembre 1987, causa 259/85, *Francia c. Commissione*, § 12: «Il rispetto della prerogativa della difesa in qualsiasi procedimento instaurato a carico di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale di diritto comunitario e va garantito anche se non vi è alcuna normativa che riguardi il procedimento in questione (...) Questo principio richiede che» il soggetto «di cui trattasi sia messo in grado di far conoscere utilmente il suo punto di vista». Pure CGCE, 21 novembre 1991, causa C-269/90, *Università di Monaco di Baviera*, ha affermato, in materia di franchigia dai dazi all'importazione, «il diritto ad essere sentiti in un procedimento amministrativo del genere esige che l'interessato, proprio nel corso del procedimento che si svolge dinanzi alla commissione, sia in grado di prendere posizione e di far conoscere la sua opinione sulla rilevanza dei fatti nonché eventualmente sui documenti presi in considerazione dall'istituzione comunitaria». Si veda inoltre, CGCE, 12 dicembre 2002, causa C-395/00, *Cipriani*, in materia di accise italiane regolate dalla legislazione nazionale di attuazione della direttiva comunitaria: «Il rispetto del principio dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, in particolare in un procedimento che possa condurre a sanzioni, costituisce, come la Corte ha statuito a più riprese, un principio fondamentale del diritto comunitario. Tale principio impone che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di formulare utilmente le proprie osservazioni» [§51]. Ancora, CGCE, 9 giugno 2005, causa C-287/02, *Spagna c. Commissione*, in materia di finanziamento del fondo agricolo di finanziamento e garanzia da parte degli Stati membri: «Dalla giurisprudenza della Corte emerge che il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario e dev'essere garantito anche in mancanza di qualsiasi norma riguardante il procedimento di cui trattasi. Tale principio impone che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista» [§ 37]. Cfr. CGCE, 8 marzo 2007, causa C-44/06, *Gerlach*: in materia doganale, il contribuente ha il diritto «di manifestare utilmente il suo punto di vista sulla regolarità dell'operazione di transito prima dell'adozione della decisione di recupero dei dazi di cui egli è destinatario e che incide sensibilmente sui suoi interessi» [§ 37]. Infatti, «il rispetto di questo diritto costituisce un principio fondamentale dell'ordinamento giuridico comunitario che deve essere garantito in ogni procedimento, ivi compreso quello di transito comunitario, promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo (v., in questo senso, sentenze 24 ottobre 1996, causa C-32/95 P, *Commissione c. Lisrestal ea.*, *Racc.*, I-5373, punti 21 e 30; 21 settembre 2000, causa C-462/98 P, *Mediocurso c. Commissione*, *Racc.*, I-7183, punto 36, e 9 giugno 2005, causa C-287/02, *Spagna c. Commissione*, *Racc.*, I-5093, punto 37) [§ 38]».

che produce nei procedimenti tributari rientranti nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione: secondo i principi espressi dalla Corte di giustizia, ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto lesivo deve concedergli un termine sufficiente per poter far valere le proprie osservazioni; tale termine decorre dal momento in cui egli viene a conoscenza degli esiti dell'istruttoria e deve essergli concesso prima di emettere un avviso di rettifica, di accertamento, un invito al pagamento, un atto di irrogazione di sanzioni (313). È cioè necessario che il contribuente venga posto nelle condizioni di poter rappresentare, nell'ambito del procedimento di accertamento, le proprie osservazioni in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende esercitare una pretesa.

A sua volta, l'art. 41, § 2, della Carta dispone «il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio», norma questa che è parte del diritto ad una «buona amministrazione» (314).

(312) CGCE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè*: «i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi giuridici generali dei quali la Corte garantisce l'osservanza [§33] (...). Il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo [§ 36] (...). In tale contesto, il rispetto dei diritti della difesa implica, perché possa ritenersi che il beneficiario di tali diritti sia messo in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista, che l'amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona dell'impresa coinvolta [§50]». Su tale sentenza si veda ad esempio 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.; P. Piantavigna, *Resistenze nazionali all'indebitabilità del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, II, 57 e ss.

(313) La Corte non è competente a fissare l'ampiezza di tale termine, rinviando al riguardo alle determinazioni dei legislatori nazionali, che devono fissarli in funzione della complessità dei procedimenti e della legislazione da applicare, del numero di soggetti che possono essere coinvolti e degli altri interessi pubblici o privati che devono essere presi in considerazione.

(314) Che si estrinseca in un diritto del singolo all'imparzialità del procedimento, all'accesso agli atti amministrativi che lo riguardano (si veda il § 4.2) e al contraddittorio endoprocedimentale. Quest'ultimo, per essere realmente tale, non solo deve permettere al contribuente di essere avvisato prima che l'atto impositivo gli sia notificato, consentendogli così di poter esercitare le sue difese sottoponendo all'ufficio notizie e documenti, ma che deve anche implicare «la possibilità di esigere che tali notizie e documenti vengano presi in considerazione dall'ufficio» (Salvini, *La partecipazione*, cit., 70). Inoltre, esso incide sull'obbligo di motivazione degli atti amministrativi (cfr. CGCE, 21 novembre 1991, causa C-269/90, *Università di Monaco di Baviera*, in cui la Corte evidenzia che «è di fondamentale importanza il rispetto nei procedimenti amministrativi delle garanzie offerte dall'ordinamento giuridico comunitario. Fra queste garanzie si annoverano in

Di conseguenza, il diritto alla difesa deve essere effettivo e congruo (315) e la sua violazione rende illegittimo l'atto amministrativo emanato, essendo priva di effetti sananti, a tal fine, la possibilità che detti diritti di difesa possano essere esercitati nella successiva fase giurisdizionale di impugnazione (316).

La Corte di Strasburgo, dal canto suo, nel giudicare l'ammissibilità di un ricorso sulla base della regola del «previo esaurimento dei ricorsi interni», ha affermato che tale «previo esaurimento» non è necessario – e quindi la Corte può essere adita senza «attese» – allorché il rimedio previsto dall'ordinamento interno sia di natura amministrativa e questo sia strutturato in violazione del principio del giusto procedimento, e quindi non offra adeguate garanzie di contraddittorio (317).

Nel diritto tributario italiano, il diritto al contraddittorio (318) da

particolare l'obbligo dell'istituzione competente di esaminare in modo accurato e imparziale tutti gli elementi rilevanti della fattispecie, il diritto dell'interessato a far conoscere il proprio punto di vista e il diritto ad una decisione sufficientemente motivata» [§ 14]. Sull'obbligo di motivazione v. già CGCE, 15 ottobre 1987, causa C-222/86, *Heylens*, § 15.) e può essere azionato nei confronti sia delle istituzioni dell'Unione, sia degli Stati membri (Trib. 1° grado, 19 giugno 1997, causa T-260/94, *Air Inter c. Commissione*, §§ 59-60: «Il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa concludersi con un atto per questa lesivo costituisce un principio fondamentale di diritto comunitario e dev'essere garantito anche in assenza di norme specifiche. Questo principio richiede che la persona interessata sia stata messa in condizioni di far conoscere utilmente il proprio punto di vista sugli elementi presi in considerazione dalla commissione per adottare il suo atto (...) Si deve rilevare che l'applicazione del principio fondamentale dei diritti della difesa non può essere né esclusa né limitata da una disposizione regolamentare. Il rispetto di questo principio deve pertanto essere garantito sia in caso di assenza totale di una disciplina specifica sia in presenza di una regolamentazione che non tenga di per sé conto del suddetto principio» e ciò anche nei confronti di uno Stato membro [§ 80]).

(315) Cfr. Piantavigna, *op. cit.*, 60 e ss., ove anche ulteriori riferimenti alla giurisprudenza comunitaria.

(316) A tal fine la giurisprudenza della Corte distingue tra la violazione del contraddittorio endoprocedimentale, escludendo la nullità del provvedimento solo se, «senza tale irregolarità, il procedimento non avrebbe potuto giungere ad un differente risultato» (CGCE, 11 novembre 1987, causa 259/85, *Francia c. Commissione*), e la violazione del diritto di accesso agli atti, che determina sempre la nullità del procedimento (cfr. CGCE, 8 luglio 1999, causa C-51/92P, *Hercules c. Commissione*, § 77-78: «La violazione di tali principi generali di diritto comunitario nel corso del procedimento preliminare all'adozione della decisione può, in linea di principio, comportare l'annullamento di tale decisione quando sono stati lesi i diritti della difesa dell'impresa interessata. In tale ipotesi, la violazione intervenuta non è sanata dal semplice fatto che l'accesso è stato reso possibile in una fase ulteriore, in particolare nel corso del procedimento giurisdizionale relativo ad un eventuale ricorso diretto all'annullamento della decisione contestata»).

(317) Cfr. già Corte EDU, 26 maggio 1975, *Cipro c. Turchia*; cfr. altresì Cardone, *op. cit.*, 382.

(318) Ovviamente ci riferiamo al diritto al «contraddittorio con finalità di

parte del contribuente, e il correlativo obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria di convocare il contribuente prima di procedere all'accertamento in rettifica, era già previsto come principio generale nella legislazione ottocentesca italiana in materia di imposta sulla ricchezza mobile (319), in relazione alla quale si discuteva se l'omissione della convocazione del contribuente desse luogo a nullità o ad annullabilità dell'accertamento (320).

Anche la giurisprudenza della Suprema Corte sta affermando l'essenzialità del diritto al contraddittorio del contribuente prima che l'atto impositivo sia emanato, seppure con un'evoluzione che vede alternarsi alcune solenni statuizioni del contraddittorio endoprocedimentale come principio generale dell'ordinamento giuridico tributario con altre che tendono a circoscrivere, temporalmente o *ratione materiae*, l'applicazione di tale *regola iuris* (321).

fensive» e non certo al «contraddittorio con finalità collaborative» in cui il privato svolge una funzione servente rispetto all'attività amministrativa.

(319) Al riguardo, l'art. 69 del regolamento del 24 agosto 1877, che a sua volta riproduceva l'art. 79 del regolamento del 25 agosto 1870, dopo aver indicato il potere di rettifica della dichiarazione, al 3° comma disponeva: «In questi casi l'agente, prima di rettificare la somma della scheda, deve chiamare il dichiarante per avere schiarimenti e spiegazioni. Se il contribuente annuisce alla rettificazione, si fa constare dell'assenso nella scheda stessa; se il contribuente non compare, o comparendo non annuisce, e l'agente non intende recedere dalla rettificazione, questo ne avverte quello con avviso». In argomento cfr. Salvini, *La partecipazione*, cit., 12.

(320) Nel senso dell'annullabilità cfr. ad esempio Quarta, *Studio*, cit., 1102.

(321) In particolare, secondo la giurisprudenza della Suprema Corte, non è conforme a legge il fatto che «l'ufficio tributario operi l'accertamento di un rapporto giuridico tributario (...) senza che l'attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, 7° comma, della l. 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa, prima di essere costretto ad adire il giudice tributario» (Cass., sez. trib., 28 luglio 2006, n. 17229, in materia di accertamento da studi di settore). Precisa infatti la Suprema Corte che, «anche se non espressamente previsto, il contraddittorio procedimentale amministrativo [è] necessario in materia tributaria in forza del principio generale dell'azione amministrativa del giusto procedimento» (Cass., sez. trib., 7 febbraio 2008, n. 2816, in materia di applicazione dei «parametri»). Appaiono quindi superate le sentenze più datate della Suprema Corte in cui si è affermato che «all'attività amministrativa di accertamento tributario (nel caso di specie per iva) non si applica il principio del contraddittorio e, dunque, legittimamente la Guardia di finanza può utilizzare elementi ricavati da accertamenti a carico di terzi mai portati a conoscenza del contribuente» (Cass., sez. trib., 10 novembre 2006, n. 24091) oppure che «non ha rilevanza nel processo tributario la violazione dell'art. 33, 6° comma, del d.p.r. n. 600 del 1973 laddove prevede che le operazioni di verifica contabile siano compiute «alla presenza di un responsabile della sede o dell'ufficio», in quanto tale presenza non integra un diritto della parte al contraddittorio, essendo sufficiente che gli esiti le siano comunicati» (Cass., sez. trib., 21

La citata sentenza *Sopropé* ha certamente contribuito a formare il convincimento, nella giurisprudenza di legittimità, dell'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale, seppure di tanto in tanto si noti qualche titubanza in tal senso (322), ad esempio

dicembre 2007, n. 27060). Tali principi trovano conferma nella giurisprudenza della Suprema Corte a sezioni unite, la quale afferma che «il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa», la cui mancanza dà luogo ad invalidità dell'atto impositivo (Cass., sez. un. civ., 18 dicembre 2009, n. 26635, § 3.4, in materia di accertamento da studi di settore; in senso conforme, oltre alla giurisprudenza citata *infra*, v. Cass., sez. trib., 7 luglio 2010, n. 16055; Cass., sez. trib., ord. 17 febbraio 2011, n. 3923).

(322) Inizialmente la Suprema Corte, pur evidenziando, con riguardo all'invalidità degli atti impositivi a causa della mancanza di previo contraddittorio con il contribuente, «l'obbligo del giudice nazionale di applicare d'ufficio il diritto comunitario e, in particolare, le statuizioni contenute nelle sentenze della Corte di giustizia ...», ha cercato in vari modi di limitare l'applicazione «retroattiva» dei principi sanciti in *Sopropé*, soprattutto affermandone la natura innovativa (Cass., sez. trib., 9 aprile 2010, n. 8481, in materia di frode ai dazi doganali, che si può leggere anche in *Dir. prat. trib. int.*, 2010, 991 ss. con nota critica di De Flora, *I «limiti» del principio del contraddittorio preventivo*). Essa infatti ha basato la sua decisione: (i) sul (presunto) affidamento dell'autorità impositiva sull'inesistenza di un generalizzato diritto del contribuente al contraddittorio; (ii) sulla (supposta) prevalenza dell'interesse alla riscossione del tributo comunitario rispetto alle esigenze difensive del contribuente; (iii) sulla assunta non rilevanza d'ufficio della violazione del diritto fondamentale comunitario al contraddittorio stante la mancata deduzione, da parte del contribuente in sede di impugnazione dell'atto impositivo, della violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale e del pregiudizio che, da tale violazione, sia ad esso derivato. Su questo punto non ci si può esimere dal rilevare che la Suprema Corte ha errato con riguardo a tutti i tre argomenti sintetizzati alla nota precedente: (i) non è vero che *Sopropé* sia un «fulmine a ciel sereno», di talché l'amministrazione avrebbe legittimamente risposto il suo affidamento sull'inesistenza di un diritto al contraddittorio del contribuente, giacché, come sopra evidenziato, tale sentenza della Corte di giustizia non ha fatto altro che consolidare la sua precedente giurisprudenza, risalente addirittura al 1974 (cfr. la giur. cit. *supra*, nota 311); (ii) nel momento in cui si riconosce che i diritti fondamentali dell'Unione hanno la stessa valenza dei diritti costituzionali, si può affermare con Crisafulli che «niente nell'art. 53 Cost. sta ad indicare che all'interesse fiscale sia data una qualsiasi prevalenza nell'ordine dei valori costituzionali» (cfr. Crisafulli, *In tema di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 1965, 861 e ss.); (iii) è quantomeno curioso che si affermi che la violazione di un diritto fondamentale dell'Unione, quale quello al contraddittorio endoprocedimentale, non sia questione rilevabile d'ufficio, di talché l'assenza della deduzione di parte ne impedirebbe la conoscibilità in giudizio, mentre si afferma l'esatto contrario in relazione ad un altro principio dell'Unione, peraltro di ordine gerarchico inferiore rispetto ai diritti fondamentali, quale quello dell'abuso del diritto (sul punto, come è noto, la giurisprudenza e la dottrina sono sterminate. Mi limito qui a ricordare Cass., sez. trib., 17 ottobre 2008, n. 25374: «La nozione di abuso

in materia di classamento catastale (323), o quando non vi siano «incertezze» sulla dichiarazione (324) o in tema di indagini banca-

del diritto assume il ruolo di clausola generale dell'ordinamento tributario e la matrice comunitaria comporta (...) l'obbligo per il giudice nazionale di applicazione d'ufficio anche al di fuori di specifica deduzione ed allegazione di parte»).

Ma pare che di tale «incongrua» impostazione la stessa sezione tributaria della Suprema Corte se ne sia resa conto giacché, solo due mesi dopo la citata sentenza, ha cambiato radicalmente orientamento, affermando che l'accertamento è illegittimo «se l'operatore interessato (...) non sia stato ascoltato e messo in condizioni di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione, in quanto il diritto al contraddittorio e di difesa anche nella fase amministrativa (...) costituisce infatti un principio riaffermato incondizionatamente dalla Corte di giustizia» in *Sopropé*, giacché costituisce «un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo»; peraltro, «la Repubblica Italiana, intervenuta nel citato recente procedimento avanti al Giudice comunitario, aveva chiesto (par. 28) che la Corte riaffermasse il principio del diritto dell'operatore (doganale) ad essere ascoltato, sia in fase amministrativa che in quella giudiziale, in conformità della normativa nazionale (...)». Pertanto, «la Corte di giustizia Europea, cui compete l'indicazione degli elementi necessari alla valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità della normativa nazionale ai diritti fondamentali di cui la Corte garantisce il rispetto (...), rende quindi con la sentenza n. 349 del 2007 non più attuale la contraria giurisprudenza di legittimità (...)» (Cass., sez. trib., 11 giugno 2010, n. 14105, in materia doganale, in *Dir. prat. trib. int.*, 2011, 407 ss., con nota di F. Rasi, *Garanzie interne e garanzie comunitarie: quali prevalgono? Il caso del principio del contraddittorio*; nonché retro, 2012, II, 271 ss., con nota di Cerioni, *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali*; cfr. altresì A. Marcheselli, *L'indeterminabilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari (nota a Cass., sent. 9 aprile 2010, n. 8481)*, in *Corr. trib.*, 2010, 1776; Id., *Il diritto al contraddittorio nella procedura doganale (nota a Cass., sent. 11 giugno 2010, n. 14105)*, in *Corr. trib.*, 2010, 2812). E ancora, il «contraddittorio [è] da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento» (Cass., sez. trib., ord. 6 luglio 2010, n. 15905, in materia di parametri).

(323) Peraltro, «persino a voler ipotizzare un principio immanente nel sistema sulla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale», la Suprema Corte ha affermato, con riguardo al riclassamento catastale, che «risulterebbe comunque arduo estenderlo ai casi in cui, prescindendo da ogni dichiarazione e richiamandosi a fattori incidenti *ab extrinseco* sul rapporto (l'unità immobiliare, in sé considerata, è rimasta immutata), si intenda modificarne i dati qualitativi e, di conseguenza, quantitativi» (Cass., sez. trib., 3 novembre 2010, n. 22313).

(324) La Suprema Corte ha negato l'esistenza di «un principio generale di contraddittorio in ordine alla formazione della pretesa fiscale», affermando piuttosto che l'obbligo del contraddittorio sussiste «nelle ipotesi di "incertezza" che, evidentemente, può essere intrinseca all'atto del contribuente da cui sorge la diversa pretesa fiscale oppure estrinseca, derivando dal confronto dell'atto in questione con diversi dati di cui l'Ufficio abbia disponibilità»: Cass., sez. trib., 29 dicembre 2010, n. 26316, in materia di legittimità della cartella di pagamento emes-

rie (325), o ancora – e qui il negare il contraddittorio è ancora più grave – nel caso di accertamenti basati su indagini presso terzi (326).

In questo scenario di luci ed ombre, la questione delle conseguenze del mancato rispetto del termine concesso al contribuente dall'art. 12, 7° comma, dello Statuto del contribuente per formulare osservazioni a seguito del rilascio del «processo verbale di chiusura» è stata rimessa alle sezioni unite della Suprema Corte (327), mentre è stato affermato che il mancato esame, da parte dell'ufficio accertatore, dei chiarimenti forniti dal contribuente su richiesta del primo, è causa di nullità dell'atto impositivo (328).

sa senza il previo invio del c.d. «avviso bonario» ex art. 6 dello Statuto del contribuente. Nel caso concreto la Corte ha escluso che si applicasse il principio del contraddittorio in quanto mancava ogni censura in punto di «incertezze» della dichiarazione. In senso conforme cfr. Cass., sez. trib., 26 febbraio 2011, n. 4627, che ha escluso l'obbligo del contraddittorio in un caso di rettifica «a tavolino» del pro-rata di indetraibilità iva, sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione, affermando peraltro, *incidenter tantum*, il diritto al contraddittorio quando esso appaia necessario ai fini istruttori ovvero quando, in sua mancanza, si verifichi una lesione dei diritti di difesa del contribuente.

Commentando tale sentenza, tuttavia, la dottrina afferma come non sia condivisibile la tesi della Suprema Corte della negazione di un principio generale al contraddittorio (Ragucci, *Il contraddittorio nel procedimento di liquidazione delle imposte dovute in base alla dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2011, 761 ss.; Marcheselli, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011, 376 ss.).

Da ultima, tuttavia, Cass., sez. VI trib., ord. 6 luglio 2012, n. 11429, sostanzialmente aderendo alle posizioni della dottrina, ha affermato che quando il controllo della dichiarazione rilevi l'esistenza di errori, è sempre necessario l'invio dell'avviso bonario prima dell'iscrizione a ruolo.

(325) Cfr., da ultima, Cass., sez. trib., 14 gennaio 2011, n. 402; cui *adde*, tra le tante, Id., 30 novembre 2009, n. 25142; Id., 23 giugno 2006, n. 14675.

(326) Cfr. ad es. Cass., sez. trib., 26 settembre 2012, n. 16354, per la quale le garanzie previste dall'art. 12 Statuto non spettano in caso di elementi rilevati dalla polizia giudiziaria che svolga un'indagine penale su soggetti terzi.

(327) Cass., sez. trib., ord. 11 maggio 2012, n. 7318. Nel senso dell'illegittimità dell'accertamento allorché manchi la motivazione delle ragioni di urgenza cfr. ad es. Cass., sez. trib., 9 marzo 2011, n. 5652; Id., sez. VI trib., 5 luglio 2012, n. 11347; Id., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 16999. V. tuttavia Cass., sez. trib., 13 luglio 2012, n. 11944, per la quale sarebbe lecito l'accertamento notificato prima della scadenza del termine di 60 giorni senza che il fisco indichi le ragioni di urgenza, la cui dimostrazione può avvenire nel corso del giudizio.

(328) Cass., sez. trib., 12 gennaio 2012, n. 263: «In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nella procedura improntata al principio del contraddittorio, quale prefigurata con la richiesta di informazioni e documenti mediante questionari, ai sensi dell'art. 32 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ove il contribuente abbia ottemperato alla richiesta di chiarimenti, grava sull'Amministrazione finanziaria l'onere di contestarne in modo specifico la completezza, la veridicità,

Il diritto generale del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale è invece assai chiaramente sancito dalla giurisprudenza tributaria di merito, certamente con meno incertezze e titubanze di quanto non appaia nel cammino della Suprema Corte, caratterizzato da «due passi avanti ed uno indietro» (329). L'imprescindibilità del contraddittorio endoprocedimentale è stata infatti affermata in materia catastale (330), di indagini bancarie (331), di accertamenti basati su norme antielusive o sull'abuso del diritto (332), nonché in qualsiasi caso in cui vi sia una «verifica» ai fini fiscali, anche «a tavolino» (333). Con

l'idoneità probatoria, la qualificazione giuridica del fatto rappresentato e, più in generale, la correttezza in termini di effettiva deducibilità dei costi documentati. Solo dopo l'adempimento di tale onere di contestazione, può sorgere, in capo al contribuente, l'onere di provare le circostanze di fatto rilevanti per smentire le contestazioni dell'ufficio». Cfr. altresì Cass., sez. trib., 5 maggio 2011, n. 9892.

(329) Parafrasando il titolo del lavoro di Marcheselli, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011, 376 ss.

(330) Cfr. ad esempio Comm. trib. reg. Roma, sez. I, 5 maggio 2010, n. 19: «Anche in assenza di un'esplicita previsione (...) giova ricordare che i principi generali dell'ordinamento giuridico amministrativo, confermati nella materia che ci interessa dal così detto Statuto del Contribuente, l. 27 luglio 2000, n. 212, prevedono in ogni caso il coinvolgimento del contribuente nelle operazioni istruttorie di constatazione ... al fine di permettere la tutela preventiva dei propri diritti ed interessi. In particolare l'art. 12 del citato Statuto prevede, al 2° comma, l'obbligo di informare il contribuente circa le verifiche fiscali al fine di presenziare e farsi assistere da professionista di fiducia. Per quanto la norma si riferisca specificatamente alle verifiche fiscali in tema di imposte dirette ed indirette, essa introduce un principio generale applicabile alle situazioni in cui l'Amministrazione finanziaria, attraverso una procedura di constatazione, miri a modificare il presupposto dell'imposizione e quindi a recuperare a tassazione (...) in assenza di un apposito invito a partecipare (...) ne consegue l'illegittimità della procedura di rettifica e quindi l'annullamento dell'atto qui impugnato».

(331) Cfr. da ultima Comm. trib. prov. Enna, 15 febbraio 2010, n. 84, in *Boll. trib.*, 2011, 217 ss.

(332) Cfr. Comm. trib. prov. Milano, 21 febbraio 2011, n. 54 (su cui si veda Criscione, *Garanzie procedurali piene quando si utilizza l'abuso del diritto*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 marzo 2011, 28), che ha affermato la necessità del rispetto delle garanzie procedurali previste dall'art. 37-bis del d.p.r. n. 600 del 1973 in un caso di riqualificazione di un conferimento di azienda in società e successiva cessione della partecipazione, ai fini dell'imposta di registro, ex art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986, in una «cessione di azienda» ai fini fiscali, sancendo che «le garanzie procedurali rafforzate introdotte dall'art. 37-bis devono applicarsi a ogni caso di elusione fiscale, anche se contestata sulla base del principio generale dell'abuso del diritto ovvero dell'art. 53 della Costituzione o, ancora, delle norme applicabili in funzione antielusiva».

(333) Cfr. Comm. trib., 1° grado Trento, 7 febbraio 2011, n. 7, in *Fisco*, 2011, 1723 ss.: nel caso di rettifica «a tavolino», l'Ufficio non emetteva il p.v.c. e procedeva alla notifica diretta dell'avviso di accertamento; la commissione ha affermato che, a norma dell'art. 12, 7° comma, dello Statuto, occorre comunque rispettare il termine di 60 giorni prima della notifica dell'accertamento al fine di consentire al

riguardo a tale ultimo profilo, invero, la Suprema Corte ha parimenti affermato che il termine di sessanta giorni previsto dallo Statuto del

contribuente di usufruire del suo diritto al contraddittorio endoprocedimentale; a commento di tale sentenza, ed in senso adesivo, cfr. Sereni, *L'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 è applicabile a tutti i tipi di controlli*, in *Fisco*, 2011, 2, 2111 ss. In senso conforme, con riguardo ad un «verbale di contraddittorio», cfr. Comm. trib. prov. Milano, 10 maggio 2010, n. 126, nonché Comm. trib. reg. Milano, 23 febbraio 2011, n. 38, secondo la quale in caso accesso documentato dal relativo verbale cui faccia seguito l'emanazione di un avviso di accertamento non preceduto dal p.v.c. si ha violazione dell'art. 24 della l. 7 gennaio 1929, n. 4 (secondo cui «le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale») e dell'art. 12, 4° e 7° comma dello Statuto.

In termini ancora più generali è Comm. trib. reg. Milano, 16 dicembre 2010, n. 150, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 531 ss., con nota di Tomassini, *Contraddittorio anticipato a tutela del contribuente nelle verifiche fiscali*, per la quale «la valorizzazione del contraddittorio, inteso contemporaneamente come mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e come strumento per la migliore istruttoria da parte del fisco, è centrale sia per il sovraordinato ordinamento comunitario (basti pensare alla sentenza 18 dicembre 2008, causa C-349/07, "So." con cui la Corte di giustizia UE ha riconosciuto che il principio del contraddittorio nel procedimento tributario corrisponde a un "principio fondamentale del diritto comunitario") sia per l'ordinamento interno (nell'ambito del quale la stessa Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, con le sentenze 18 dicembre 2009, nn. 26638, 26637, 26636 e 26635 ha stigmatizzato l'immanenza di due principi fondamentali, quello del "giusto procedimento tributario" e quello, appunto, del contraddittorio quale strumento irrinunciabile di istruttoria e di tutela del contribuente). Il ruolo del contraddittorio nel procedimento tributario ha radici profonde e prescinde dal tipo di controllo sostanziale svolto e dal *nomen iuris* (processo verbale di constatazione o altro) attribuito agli atti che compendiano le risultanze del controllo stesso. Laddove l'Amministrazione finanziaria esegua un controllo nei confronti del contribuente, va da sé che devono essere garantite a quest'ultimo le garanzie previste dallo Statuto (il riferimento va in particolare all'art. 12 dello stesso), pena la nullità dell'atto di accertamento che recepisce gli esiti della viziata istruttoria. È il portato del principio, di matrice amministrativistica, dell'invalidità derivata, applicabile anche al procedimento tributario». In senso sostanzialmente conforme Comm. trib. prov. Latina, 4 maggio 2011, n. 230, in *Boll. trib.*, 2011, 970 ss.; Comm. trib. reg. Milano, 23 febbraio 2011, n. 38 e, soprattutto, Comm. trib. reg. Lombardia, 27 gennaio 2012, n. 4 (su cui si veda Tundo, *È nullo l'avviso di accertamento non preceduto dalla consegna del processo verbale di constatazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1997 ss.), per la quale «qualunque attività di natura istruttoria diretta alla verifica della dichiarazione tributaria o tale da comportare l'esame in ufficio dei documenti prodotti dal contribuente stesso, su invito dell'Amministrazione finanziaria, è qualificabile come attività di verifica», con la conseguente obbligatorietà di redazione del p.v.c. in difetto del quale l'avviso di accertamento è da ritenersi illegittimo.

Aperture in tal senso appaiono anche dalla recente giurisprudenza della Suprema Corte, nella misura in cui ha respinto l'eccezione dell'Agenzia delle entrate secondo cui la norma *de qua* non sarebbe stata applicabile in quanto l'attività posta in essere dai verificatori «era riconducibile non ad una vera e propria verifica ma al mero reperimento di documentazione fiscale»; la Cassazione ha liqui-

contribuente per l'emanazione dell'avviso di accertamento si applica con riguardo a qualsiasi verifica conclusa, anche in assenza di un processo verbale di constatazione (334).

Nella prospettiva, dunque, del contraddittorio endoprocedimentale, la redazione del processo verbale di constatazione deve ritenersi obbli-

dato tale eccezione affermando lapidariamente che «la distinzione prospettata dall'Agenzia delle entrate non appare avere corrispondenza nella norma in esame» (Cass., sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18906). Va segnalato peraltro il contrario orientamento (ossia la non applicabilità della norma alle verifiche «a tavolino») espresso da Cass., sez. trib., 26 settembre 2012, n. 16354.

(334) Cfr. Cass., sez. trib., ord. 15 marzo 2011, n. 6088, secondo cui, ai sensi dell'art. 12, 7° comma, dello Statuto, «il suddetto termine è inteso a garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'amministrazione prima che essa pervenga alla emissione di un avviso di accertamento ed in tal senso il mancato rispetto del termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento, senza bisogno di alcuna specifica previsione in proposito (...). È peraltro da rilevare che la norma non distingue in relazione al contenuto dei verbali, potendo il contribuente comunicare osservazioni e richieste anche in relazione a verbali che, pur non contenendo contestazioni potrebbero in ogni caso, come nella specie, dare luogo alla emissione di avvisi di accertamento (...)».

Si può invero osservare, sotto il profilo sistematico del diritto tributario italiano, che la distinzione tra constatazione ed accertamento risale già alle disposizioni della l. 7 gennaio 1929, n. 4: si può quindi condividere quella dottrina che evidenziava come il «processo di accertamento delle violazioni (...) si svolge appunto in due tempi: 1) quello della constatazione che, col risultato di interrompere l'azione contraria alla legge, ha lo scopo di rendere noti, per iscritto, fatti e situazioni ritenuti contrari a disposizioni di legge o di regolamento, sulla base di tracce od elementi che avvalorano tale presunzione, da sottoporre a successivo esame e valutazione; 2) quello dell'accertamento vero e proprio, che tende a raccogliere prove certe delle violazioni scoperte o constatate ed a configurarle nei loro elementi essenziali precisando, per ciascun responsabile, in via penale o amministrativa, in relazione agli illeciti commessi, la specie e l'entità del credito dello Stato per tributi dovuti e diritti connessi e le conseguenti obbligazioni civili ai fini dell'applicazione delle sanzioni» (così Sechi, *op. cit.*, 172 ss., dal quale apprendiamo altresì che nel disegno di legge divenuto poi la l. n. 4 del 1929 non sussisteva la distinzione tra constatazione ed accertamento e che fu la Giunta generale del bilancio a chiarire, con apposito emendamento, «che tali verbali hanno per loro contenuto essenziale la constatazione obiettiva dei rilievi fatti dal funzionario che li compila» e che «per alcuni tributi, e specialmente per le imposte dirette, siffatte constatazioni debbono essere vagliate dagli uffici finanziari competenti, allo scopo di stabilire, con piena cognizione di causa, se tali violazioni siano o meno da accertarsi in via definitiva e da contestarsi al contribuente per l'ulteriore corso della procedura e per i conseguenti riflessi sull'accertamento e sulle penalità» (Relazione Mazzini, punto 4). Apprendiamo altresì dal Sechi, *op. cit.*, 173, che tale distinzione tra constatazione ed accertamento precede la l. n. 4 del 1929 e, segnatamente, deriva dagli artt. 211 e 213 del regolamento di servizio per la Guardia di Finanza, approvato con r.d. 17 gennaio 1909, n. 125, rimasto in vigore fino al successivo regolamento del 6 novembre 1930, n. 1643).

gatoria non solo a seguito di accessi ma anche nei controlli c.d. «a tavolino» (335).

Si può dunque concludere nel senso che il diritto al contraddittorio endoprocedimentale costituisce un «principio generale» (336), in una prospettiva sia interna, sia del diritto dell'Unione (337). Peraltro, il predetto diritto deve poter essere esercitato non solo in senso formale,

(335) Come peraltro ha tradizionalmente affermato l'Amministrazione finanziaria: «Presso tutti gli Uffici dell'iva deve essere tenuto un registro per l'assunzione in carico dei processi verbali, nel quale saranno annotati, in ordine cronologico di ricezione, tutti i processi verbali di constatazione da qualunque organo verificatore redatti, compilati sia in occasione di accessi, *sia in ufficio* a norma dell'art. 51» (Min. fin., circ. 28 maggio 1978, n. 29/410811, § 46, corsivo aggiunto). Nel senso che la redazione del p.v.c. «sia richiesta sempre, anche nel caso di violazioni accertate d'ufficio in sede di controllo delle dichiarazioni» cfr. Santamaria, *Le frodi fiscali*, cit., 420, nota 27; Salvini, *La partecipazione*, cit., 106, nota 85 (per la quale potrebbe essere invece escluso il suddetto obbligo di redazione nelle ipotesi di attività di controllo a contenuto meramente liquidatorio: *ibidem*, 142, nota 163), Del Federico, *Le sanzioni*, cit., 392: «Gli uffici dovranno comunicare la contribuente il processo verbale di constatazione (...), sia per le violazioni constatate in occasioni di accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente, sia per quelle constatate in sede di verifiche eseguite in ufficio»; nonché Cass., sez. I civ., 12 dicembre 1981, in *Boll. trib.*, 1983, 176, per la quale, nel vigore dell'imposta di r.m., nel caso in cui l'ufficio inviti il contribuente a comparire, la redazione del p.v.c. non costituisce una facoltà «ma un obbligo ed un onere, la cui osservanza costituisce condizione necessaria per la legittimità del successivo accertamento».

Si veda tuttavia Cass., sez. trib., 21 ottobre 2003, n. 15723, che ha escluso l'obbligatorietà del «verbale di ispezione» in caso di accertamento induttivo, anche se in relazione ad un avviso di accertamento notificato *ante* Statuto del contribuente.

(336) Cfr. per tutti Marongiu, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, 474 ss., per il quale, alla luce dell'art. 97 Cost e dei principi espressi dallo Statuto del contribuente, «il contraddittorio è un principio generale che, come tale, può trovare applicazione anche al di là delle fattispecie disciplinate dallo stesso art. 6» dello Statuto; nonché Id., *Lo statuto*, cit., 141 e ss.; Marcheselli, *Indefettibilità del contraddittorio in ogni accertamento tributario*, in *Corr. trib.*, 2012, 2315 ss.; Id., *Accertamenti tributari*, cit., 19 ss.; La Rosa, *Caratteri*, cit., 801 ss.; Moschetti, *Il «principio democratico» sotteso allo Statuto dei diritti del contribuente e la sua forza espansiva*, in AA.VV., *Consenso*, cit., 3 ss. e spec. 18; Perrone, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, *ivi*, 215 ss. e spec. 225; Fantozzi, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137 ss.

(337) Sugli argomenti in base ai quali si può sostenere tale tesi ci permettiamo di rinviare a Marchese, *op. cit.*, 301 ss., ricordandosi in estrema sintesi che essi sono: a) quello dell'applicabilità del diritto dell'Unione a fattispecie che, quand'anche puramente interne, sono idonee a scoraggiare o ostacolare l'esercizio, da parte dei cittadini dell'Unione, delle libertà fondamentali garantite dal trattato; e b) quello del divieto di «discriminazioni a rovescio».

ma secondo il principio di effettività (338). Qualora l'amministrazione non consenta al contribuente il contraddittorio, o questo si riducesse ad una pura formalità, di talché il principio di effettività non fosse rispettato, non potrebbe che conseguirne l'illegittimità dell'atto impositivo (339).

4.2. – *Il diritto di accesso agli atti*

Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, «l'accesso al fascicolo (...) ha lo scopo, in particolare, di permettere ai destinatari di una comunicazione degli addebiti di prendere conoscenza degli elementi di prova contenuti nel fascicolo della commissione, affinché possano pronunciarsi in modo efficace, sulla base di tali mezzi, sulle conclusioni cui la commissione è pervenuta nella detta comunicazione degli addebiti (340). Pertanto, il diritto d'accesso agli atti della commissione mira a garantire un esercizio effettivo dei diritti della difesa, diritti che, allo stesso tempo, rientrano tra i principi fondamentali del diritto comunitario e sono sanciti dall'art. 6 della CEDU» (341).

(338) In virtù del quale assumono rilievo, in particolare: (i) l'adeguatezza dello spazio consentito al contribuente per l'espressione del contraddittorio; (ii) il diritto ad un esame effettivo delle doglianze del contribuente; (iii) l'obbligo motivazionale a carico dell'amministrazione qualora non ritenga di accogliere le osservazioni del contribuente: cfr. per tutti Marcheselli, *Accertamenti*, cit., 29. Per Moschetti, *Il «principio democratico»*, cit., 18, si deve ritenere l'illegittimità del provvedimento impositivo sia quando esso non venga preceduto dal contraddittorio, sia quando, pur in presenza di questo, «non sia motivato seriamente, dialetticamente, sostanzialmente (e non formalisticamente) in relazione a quanto in esso emerso». Su tale ultimo aspetto, dell'obbligo di motivazione dell'eventuale rigetto delle osservazioni del contribuente a pena di nullità dell'accertamento, cfr. in giur. Comm. trib. reg. Palermo, 28 marzo 2011, n. 46; Comm. trib. prov. Milano, 20 aprile 2009, n. 233; Comm. trib. prov. Ragusa, 25 gennaio 2002, n. 426.

(339) Cfr. Marcheselli, *Accertamenti*, cit., loc. cit., e, più di recente, Id., *Gli effetti della violazione del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2012, 2379 ss., per il quale l'omesso contraddittorio dà luogo alla nullità dell'atto impositivo, con i limiti del dovere di buona fede del contribuente e di divieto di abuso, da parte di questo, del relativo diritto.

(340) CGCE, 8 luglio 1999, causa C-51/92P, *Hercules c. Commissione*, § 75-76: «I principi generali del diritto comunitario che reggono il diritto d'accesso al fascicolo della commissione sono diretti a garantire un esercizio effettivo dei diritti della difesa, tra cui quello di essere sentito». In senso conforme cfr. CGCE, 9 novembre 1983, causa 322/82, cit., § 7; Id., 13 febbraio 1979, causa 85/76, *Hoffmann - La Roche c. Commissione*, § 9 e 11; Id., 6 aprile 1995, causa C-310/93P, *BPB Industries e British Gypsum c. Commissione*, § 21; Id., 17 dicembre 1998, causa C-185/95P, *Baustahlgewebe c. Commissione*, § 89.

(341) CGCE, 15 ottobre 2002, cause riunite C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, da C-250/99 P a C-252/99 P, e C-254/99 P, *Limburghe*

Infatti, in quanto «corollario del principio del rispetto dei diritti della difesa, il diritto di accesso al fascicolo implica che la commissione debba dare all'impresa interessata la possibilità di procedere ad un esame di tutti i documenti presenti nel fascicolo istruttorio che potrebbero essere rilevanti per la sua difesa (342). Questi ultimi comprendono tanto i documenti a carico quanto quelli a discarico, fatti salvi i segreti aziendali di altre imprese, i documenti interni della commissione e le altre informazioni riservate» (343).

La Corte di Strasburgo, dal canto suo, ha affermato che in base al principio di «parità delle armi», «il diritto ad un processo "euro-penale" equo implica che la difesa possa accedere all'insieme delle prove in mano all'accusa, siano esse a favore o carico dell'accusato. La sola restrizione ammissibile al diritto d'accesso (...) è quella che si riveli strettamente indispensabile, ossia la protezione di interessi nazionali vitali o la salvaguardia di diritti fondamentali altrui. Pertanto, la procedura deve prevedere dei mezzi adeguati per compensare tale restrizione ed evitare che siano commessi abusi. Così, la Corte tiene conto, per esempio, del fatto che la questione dell'opportunità della divulgazione sia esaminata da un magistrato indipendente ed imparziale che abbia accesso ai mezzi di prova della lite e abbia, di conseguenza, la possibilità di apprezzare pienamente, nel corso di tutta la procedura, la pertinenza per la difesa delle informazioni a lei non comunicate. Qualora la comunicazione di informazioni tenute segrete non sia sottoposta al controllo dettagliato di un giudice nel corso della procedura di primo grado, la mancanza di equità del processo non può essere rimediata in grado di appello se non con una comunicazione totale e completa degli elementi della lite. Qualora si tratti, in particolare, di una procedura dinnanzi alla giurisdizione amministrativa nell'ambito di un affare fiscale a carattere penale, la Corte ha già avuto occasione di indicare che essa non esclude che la nozione di processo equo possa comportare l'obbligo per il fisco di fornire al contribuente alcuni documenti ancorché essi non siano stati specificamente invocati dall'amministrazione contro il ricorrente». Di conseguenza, la Corte ha concluso che il rifiuto dell'amministrazione di comunicare al ricorrente la totalità della

c. *Commissione*, §§ 315-316; in senso conforme CGCE, 7 gennaio 2004, cause riunite C-204/00 P, C-205/00 P, C-211/00 P, C-213/00 P, C-217/00 P e C-219/00 P, *Aalborg Portland* e altri c. *Commissione*, § 65.

(342) Cfr., in tal senso, Tribunale di primo grado, 29 giugno 1995, causa T-30/91, *Solvay* c. *Commissione*, § 81; CGCE, 2 ottobre 2003, causa C-199/99 P, *Corus UK* c. *Commissione*, § 125-128.

(343) CGCE, 7 gennaio 2004, *cit.*, § 68. In senso conforme cfr. già CGCE, 13 febbraio 1979, causa 85/76, *Hoffman-La Roche* c. *Commissione*, §§ 9 e 11; Id., 8 luglio 1999, causa C-51/92 P, *Hercules Chemicals* c. *Commissione*, § 75; Id., 15 ottobre 2002, cause riunite C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, da C-250/99 P a C-252/99 P e C-254/99 P, *Limburgse Vinyl Maatschappij* e altri c. *Commissione*, § 315.

documentazione in suo possesso viola il principio di «parità delle armi» (344).

Nel diritto italiano l'accesso agli atti amministrativi è previsto dalla l. n. 241 del 1990. A tale proposito si ricorda che l'art. 24, 1° comma, lett. b) della stessa legge, nella sua formulazione a seguito delle modifiche apportate nel 2005 (345), prevede che il diritto di accesso è escluso «nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li riguardano» (346). Al riguardo, la giurisprudenza ha fornito una lettura «costituzionalmente orientata» della disposizione, affermando che il diritto di accesso agli atti possa essere temporalmente limitato soltanto fino alla conclusione del procedimento tributario, costituita dalla notifica dell'atto impositivo (347).

Al riguardo si ricorda che l'art. 42 della Carta sancisce un diritto incondizionato di accesso ai documenti amministrativi (348), valido

(344) Corte eur. dir. uomo, 5 aprile 2012, *Chambaz c. Svizzera*, § 61 ss.

(345) In particolare dall'art. 16, 1° comma, della l. 11 febbraio 2005, n. 15.

(346) Per una critica a tale disposizione cfr. Ferlazzo Natoli - Martines, *La L. n. 15/2005 nega l'accesso agli atti del procedimento tributario*. In *claris non fit interpretatio?*, in *Rass. trib.*, 2005, 1490 ss.

Per un commento alla disposizione prima della modifica del 2005 cfr. per tutti Voglino, *L'accesso ai documenti dei procedimenti tributari di indagine e di accertamento*, retro, 2004, I, 1393 ss.

(347) Cons. Stato, sez. IV, 21 ottobre 2008, n. 5144, in *Dialoghi trib.*, 2009, 48 con note di Basilavecchia, Di Siena e Lupi, *I principi generali del diritto amministrativo «salvano» l'accesso agli atti tributari*; Cons. Stato, sez. IV, 13 gennaio 2010, n. 53, *ivi*, 2010, 136. In argomento cfr. da ultimi D'Angelo - Buscema, *L'accesso alla documentazione tributaria*, in *Fisco*, 2009, 1226; Basilavecchia, *Nuovi riconoscimenti al diritto di accesso*, in *Corr. trib.*, 2010, 260 ss.; Iannacone, *Accertamento tributario e diritto di accesso*, in *Fisco*, 2010, 968 ss.; Graziano, *Conciliazione degli interessi del fisco e del contribuente nell'accesso agli atti tributari*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 135.

Si veda pure Cons. Stato, 10 agosto 2011, n. 4769, per il riconoscimento del diritto del contribuente ad ottenere copia della denuncia alla Procura della Repubblica presentata nei suoi confronti, sulla cui base è stato redatto l'accertamento. Tuttavia, Cons. Stato, 9 dicembre 2011, n. 6472, in *Fisco*, 2012, 87 ss., ha negato il diritto del contribuente di accedere alla documentazione relativa alla collaborazione con l'autorità fiscale francese relativa alla «lista Falciani», in quanto ritenuta afferente operazioni investigative internazionali per le quali il diritto di accesso è escluso ex artt. 2 e 4 del d.m. n. 603 del 1996 di attuazione della l. n. 241 del 1990. Invece, Cons. Stato, 19 gennaio 2012, n. 231 (in *GT - Riv. giur. trib.*, 2012, 605 ss. con nota di Burla - Baboro, *Diritto di accesso agli atti del procedimento di accertamento tributario*) ha sancito il diritto di accesso agli atti dell'istruttoria tributaria allorché esso sia funzionale per un'adeguata tutela giudiziaria, anche in sedi diverse da quella tributaria o penale-tributaria.

(348) Art. 42 Carta: «Ogni cittadino dell'Unione nonché ogni persona fisica o giuridica che risieda o abbia la sede sociale in uno Stato membro ha il diritto di accedere ai documenti delle istituzioni, organi e organismi dell'Unione, a prescindere dal loro supporto».

sia nei confronti delle istituzioni dell'Unione sia, in base all'art. 51, nei confronti degli Stati membri nell'attuazione del diritto dell'Unione.

4.3. – *Il «diritto» all'autotutela tributaria nei casi di violazione del diritto dell'Unione*

È noto che sull'istituto dell'autotutela (349) è in corso un dibattito, tuttora non risolto definitivamente, sulla natura di tale potere e sugli ambiti di tutela del contribuente. A fronte di una istanza del contribuente, e ferma restando la giurisdizione delle Commissioni tributarie in punto di impugnazione del diniego di autotutela (350), espresso o tacito (351), la giurisprudenza è divisa tra la tesi che afferma la non impugnabilità del diniego di autotutela allorché attraverso questa si cerchi di rimettere in discussione un atto impositivo ormai definitivo (352), ovvero l'impugnabilità ma, in tal caso, con il limite che il sindacato giurisdizionale può avere ad oggetto soltanto la legittimità del rifiuto e non la fondatezza della pretesa tributaria ormai definitiva (353). In entrambi i casi, ancorché il contribuente si possa sentir dire dal giudice tributario che il diniego è illegittimo, ciò non avrebbe

(349) Per le monografie in argomento cfr. Stevanato, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria. L'annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Padova, 1996; Ficari, *Autotutela e riesame dell'accertamento del tributo*, Milano, 1999; Rossi, *Il riesame degli atti di accertamento. Contributo allo studio del potere di annullamento d'ufficio a favore del contribuente*, Milano, 2008. Si veda altresì in argomento Marcheselli, *Autotutela nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv., sez. comm.*, Agg. IV, Torino, 2008, 28 ss.

(350) Il principio è stato affermato inizialmente da Cass., sez. un. civ., 10 agosto 2005, n. 16776, confermata da Id., 27 marzo 2007, n. 7388 e da Id., 23 aprile 2009, n. 9669.

(351) Sull'impugnabilità del silenzio dell'amministrazione sull'istanza di autotutela cfr. da ultima Cingano, *La responsabilità dell'amministrazione per l'esercizio del potere di autotutela tributaria*, retro, 2012, I, 27 ss. e spec. 43 ss.; Nicotina, *Silenzio e diniego di autotutela: considerazioni su impugnazione e risarcimento del danno*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 71 ss. In giurisprudenza cfr. Comm. trib. reg. Puglia, 9 gennaio 2012, n. 3, con commento di Tundo, *L'Amministrazione finanziaria non può trincerarsi nel silenzio in caso di istanza di autotutela*, in *Corr. trib.*, 2012, 1210 ss.

(352) Cfr. da ultima Cass., sez. trib., 12 maggio 2010, n. 11457. Sarebbe invece possibile rimettere in discussione un atto impositivo ormai definitivo per elementi sopravvenuti rispetto alla sua notificazione (Cass., sez. trib., 20 febbraio 2006, n. 3608; Cingano, *op. cit.*, 41).

(353) Cass., sez. un., 23 aprile 2009, n. 9669 e, da ultime, Cass., sez. un., 29 dicembre 2010, n. 26313, in *Corr. trib.*, 2011, 716 ss., con nota di Graziano, *L'impugnazione del diniego di autotutela non assicura benefici per il contribuente*; Cass., sez. trib., 20 gennaio 2011, n. 1219; Id., 21 aprile 2011, n. 9152.

alcun effetto sul piano pratico (354), quantomeno in ambito tributario (355).

Ben diversa è la situazione se si osserva il tema dell'autotutela dalla prospettiva dell'Unione europea, giacché la giurisprudenza della Corte di giustizia è suscettibile di creare un vero diritto all'autotutela del cittadino di fronte alle amministrazioni nazionali, allorché la materia rientri nell'ambito del diritto dell'Unione. In tal senso, può dirsi che tale diritto «trasforma», per così dire, l'istituto dell'autotutela da prerogativa, esercitabile discrezionalmente, dall'amministrazione, a vero e proprio obbligo ad essa imposto, allorché i relativi provvedimenti risultino in contrasto con una sopravvenuta sentenza pregiudiziale di interpretazione, senza che rilevi né che il provvedimento sia divenuto definitivo, né che questo sia «coperto» da giudicato (356).

(354) Come efficacemente indica Cerioni, *L'autotutela tra «diritto morente» e «diritto vivente»*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 585 ss.

(355) In ambito civilistico, tuttavia, si potrebbe far leva sulla dichiarata illegittimità del diniego di autotutela per valutare la proponibilità di un'azione di risarcimento del danno; cfr. Graziano, *L'impugnazione*, cit., loc. cit.; Galeano - Ferri, *Annullamento in autotutela e risarcimento del danno*, in *Corr. trib.*, 2010, 1263; Anello - Salvati, *L'istituto di ricerca DCEC sul risarcimento da diniego di autotutela*, ivi, 2010, 2769; Marcheselli, *Il Fisco che non ritiri in autotutela gli atti illegittimi risarcisce i danni davanti al giudice tributario*, ivi, 2011, 394 ss.; Di Salvo, *Mancato annullamento di un atto illegittimo e risarcimento del danno*, in *Fisco*, 2010, 3144 ss.; Iorio - Sereni, *La risarcibilità dei danni per atto impositivo illegittimo*, ivi, 2010, 2954 ss.; Rossi, *Il risarcimento del danno provocato al contribuente da atti illegittimi dell'Amministrazione finanziaria*, in *Rass. trib.*, 2009, 1591 ss.; Zanotti, *Buona fede e autotutela: la risarcibilità del danno provocato dal comportamento illecito dell'Amministrazione finanziaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 435 ss.

Tale orientamento trova conferma nella giurisprudenza della Suprema Corte, allorché essa, con riguardo ad un'istanza risarcitoria avanzata dal contribuente per il pregiudizio arrecatogli dalla omessa o tardiva adozione di un provvedimento in autotutela, afferma che «l'attività della pubblica amministrazione, anche nel campo della pura discrezionalità, deve svolgersi nei limiti posti dalla legge e dal principio primario del *neminem laedere*, codificato dall'art. 2043 c.c., per cui è consentito al giudice ordinario accertare se vi sia stato, da parte della stessa pubblica amministrazione, un comportamento doloso o colposo che, in violazione di tale norma e tale principio, abbia determinato la violazione di un diritto soggettivo» (Cass., sez. II civ., 3 marzo 2011, n. 5120, su cui si v. Cingano, *op. cit.*, 27 ss.).

(356) Al riguardo cfr. CGCE, 13 gennaio 2004, causa C-453/00, *Kuhne & Heitz*, § 26: allorché sussistano contemporaneamente le seguenti quattro circostanze: (i) il diritto nazionale riconosce all'organo amministrativo la possibilità di ritornare sulla decisione in discussione nella causa principale, divenuta definitiva; (ii) tale decisione ha acquisito il suo carattere definitivo solo in seguito alla sentenza di un giudice nazionale le cui decisioni non sono suscettibili di un ricorso giurisdizionale; (iii) tale sentenza era fondata su un'interpretazione del diritto comunitario che, alla luce di una sentenza successiva della Corte, si è rilevata errata ed è stata adottata senza che la Corte stessa fosse adita in via pregiudiziale; (iv) l'interessato si è rivolto

Relativamente al suddetto «dovere» di autotutela, la Corte ha precisato che il diritto europeo «non richiede che il ricorrente nella causa principale abbia invocato il diritto comunitario nell'ambito del ricorso giurisdizionale di diritto interno da esso proposto contro tale decisione (...)» giacché «basterebbe o che detta questione di diritto comunitario, la cui interpretazione si è rivelata erranea alla luce di una sentenza successiva della Corte, sia stata esaminata dal giudice nazionale che statuisce in ultima istanza, oppure che essa avesse potuto essere sollevata d'ufficio da parte di quest'ultimo» (357).

Non v'è ombra di dubbio che il tema della tutela europea dei diritti fondamentali potrebbe aprire interessanti prospettive: il contribuente nei cui confronti l'attività istruttoria sia stata svolta in violazione dei principi fondamentali potrebbe impugnare il diniego (espresso o tacito) di autotutela, chiedendo al giudice di sollevare la questione pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia; un'eventuale statuizione positiva di quest'ultima porrebbe il giudice nazionale dinanzi all'obbligo non più di statuire l'illegittimità del provvedimento di diniego, ma di annullare l'atto impositivo originario consolidatosi per mancata impugnazione o, addirittura, l'atto impositivo che sia consolidato a seguito di una impugnazione conclusasi con un giudicato favorevole all'amministrazione.

5. – *L'impatto dei diritti fondamentali europei sulla teoria generale del procedimento tributario e i suoi riflessi sul processo tributario*

I sopra menzionati diritti del contribuente di fonte europea hanno un impatto a dir poco rivoluzionario sulla teoria generale del procedi-

all'organo amministrativo immediatamente dopo essere stato informato di tale sentenza della Corte, «in tali circostanze, l'organo amministrativo interessato è tenuto, in applicazione del principio di cooperazione derivante dall'art. 10 CE, a riesaminare tale decisione al fine di tener conto dell'interpretazione della disposizione pertinente di diritto comunitario nel frattempo accolta dalla Corte. Il detto organo dovrà stabilire in funzione dei risultati di tale esame se sia tenuto a ritornare, senza ledere gli interessi di terzi, sulla decisione in questione» [§27].

Sugli effetti di tale decisione della Corte di giustizia sul diritto tributario interno cfr. Nucera, *Sentenze pregiudiziali*, cit., 305 e ss.; Tassani, *Il riesame degli atti impositivi incompatibili con il diritto comunitario*, in AA.VV., *Attuazione del tributo*, cit., 21 e ss.; Attardi, *Avviso di accertamento contrario al diritto comunitario. Invalidità e rimedi*, in *Boll. trib.*, 2007, 938 e ss.; D'Ayala Valva, *L'attivazione delle «procedure» di autotutela tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 145 e ss.; Ficari, *L'autotutela dell'Amministrazione finanziaria: riflessioni a margine dei recenti «itinerari» della giurisprudenza tributaria*, in *Rass. trib.*, 2007, 1723 e ss.; Tesauro, *Riesame degli atti impositivi e tutela del contribuente*, in AA.VV., *Profili autoritativi e consensuali del diritto tributario*, a cura di La Rosa, Milano, 2008, 137 e ss.; Del Federico, *Tutela*, cit., 115 ss.

(357) CGCE, 12 febbraio 2008, causa C-2/06, *Kempter*, §§ 44-46.

mento e del processo tributario. Senza poter, in questa sede, affrontare approfonditamente le relative (ed assai complesse) questioni, ci limiteremo ad indicare i principali temi che ci pare di individuare, anche questa volta quali contributi per una futura più ampia riflessione e discussione.

5.1. – *La crisi del «modello autoritario» d'imposizione*

In primo luogo va osservato che il diritto europeo mette in crisi quel che resta del «modello autoritario» di amministrazione, in buona parte ancora presente nell'attività impositiva in quanto esercizio di un potere autoritativo (358), ancorato alla prassi pre-democratica delle burocrazie fiscali che, sorte nel tardo assolutismo, evidenziano una reviviscenza all'inizio del XXI secolo (359). Secondo tale modello, l'attività amministrativa si svolge al riparo dell'interferenza dei privati (al più chiamati alla collaborazione in funzione «servente»), per la elaborazione ed esecuzione di un interesse pubblico che è affare dello Stato, e che rimane interno allo Stato, fino al momento della estrinsecazione della volontà del potere pubblico nel «provvedimento» che conclude il procedimento. Solo a questo punto, e cioè a posteriori rispetto all'atto che concretizza l'interesse pubblico, il cittadino è ammesso a contraddire mediante accesso ad un giudice, mentre le vicende del procedimento si consumano senza possibilità di accesso al sindacato giurisdizionale, che viene differito al momento in cui si impugnerà l'atto provvedimentale finale (la c.d. *tutela differita*). L'interesse pubblico e quello privato vengono così posti, l'uno rispetto all'altro, in una posizione di reciproca alterità, di talché solo il processo giurisdizionale è la sede per il perseguimento di finalità di giustizia, mentre il procedimento amministrativo è il regno della sovrana volontà dello Stato, in quanto funzionale all'emanazione del provvedimento (360). In diritto tributario tutto questo si traduce nella impugnabili-

(358) Le origini di tale impostazione si devono alla scuola tedesca tra la fine dell'800 e gli inizi del '900 (per riferimenti si v. *amplius* Vanoni, *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Padova, 1932, ora in *Opere giuridiche*, I, Milano, 1961, 78 ss.) ma che, come evidenzia Fantozzi (*I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 216 ss. e spec. 222), era presente anche nell'originaria concezione di Micheli (*Corso di diritto tributario*, 1^a ed., Torino, 1970, 139 ss.).

(359) Cfr. Stoderdijk, *op. cit.*, 40. Per la condivisibile osservazione secondo cui si sta assistendo, in controtendenza rispetto a quanto accaduto fino a pochi anni fa in materia tributaria, ad «una svolta autoritaria dello Stato, un ritorno all'esercizio della funzione impositiva in termini coercitivi (e repressivi)» cfr. Piero, *Processo verbale*, cit., 357 e già Id., *I nuovi modelli di definizione anticipata del rapporto fiscale (adesione al verbale e adesione all'invito)*, in *Rass. trib.*, 2009, 965 ss.

(360) In questi termini cfr. Mezzanotte, *Il tortuoso percorso del giusto pro-*

tà dei soli atti impositivi, predeterminati normativamente, e non di quelli del procedimento, i cui vizi possono essere posti all'attenzione del giudice soltanto nella misura in cui ciò sia funzionale all'annullamento dei primi, e quindi in via tanto mediata quanto differita.

Tale modello – che ha resistito anche alla legge generale sul procedimento amministrativo (l. n. 241 del 1990), stante la «specialità» del procedimento tributario – è stato indebolito dai principi affermati dallo Statuto del contribuente e, ispirata da questo, da quella parte illuminata della giurisprudenza della Suprema Corte che ha affermato l'applicabilità del principio del «giusto procedimento» anche in materia tributaria (361). Ma la resistenza del modello autoritario è tuttavia formidabile, di talché appare difficile sostenere il suo definitivo superamento (362), se non applicando i principi del diritto europeo, come si è cercato di illustrare nel presente contributo e in quello che lo ha preceduto (363). Il principio di proporzionalità, che si colloca alla radice dei diritti fondamentali, è incompatibile con il modello autoritario, imponendo ogni volta ed in ogni fase del procedimento tributario il giusto bilanciamento tra questi diritti, da un lato, e gli interessi erariali e il dovere di solidarietà, dall'altro (364).

cedimento come garanzia costituzionale dei diritti, in AA.VV., *L'evoluzione costituzionale*, cit., 399 ss. e spec. 403 ss., per il quale il suddetto modello è stato definito in dottrina come il «modello dell'amministrazione-parte», contraddistinto da un'accentuata impronta statualistica dei principi che governano l'apparato burocratico e il suo funzionamento, in cui i diritti dei privati vengono collocati in posizione accessoria o secondaria rispetto allo scopo di interesse pubblico.

(361) Per i riferimenti si veda la giur. citata al § 4.1.

(362) Un tentativo in tal senso è ad es. in La Rosa, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 523 ss. e ora in *Scritti scelti*, II, Torino, 2011, 659 ss. e spec. 664 ss. ove viene valorizzata la giur. della CEDU nel caso *Ravon*.

(363) Marchese, *op. loc. cit.*

(364) Al riguardo, per quanto qui interessa, basta leggere l'art. 8 CEDU, il quale – dopo aver sancito il diritto fondamentale al rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza – ammette deroghe soltanto nel rispetto del principio di legalità (devono essere previste dalla legge) e dei tre sottoprinциpi del principio di proporzionalità in senso ampio: quello di idoneità (utilità dell'ingerenza al perseguimento di un fine specifico), quello di necessità (necessità dell'ingerenza per l'ordine pubblico, la sicurezza nazionale, il benessere economico del paese, la prevenzione dei reati, la protezione della salute o della morale, la protezione dei diritti e delle libertà altrui) e quello di bilanciamento (la misura deve essere proporzionata sia al generale parametro della «società democratica», sia allo scopo legittimamente perseguito) (cfr. Felicioni, *op. cit.*, 66 ss.; Ubertis, *Principi di procedura penale europea. Le regole del giusto processo*, Milano, 2009, 127). Similmente, la Carta, dopo aver previsto all'art. 7 il diritto al rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza, all'art. 52, § 1, sancisce espressamente il principio di proporzionalità: «Eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel

Va infatti osservato che il diritto europeo supera la contrapposizione tra «interesse pubblico», inteso nel caso specifico come interesse erariale, e «interesse privato», ossia quella «libertà negativa», che impone il rispetto dei diritti fondamentali; contrapposizione che dovrebbe imporre un equo bilanciamento tra i due. Nel diritto europeo, infatti, il concetto di «interesse pubblico» viene interpretato non già come l'interesse di un soggetto di diritto pubblico (l'Erario), ma come «interesse generale» all'adempimento, da parte dei consociati, dei doveri di solidarietà sociale che si estrinsecano nel loro concorso, tramite l'imposizione, alle spese pubbliche. Per altro verso, il diritto europeo considera l'interesse al rispetto dei diritti fondamentali dei privati (e alla loro compressione soltanto nei limiti in cui i principi di legalità e proporzionalità propri di uno Stato democratico lo consentano) non tanto come «privato» o «individuale», ma come proprio della generalità dei consociati; ne consegue che anche tale interesse è da definirsi «pubblico». Da tale qualificazione «pubblica» di entrambi gli interessi discende che la dialettica tra autorità e libertà in materia fiscale si risolve nella contrapposizione tra due diversi «interessi pubblici»: quello di assicurare l'adempimento del dovere di solidarietà dei consociati e quello di garantire il rispetto dei diritti fondamentali dei consociati stessi; contrapposizione nell'ambito della quale il legislatore e la pubblica amministrazione sono tenuti ad identificare un punto di equilibrio, di equo contemperamento.

5.2. – *L'inaccettabile prevalenza dell'interesse fiscale rispetto all'interesse statale al perseguimento dei reati*

Dalla disamina sopra svolta con riguardo agli accessi a fini fiscali, con conseguenti ricerche e adozione di «cautele» afferenti la documentazione del contribuente, in rapporto agli istituti processual-penalistici dell'accesso finalizzato alla perquisizione e al sequestro (365), emerge un ulteriore paradosso della normativa procedimentale tributaria come risulta dal diritto vivente. E cioè la (tanto evidente quanto triste) constatazione che l'indiziato di reati gode di maggiori tutele di quanto non goda il contribuente *sui generis*.

Il Procuratore della Repubblica, nell'esercizio dell'attività di indagine penale, non ha il potere di disporre una perquisizione, locale o informatica, senza che vi siano indizi di reato (il *fumus commissi delicti*, ossia il «fondato motivo di ritenere» che «cose pertinenti al reato» «si trovino in un determinato luogo»), di talché si impone un one-

rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui».

(365) Si veda la nota 190.

re motivazionale del decreto di perquisizione che indichi l'ipotesi criminosa, in fatto e in diritto (ossia con riguardo alle norme penali che si assumono violate), i luoghi da perquisire, le cose da cercare (366). Non è ammessa dunque una perquisizione a fini esplorativi, ossia al fine di acquisire una notizia di reato, di svolgere una *fishing expedition*. La polizia giudiziaria può eseguire perquisizioni locali, per quanto qui interessa, solo in caso di flagranza di reato, e l'atto è soggetto a convalida del pubblico ministero entro le quarantott'ore (367). Il sequestro conseguente alla perquisizione può essere impugnato nanti il tribunale del riesame, e in tale sede può essere contestata la validità non solo del sequestro ma anche del decreto di perquisizione; contro la relativa ordinanza si può proporre ricorso per cassazione.

Secondo il «diritto vivente», il contribuente, a differenza dell'indiziato di un reato, può essere invece destinatario di accessi e di ricerche (*id est* di perquisizioni locali, informatiche e financo personali) soltanto perché si è deciso di svolgere un controllo fiscale nei suoi confronti, senza che sia necessaria la sussistenza di alcun indizio né di un vago sospetto di violazioni tributarie da parte sua (368), e allo scopo di scoprire eventuali violazioni fiscali che potrebbe aver commesso (*fishing expedition*). La compressione dei suoi diritti fondamentali (afferenti il domicilio, la corrispondenza, la vita privata) avviene di regola senza alcun controllo da parte dell'autorità giudiziaria, né preventivo, né successivo. Soltanto quando siano in giuoco abitazioni, è richiesta l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, ma se il locale è ad uso promiscuo si ritiene che si tratti di un atto dovuto (senza necessità né obbligo di alcun giudizio di merito o di legittimità da parte del magistrato); se invece è ad uso esclusivo di abitazione, la motivazione del provvedimento può essere assai sintetica (e spesso è stereotipa o inesistente (369)) e la verifica dei gravi indizi di evasione non è sottoposta ad alcun controllo di proporzionalità. L'esecuzione della ricerca-perquisizione e la conseguente cautela-sequestro della documentazione è svolta senza alcun controllo, né contestuale né successivo, dell'autorità giudiziaria, giacché il giudice tributario potrà essere interessato della questione soltanto in via eventuale (se verrà emesso un avviso di accertamento o altro atto impugnabile), magari dopo anni. Se i documenti rimangono «cautelati» (*id est* sequestrati) mediante apposizione dei sigilli per lungo tempo, magari per anni, ad oggi non è dato sapere se il contribuente abbia o meno il diritto di rivolgersi ad

(366) Artt. 247 ss. c.p.p.

(367) Art. 352 c.p.p.

(368) La presenza di indizi o sospetti, come si è visto, è infatti considerata dalla prassi amministrativa a fini di efficienza ed efficacia dell'attività inquisitoria, ma non ha alcun rilievo nei confronti della posizione soggettiva del contribuente.

(369) In tal senso cfr. ad es. Fedele, *Concorso alla spesa pubbliche e diritti individuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 31 ss. e spec. 42 ss.

un giudice e, in caso affermativo, vi sono molte incertezze su quale giudice abbia giurisdizione *in subiecta materia*. In altre parole, dinanzi all'attività istruttoria tributaria, il contribuente ha assai meno diritti di un indiziato di reati, giacché per il primo non vi è, nei fatti, «un giudice a Berlino» (370).

E questo è il primo paradosso. Il secondo, invece, discende dal fatto che un Lettore esperto del diritto ma non avvezzo alla pratica tributaria (parafrasando il titolo della Rivista che ospita questo contributo) potrebbe pensare che il parallelismo descritto si verifichi in situazioni patologiche; tuttavia, chi abbia esperienza professionale di verifiche fiscali sa che ciò che abbiamo descritto è la fisiologia (e non la patologia propria di casi isolati viziati da illegittimità), avallata dalla prassi amministrativa e da una parte significativa della giurisprudenza, ossia dal «diritto vivente».

Il terzo paradosso, forse il più importante, è che persiste l'idea che il rinvio alle leggi speciali fiscali, di cui all'art. 14, 3° comma, Cost., in materia di libertà di domicilio, e il conseguente attuale assetto della normativa tributaria come correntemente interpretata, non abbiano nulla di patologico, ma siano espressione di una prevalenza dell'interesse fiscale dello Stato rispetto all'interesse del medesimo al perseguimento dei reati, di talché le protezioni costituzionali sarebbero più forti dinanzi all'esigenza di scoperta e punizione dei reati di quanto non siano di fronte al superiore interesse all'accertamento e riscossione dei tributi e all'irrogazioni delle sanzioni. Tesi, questa, che in dottrina è stata enunciata *apertis verbis*, e che trova implicitamente conferma nell'impostazione datane dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza (371).

Per il diritto europeo tali situazioni paradossali sono inaccettabili: l'interferenza del potere pubblico nella sfera privata del cittadino è valutata in modo pragmatico e unitario; non rilevano le distinzioni, puramente nazionali, tra attività inquisitorie amministrative e indagini penali; non rileva alcuna supposta prevalenza dell'interesse fiscale. Ciò che rileva è il sistema di garanzie, preventive e successive, codificate da tale diritto; garanzie che si sostanziano in precisi presupposti affini-

(370) Come disse il mugnaio prussiano nell'opera di Brecht.

(371) Sintomatico, ad es., è quanto scrive Favara (*L'istruttoria amministrativa per l'accertamento delle imposte sui redditi*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 241 ss. e spec. 254): «A mio avviso (...) l'essere stato stabilito che l'attività di polizia tributaria rimane tale, malgrado l'imbattersi in fatti costituenti reato, di per sé esprime il riconoscimento (costituzionalmente consentito tra l'altro dall'art. 14 Cost.) di una preminenza dell'interesse pubblico all'accertamento, alla salvaguardia – e quando del caso – alla riscossione dei crediti tributari persino rispetto al generico (e per vero alquanto astratto) interesse alla irrogazione delle sanzioni penali (o, se si preferisce, al soddisfacimento delle “pretese punitive”). In altre parole, la funzione amministrativo-tributaria è qualificata dall'ordinamento preminente ed assorbente (...) anche rispetto alla funzione giudiziario-penale» (corsi-vi aggiunti).

ché l'ingerenza del potere pubblico possa dirsi legittima e nel doveroso controllo, preferibilmente preventivo ma, in ogni caso, necessariamente successivo, dell'autorità giudiziaria nazionale sulla sussistenza di tali presupposti e sulle modalità con cui l'attività del pubblico potere è stata esercitata.

5.3. – L'unitarietà o l'autonomia dell'attività istruttoria rispetto alla funzione impositiva e sanzionatoria e la discrezionalità amministrativa

E noto che, tradizionalmente, si sostiene l'unitarietà del procedimento tributario, di talché la fase istruttoria e quella impositiva in senso stretto sono considerate un unico procedimento, manifestazione di poteri autoritativi nell'ambito di un'attività vincolata e funzionalizzata (e quindi non discrezionale) che si conclude con l'atto provvedimentale (l'atto impositivo), impugnabile dinnanzi al giudice tributario (372).

Al fine, tuttavia, di sostenere l'autonoma impugnabilità degli atti autoritativi endoprocedimentali lesivi di diritti soggettivi, e di sottolineare i momenti di discrezionalità amministrativa (e non meramente tecnica) presenti nella fase istruttoria a differenza di quella impositiva, è stata sostenuta in dottrina la tesi dell'autonoma rilevanza giuridica dell'attività istruttoria rispetto al potere impositivo in senso stretto; da siffatta autonomia conseguirebbe, come corollario, la critica della tesi dell'invalidità derivata (essendo i procedimenti autonomi, i vizi dell'uno non possono trasmettersi all'altro), dovendosi semmai ragionare in termini di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite (373).

(372) Per tale tesi cfr. ad es. Comelli, *L'ampliamento*, cit., 132 ss.; sul procedimento tributario, la sua autonomia o meno e discrezionalità si v. da ult. Mazzagreco, *op. cit.*, 8 ss. ove ult. riff.

(373) 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.; Id., *Caratteri*, cit., 617 ss., ove si legge che la disciplina dei poteri inquisitori dell'A.f. «esprime piuttosto sempre più articolate e complesse mediazioni normative tra l'interesse pubblico alla conoscenza di circostanze relative all'attività economica (...) dei cittadini e l'interesse privato alla riservatezza, tutelato, a livello costituzionale, dalle norme sulla libertà personale, sull'inviolabilità del domicilio, sulla segretezza della corrispondenza (...)»; e più recentemente Id., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia, tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803 ss. e ora in *Scritti*, cit., II, 634 ss.

Tesi, questa, inizialmente isolata, che ha trovato, tuttavia, progressive adesioni: cfr. da ult. Gallo, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in AA.VV., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Padova, 2011, 201 ss. (pubblicato anche *retro*, 2011, I, 467 ss.) per il quale «le multiformi attività conoscitive e di controllo, comunemente denominate attività istruttorie, debbono considerarsi dotate di una propria autonomia funzionale rispetto all'attività

In realtà, entrambe le tesi muovono da una premessa implicita, ossia dall'idea che il procedimento (amministrativo-tributario) abbia sempre un andamento lineare tipico, quasi fosse un segmento che inizia con l'avvio dello stesso e, sviluppandosi in attività variegata (generalmente definite «istruttoria»), si conclude con un provvedimento finale, unico atto impugnabile.

La tesi dell'unitarietà, negando il carattere di «provvedimento finale» agli atti «intermedi» (o endoprocedimentali), ne fa discendere la loro non autonoma impugnabilità, rinviando questa al momento di impugnazione dell'atto finale, secondo il modello della tutela differita; inoltre, stante la necessaria vincolatività dell'attività impositiva, che consegue al principio di riserva di legge in materia tributaria, e la preminenza di questa su quella istruttoria, che ne è funzionalmente subordinata, è costretta a sostenere la necessaria vincolatività dell'intero procedimento tributario e ad escludere qualsiasi discrezionalità amministrativa al suo interno. Tale tesi, come si è visto, non può essere accolta dal diritto europeo, giacché, per così dire, «pecca per difetto».

Viceversa, la tesi dell'autonomia, ovvero della scomposizione dell'attività dell'amministrazione in due o più sub-procedimenti, ritenuti autonomi l'uno dall'altro, qualifica gli atti autoritativi istruttori come «provvedimenti finali del sub-procedimento», al fine di ammetterne l'autonoma ed immediata impugnabilità e di sostenere la possibilità che esistano sub-procedimenti con momenti di discrezionalità (374) (quelli «istruttori») che, essendo autonomi, possono coesistere con un (altro) procedimento che è invece rigidamente vincolato, ossia quello impositivo in senso stesso. Neppure questa tesi, tuttavia, può essere accolta per il diritto europeo giacché, pur adeguandosi allo stesso sotto il profilo dell'immediata impugnabilità degli atti istruttori che incidano

di accertamento e di indirizzo, e non più – come si è ritenuto in passato e, in un certo qual modo, ritiene ancora la Corte di Cassazione italiana – attività “interne” di un generale procedimento amministrativo di imposizione», e già Id., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 30 ss. In senso conforme cfr. G. Vanz, *La tutela giurisdizionale diretta e immediata contro le attività di indagine dell'Agenzia delle entrate, della Guardia di Finanza e degli Agenti della riscossione*, in AA.VV., *La concentrazione*, cit., 573 ss.; Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 4^a ed., Padova, 2003, 335 ss.; Manzoni - Vanz, *Il diritto tributario*, cit., 2008, 259 ss.; Russo, *Intervento*, in AA.VV., *La tutela europea ed internazionale del contribuente nell'accertamento tributario*, a cura di A. Di Pietro, Padova, 2009, 77 ss.; Salvini, *La partecipazione*, cit., 334 ss.; Santamaria, *Le frodi*, cit., 428, che valorizza l'autonomia anche in termini di sub-procedimento autonomo; Del Federico, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA.VV., *Consenso*, cit., 229 ss. e spec. 233 che ammette «significativi margini di discrezionalità in alcuni particolari segmenti dell'azione impositiva», in particolare con riferimento all'istruttoria tributaria; AA.VV., *Commentario*, cit., II, 179, ove ult. riff.

(374) In tal senso, cfr. Gallo, *Contraddittorio*, cit., 173 e, da ult., Toma, *op. cit.*, 15 ss.

su diritti fondamentali, recide quel legame funzionale (o lo qualifica al livello del «meramente eventuale») che sussiste, quantomeno *a priori* (seppure, a posteriori, possa non verificarsi nei rari casi in cui la verifica si chiuda senza rilievi), ossia la strumentalità del procedimento istruttorio all'attività impositiva in senso stretto e all'attività sanzionatoria (375). E, recidendo quel legame, fa venir meno l'unitarietà del procedimento (istruttorio, impositivo e sanzionatorio) che, in virtù della natura «euro-penale», come si è visto, delle sanzioni amministrative tributarie, consente al diritto europeo di sancire – per effetto di una sorta di «propagazione a ritroso» – la natura «euro-penale» dell'intero procedimento tributario, con la conseguente applicazione delle garanzie ivi previste. In altre parole, la tesi dell'autonomia, per il diritto europeo, «pecca per eccesso».

A nostro sommosso avviso, l'erroneità di entrambe le tesi sta nelle premesse da cui esse muovono: *a*) è erroneo pensare in termini di costante linearità del procedimento amministrativo secondo lo schema «avvio-istruttoria-provvedimento», giacché ad esempio nelle verifiche fiscali con accessi lo schema è modificato nel senso di «avvio con provvedimento (l'autorizzazione all'accesso)-istruttoria», ossia il provvedimento si colloca nella fase di avvio del procedimento e non alla fine di questo; *b*) è erroneo pensare, quasi manicheisticamente, che un procedimento amministrativo debba per forza essere o (tutto) vincolato o (tutto) discrezionale, poiché non si vede la difficoltà di cogliere, all'interno del medesimo complesso procedimento, alcuni momenti o funzioni rigidamente vincolate ed altri che presentano elementi più o meno marcati di discrezionalità.

La soluzione, a nostro avviso, sta nel qualificare il procedimento tributario come un procedimento: *a*) *unitario*, in quanto l'attività conoscitiva è finalizzata (anche se talora in modo mediato (376)) ad attività

(375) Cfr. Del Federico, *Le sanzioni*, cit., che qualifica la potestà sanzionatoria come «servente» rispetto a quella impositiva, seppure con caratteristiche sue proprie.

(376) L'evoluzione della legislazione sul procedimento tributario, che ormai prevede la raccolta di una mole impressionante di dati sulla generalità dei contribuenti, ha modificato il rapporto tra attività conoscitiva e accertamento fiscale, di talché tra i due non vi è più una relazione diretta ma una funzionalità indiretta, mediata, persino eventuale. In altre parole, in passato poteva dirsi che l'amministrazione individuava un certo soggetto, raccoglieva le necessarie informazioni sul medesimo al fine di controllare la fedeltà della sua dichiarazione ed emanava, eventualmente, un accertamento in rettifica, di talché tra informazioni ed accertamento il nesso funzionale era immediato. Oggi, invece, l'amministrazione raccoglie quante più informazioni possibili su tutti i contribuenti e quelle informazioni serviranno piuttosto come criteri di selezione dei contribuenti da controllare e solo in via eventuale per l'accertamento del tributo nei confronti di un dato soggetto. Ciò non significa, tuttavia, che il nesso funzionale tra attività istruttorio-conoscitiva ed attività impositiva venga meno: l'attività conoscitiva dell'istruttoria tributaria deve comunque essere sempre finalizzata al controllo della correttezza

di tipo impositivo e sanzionatorio, e quindi retto unitariamente dalle regole del «giusto procedimento» o, se vuole, del «diritto ad una buona amministrazione» sancito dall'art. 41 della Carta UE, nonché del diritto euro penale europeo; *b) complesso*, in quanto costituito da più fasi (o segmenti di attività) – non predeterminabili *a priori*, ma variabili a seconda delle caratteristiche del caso concreto (seppure tutte rette dal principio di legalità, nel senso di predeterminazione normativa dei poteri concessi all'amministrazione) – nell'ambito delle quali (all'inizio, o nel corso delle stesse, e non solo alla fine) possono essere emessi provvedimenti autonomamente impugnabili (377); *c) in cui coesistono fasi o attività vincolate* (378) con altre che presentano gradi più o meno accentuati di *discrezionalità* amministrativa (379), in

delle dichiarazioni e, in generale, dell'adempimento da parte dei contribuenti delle norme tributarie, altrimenti il potere verrebbe utilizzato per esigenze contrarie a quelle prescritte dall'ordinamento, e quindi in modo illegittimo. L'attività di controllo, inoltre, dovrebbe dirigersi quasi esclusivamente verso quelle situazioni in cui sia probabile che l'attività istruttoria si concluda con un provvedimento impositivo e sanzionatorio, se non altro per ragioni di economicità dell'attività amministrativa.

(377) Cfr. Mazzagrecò, *op. cit.*, 19 ss., la quale ricorda le obiezioni della dottrina in punto di assenza di uno schema tipico del procedimento, sia tributario, sia amministrativo (ivi riff.) nonché la mera eventualità che il procedimento tributario si esaurisca in un atto autoritativo.

(378) E ciò anche se, sul concetto secondo cui l'attività impositiva in senso stretto sarebbe, sempre e comunque, «rigidamente vincolata» vi sarebbero diverse osservazioni da svolgere (ma non è questa la sede), anche alla luce degli spunti che ci pervengono dalla letteratura internazionale, meno soggetta di quanto non sia quella italiana a «pudori dogmatici» e molto più ancorata ad approcci di tipo pragmatico: cfr. ad es. AA.VV., *The Delicate Balance. Tax, Discretion and the Rule of Law*, Amsterdam, 2011.

(379) Per l'attribuzione alle attività istruttorie di connotati di discrezionalità amministrativa cfr. ad es. AA.VV., *Commentario, cit.*, II, 180 ss. ove riff.; Fantozzi, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1984, I, 238; Falsitta, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Padova, 2008, 233 ss.; Manzoni-Vanz, *Il diritto tributario, cit.*, 270; La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2006, 311; Toma, *op. cit.*, 87 ss. Per Borelli, *op. cit.*, 9, si dovrebbero distinguere momenti in cui l'attività istruttoria sarebbe «libera», ad esempio con riguardo alla scelta dei contribuenti e dei periodi d'imposta da controllare; altri caratterizzati dalla discrezionalità amministrativa ed altri ancora vincolati.

Secondo Del Federico, *Le sanzioni, cit.*, 512 ss., l'attività sanzionatoria avrebbe «ampi margini di discrezionalità amministrativa» in ordine non all'*an* ma al *quantum* della sanzione irrogata.

Per la dottrina spagnola cfr. Rodrigo Gomez de Bàrcena, *Alcune riflessioni sui principi costituzionali e sul procedimento di verifica*, in AA.VV., *Dal diritto finanziario, cit.*, III, tomo 2, 435 ss. e spec. 450 ss., la quale appunto sposa la tesi della discrezionalità amministrativa dell'attività istruttoria in base al principio di proporzionalità, il che implica la necessaria motivazione dell'avvio del procedi-

base alla quale l'amministrazione deve necessariamente operare un bilanciamento tra l'interesse pubblico (all'attività conoscitiva dei fenomeni economici, funzionale all'attività di imposizione e sanzionatoria in senso stretto) e il rispetto dei diritti fondamentali (380).

Individuare in questi termini la natura del procedimento tributario rende quindi possibile, come si vedrà meglio in seguito, la coesistenza dell'immediata impugnabilità dell'atto istruttorio viziato con il modello dell'invalidità derivata dell'atto impositivo o sanzionatorio.

Nell'ambito delle attività istruttorie, appare quindi superata l'impostazione in base alla quale si riteneva che gli atti istruttori non potessero essere viziati da eccesso di potere, giacché le scelte dell'ufficio su quali poteri utilizzare sarebbero (stati) il frutto di valutazioni «libere», o di valutazioni discrezionali «tecniche» o, comunque, da una discrezionalità in cui la ponderazione aveva ad oggetto soltanto interessi pubblici (all'accertamento delle imposte e repressione dell'evasione, da un lato, e all'efficienza ed efficacia dell'azione di controllo, dall'altro) e non privati (381).

mento e l'autonomia impugnabilità degli atti viziati da eccesso o sviamento di potere, essendo questi dotati di «proprio contenuto», tenuto conto della necessità del principio di tutela giurisdizionale effettiva.

(380) Sulla necessità che l'ufficio ponderi i confliggenti interessi pubblici e privati in giuoco quando decide il grado di approfondimento del controllo e l'intrusività dei mezzi istruttori da adottarsi cfr. già Salvini, *La partecipazione*, cit., 129 ss.; Gallo, *Discrezionalità nell'accertamento tributario e sindacabilità delle scelte dell'Ufficio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1992, I, 665 ss.; Id., *Discrezionalità (diritto tributario)*, in *Enc. dir.*, Agg. III, Milano, 1999, 536 ss. e spec. 541 ss., con riguardo in particolare a quelle ipotesi in cui «l'accesso o la permanenza presso i locali del contribuente degradano, per le modalità con cui sono svolte, il diritto all'invulnerabilità del suo domicilio e alla libertà personale o, più generalmente, all'ordinato espletamento della sua attività privata; oppure ai casi in cui l'esercizio dell'attività istruttorie incide sul suo diritto alla riservatezza». In tali casi, si impone una ponderazione di interessi tra quello pubblico all'accertamento fiscale e quello del privato «a non subire gli eccessi dell'attività di controllo». In senso conforme cfr. altresì Cimino, *op. cit.*, 1030, nota 3; in argomento si veda altresì, di recente, Monti, *La discrezionalità dell'azione amministrativa in materia tributaria e prospettive di riforma del contenzioso tributario*, retro, 2008, I, 395 ss.

La giurisprudenza della Corte di Strasburgo conferma il concetto di discrezionalità dell'attività istruttorie, allorché afferma la «necessità di un equo bilanciamento tra le istanze dell'interesse generale della comunità ed i requisiti della protezione dei diritti fondamentali dell'individuo» (CEDU, 7 luglio 1989, *Soering c. Regno Unito*, § 89).

(381) Quanto sopra osservato consente di affermare che, alla luce del principio di proporzionalità e di tutela del domicilio, non appare più possibile leggere l'elencazione dei poteri istruttori attribuiti agli uffici nel senso della «facoltà di scegliere quale dei poteri di controllo previsti dalla legge» esercitare nel caso concreto (Salvini, *La partecipazione*, cit., 100). Parimenti, non è più vero che «il giudice tributario (né alcun altro giudice) non possa sindacare (direttamente) la

Si deve invece riconoscere, in applicazione dei principi europei, il dovere dell'amministrazione di rispettare il principio di proporzionalità nella scelta dei mezzi istruttori da impiegare, della loro durata ed intensità, in rapporto alle effettive esigenze investigative, e il sacrificio imposto al destinatario di tali poteri, evitando strumentalizzazioni ed abusi volti al raggiungimento di obiettivi predeterminati di gettito (382). A tal fine, in dottrina efficacemente si evidenzia che l'attività istruttoria è discrezionale, e come tale non può essere «irrazionale» o arbitraria, né può giustificarsi un «abuso del diritto» a danno delle garanzie dei contribuenti (383).

Va osservato, tuttavia, che le attività istruttorie non sono rette unicamente dalla discrezionalità: per alcune, come l'accesso, in cui sono in giuoco diritti fondamentali, la scelta concreta di quale potere esercitare è legato alla sussistenza di precisi presupposti di legge. La discrezionalità, allora, riguarderà non tanto l'*an* ma il *quantum* (ossia l'intensità ed estensione) del potere istruttorio da esercitare, sulla base di un equo bilanciamento tra l'interesse dell'amministrazione ad acquisire, tenuto conto delle circostanze del caso concreto e nel modo più efficiente, gli elementi informativi necessari e il diritto del contribuente a subire il minimo di ingerenze possibili nella sua sfera privata.

Viceversa, per i poteri diversi dall'accesso, «l'ufficio, nel decidere l'intensità (384) dell'utilizzo dei poteri istruttori, effettua una ponderazione dell'interesse pubblico con quelli privati e (...) quindi opera delle scelte sindacabili sotto il profilo dell'eccesso di potere in quanto,

scelta dell'ufficio (...) di esercitare un potere di controllo invece di un altro o di tutti quelli attribuitigli dalla legge» (Salvini, *La partecipazione*, cit., 119) giacché l'attività istruttoria può dar luogo a vizi sia di violazione di legge, allorché un certo potere sia esercitato in assenza dei presupposti sopra individuati (ad esempio un accesso eseguito senza la necessità di un effettivo controllo sul luogo), sia di eccesso di potere quando, pur essendovi i presupposti, non venga rispettato il principio di proporzionalità. Il che potrà essere censurato sia come vizio dell'attività istruttoria dinanzi al giudice tributario, sia come fonte di responsabilità risarcitorie dinanzi al giudice ordinario.

(382) Emblematica è la lettera del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 5 maggio 2011 al personale dell'Agenzia, laddove si ribadisce «ancora una volta che la nostra azione di controllo può rivelarsi realmente efficace solo se è corretta. E non è tale quando esprime arroganza o sopruso o, comunque, comportamenti non ammissibili nell'ottica di una corretta e civile 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 apparentarne l'azione a quella di estorsori».

(383) Cfr. Oscar Diaz, *op. cit.*, 24.

(384) Ad esempio, durata di una verifica, contenuto più o meno ampio di un questionario, ecc.

per le loro concrete caratteristiche particolarmente gravose, travalichino apprezzabilmente quella misura di “ragionevolezza” e medietà che connota il temperamento degli interessi astrattamente voluto dalla legge» (385).

Tali considerazioni valgono, ad esempio, nel caso di attività istruttorie svolte a mezzo di richieste fatte tramite questionario (386). Peraltro, allorché l’attività istruttoria sia rivolta nei confronti di un terzo per acquisire informazioni su contribuenti, il sistema oscilla tra ipotesi in cui la richiesta dev’essere specifica (387) e ipotesi di ricerca di informazioni più o meno generalizzate (388). E qui, evidentemente, emerge in tutta la sua ampiezza il divieto – affermato da autorevole dottrina già quasi mezzo secolo fa – delle c.d. «indagini alla cieca», ossia delle *fishing expedition ex ante* (389).

Analoghe – e persino più pregnanti considerazioni – possono essere svolte con riguardo alle attività di indagine dell’agente della ri-

(385) Salvini, *La partecipazione*, cit., 129-130.

(386) Cfr. Salvini, *La partecipazione*, cit., 234 ss.

(387) Si pensi all’invio di questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico anche nei confronti di altri contribuenti [art. 51, 2° comma, n. 3), d.p.r. n. 633 del 1972 e art. 32, 1° comma, n. 4), d.p.r. n. 600 del 1973]; al potere dell’ufficio di richiedere documenti e fatture relative a *determinate operazioni* [art. 51, 2° comma, n. 4), d.p.r. n. 633]; al potere di invitare soggetti non obbligati alla tenuta di scritture contabili a esibire e trasmettere atti e documenti fiscalmente rilevanti concernenti *specifici rapporti* intrattenuti con il contribuente [art. 32, 1° comma, n. 8-bis), d.p.r. n. 600].

(388) Si pensi al potere degli uffici di richiedere ad organi e amministrazioni dello Stato, enti pubblici non economici, imprese di assicurazione e imprese che effettuano riscossioni e pagamenti per conto terzi, la comunicazione di dati relativi a soggetti indicati singolarmente o *per categorie* e, in tale ultimo caso, la risposta può essere chiesta in modo disaggregato per *ogni soggetto che fa parte di detta categoria* [art. 51, 2° comma, n. 5), d.p.r. n. 633 del 1972 e art. 32, 1° comma, n. 5), d.p.r. n. 600 del 1973; cfr. Salvini, *La partecipazione*, cit., 274, per la quale «si consente così un’acquisizione centralizzata ed eventualmente generalizzata di dati»]; al potere di richiesta alle banche e alle altre imprese ed intermediari finanziari la trasmissione di dati, notizie e documenti relativi a *qualsiasi rapporto intrattenuto o operazione effettuata* con i loro clienti [art. 52, 2° comma, n. 7), d.p.r. n. 633 e art. 32, 1° comma, n. 7), d.p.r. n. 600]; al potere di richiesta ai soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili di fornire informazioni rilevanti ai fini dell’accertamento di loro clienti, fornitori e prestatori di lavoro autonomo [art. 32, 1° comma, n. 8), d.p.r. n. 600].

L’art. 52, 11° comma, dello stesso d.p.r., prevede il potere di accesso nelle pubbliche amministrazioni, banche e imprese finanziarie «allo scopo di rilevare direttamente la completezza o la esattezza dei dati e notizie [richieste in precedenza con questionario], allorché l’ufficio abbia fondati sospetti che le pongano in dubbio, contenuti nella copia dei conti trasmessi, rispetto a *tutti i rapporti intrattenuti* dal contribuente con le aziende ed istituti di credito e l’amministrazione postale».

(389) Cfr. Allorio, *Sul dovere di informazione del datore di lavoro per l’applicazione delle imposte comunali*, retro, 1966, I, 181 ss.

scossione, funzionali all'individuazione delle attività da sottoporre ad esecuzione forzata nei confronti dei contribuenti morosi (390). In tali casi, quando esse si sostanzino nell'esecuzione di accessi, l'autorizzazione a tal fine necessaria costituisce un provvedimento che si pone all'inizio dell'indagine e che mai sarà seguita da un «provvedimento finale».

5.4. – *L'illegittimità, secondo il diritto europeo, della «tutela differita» e l'immediata impugnabilità degli atti istruttori*

Da queste premesse, appare chiara, innanzitutto, la violazione, da parte della legislazione italiana (quale interpretata dal «diritto vivente» (391)), della CEDU e, per il tramite di essa, del diritto dell'Unione europea, nella misura in cui essa nega l'impugnabilità immediata degli atti istruttori (392) e sancisce il principio della c.d. «tutela differita». Difatti, la Suprema Corte, in un recente arresto, pur dimostrando di non ignorare la portata del diritto europeo sul diritto interno e, di conseguenza, sulla propria giurisprudenza, ne ha – più o meno consapevolmente – svalutato la portata al punto dal considerarlo *tanquam non esset* (393).

(390) Su cui si veda ad es. Comelli, *L'ampliamento*, cit., 133 ss.

(391) Il riferimento è alla giurisprudenza delle sezioni unite della Suprema Corte, cit. *supra*, note 110 e 111.

(392) In tal senso, da ultimo e in modo condivisibilmente *tranchant*, Anecchino, *In tema di violazione del segreto professionale dell'avvocato assoggettato a verifica fiscale*, in *Foro it.*, 2011, I, 3420 ss., per il quale l'orientamento che indica la sola tutela differita in relazione agli atti istruttori che incidono su diritti fondamentali «non appare più sostenibile (ammesso che lo sia mai stato). Una tutela adeguata e tempestiva ci deve essere».

Ai nostri fini l'espressione «atti istruttori» comprende anche i poteri investigativi dell'agente della riscossione, non essendo qui rilevante la polemica se tali poteri abbiano o meno natura «istruttoria» in senso tecnico (su cui si v. Comelli, *L'ampliamento*, cit., loc. ult. cit.).

(393) Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082. Secondo la Suprema Corte, infatti, «il principio (...) affermato dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nella sentenza resa il 21 febbraio 2008 (...) *Affaire Ravon et autres c. France* (...), costituisce quindi per il giudice cui l'ordinamento attribuisce la potestà di giudicare, parametro di riferimento per la valutazione dell'idoneità dei mezzi predisposti a tutela del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost. (di quella giurisdizione) ma non incide affatto sulla interpretazione delle norme (nazionali) di ripartizione della giurisdizione».

Nella medesima sentenza, tuttavia, la Suprema Corte, relativamente «alla legittimità del differimento al momento dell'impugnazione dell'atto impositivo della tutela giurisdizionale per vizi e/o irregolarità concernenti atti compiuti nel corso dell'*iter* amministrativo conclusosi con l'adozione dell'atto impositivo notificato» afferma che «è sufficiente ricordare il pensiero ("costantemente affermato",

Viceversa, il diritto fondamentale ad un ricorso effettivo è sancito sia dalla CEDU, sia dalla Carta (394).

In questa prospettiva, agli atti istruttori (o di indagine della riscossione), nella misura in cui comprimano i diritti soggettivi del contribuente o, per usare un linguaggio più «europeo», costituiscono una interferenza del potere pubblico nelle libertà e nei diritti fondamentali del cittadino, deve essere riconosciuta una loro natura provvedimentale. Tali sono le «autorizzazioni» (ma, in realtà, «ordini» o «mandati») di accesso del «capo dell'ufficio», gli atti di proroga del termine di accesso o di assenso motivato al ritorno *in loco* dei verificatori (395); lo sono pure gli «inviti» (che in realtà sono «ordini») a comparire presso l'Ufficio Finanziario, o a trasmettere documenti, ed i questionari, giacché tutti implicano un obbligo di *facere* e/o di *pati* (396).

come dice lo stesso giudice delle leggi) della Corte costituzionale (decisione 23 novembre 1993, n. 406, che ricorda “da ultimo le sentenze n. 154 del 1992; n. 15 del 1991; n. 410 del 1990; n. 530 del 1989”) secondo cui “gli artt. 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”; 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 (a fini tributari) dell’accesso ispettivo».

(394) In particolare, l’art. 7 della Carta UE, intitolato «Rispetto della vita privata e della vita familiare», dispone 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 a 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. (...)».

Nel diritto della CEDU cfr., oltre alla giurisprudenza citata in Marchese, *op. cit.*, 318 ss., CEDU, 8 febbraio 2005, *L.M. c. Italia*, in cui l’Italia è stata condannata per una perquisizione domiciliare, effettuata ai sensi dell’art. 41 TULPS, che – pur non fruttuosa – ha rappresentato un sopruso rispetto al quale la legge italiana non prevede un rimedio risarcitorio. Cfr. altresì Id., 16 dicembre 1997, *Camenzind c. Svizzera*, nonché i precedenti *cit.* in *L.M. c. Italia*.

(395) *Ex art. 12, 5° comma, dello Statuto del contribuente.*

(396) Burelli, *La responsabilità civile da atto o attività istruttoria illegittima*, in AA.VV., *La responsabilità civile dell’Amministrazione finanziaria*, a cura di Rossi, Milano, 2009, 7, testo e nota 13, oltre alla dottrina citata alla precedente

Diversamente deve argomentarsi, a nostro sommessso avviso, per le varie autorizzazioni del Procuratore della Repubblica o del magistrato previste nell'ambito della disciplina degli accessi: esse non hanno carattere provvedimentale, in quanto: *a*) il pubblico ministero o il magistrato non assume mai l'iniziativa dell'atto autorizzativo; *b*) destinatario dell'autorizzazione è l'amministrazione procedente e non il contribuente; *c*) l'autorizzazione è sollecitata dall'amministrazione, sulla base delle prospettazioni che la stessa formula al magistrato; *d*) l'amministrazione non ha alcun obbligo di eseguire l'atto che il magistrato ha autorizzato. L'autorizzazione del magistrato, quindi, si pone in rapporto di presupposizione rispetto al provvedimento o all'atto dell'amministrazione, con la conseguenza che l'eventuale vizio dell'autorizzazione del magistrato si riflette, per invalidità derivata, sull'atto dell'amministrazione che, all'opposto, ha natura provvedimentale nei confronti del privato (397).

Individuato il «provvedimento» sempre e solo nell'atto dell'amministrazione (e mai del pubblico ministero o del magistrato), va rilevato che, come si è visto, la giurisprudenza della Suprema Corte non ha mai messo in discussione l'impugnabilità degli atti istruttori, anche perché questi non potrebbero essere sottratti al controllo giurisdizionale senza violare l'art. 113 Cost. (398). Se non si discute, quindi, sulla

nota 68. Per la qualificazione delle autorizzazioni all'accesso come «mandati» cfr. ad es. La Rosa, *I procedimenti*, cit., 649.

(397) Nel caso di accessi nell'abitazione o in locali adibiti anche ad abitazione, l'autorizzazione del capo dell'Ufficio deve essere accompagnata da quella del Procuratore della Repubblica, che è quindi presupposto di validità della prima. L'accesso avviene sulla base dell'impulso dell'amministrazione, che sollecita l'autorizzazione al pubblico ministero (prospettandogli la sussistenza dei presupposti richiesti dalla legge) e, sulla base di questa, emette l'autorizzazione (ordine) all'accesso indirizzata ai funzionari procedenti, avente come destinatario il soggetto privato. Ciò che comprime i diritti fondamentali non è dunque l'autorizzazione del pubblico ministero (che semmai è prevista dalla legge a protezione dei medesimi, stante il sindacato che egli è chiamato a esercitare sulla richiesta dell'amministrazione), ma l'atto dell'ufficio che, come tale, ha natura di provvedimento. Quanto alle autorizzazioni del magistrato alle perquisizioni personali, alle «aperture coattive» o al superamento del segreto professionale, la prima parte dello schema sopra indicato (richiesta dell'ufficio – autorizzazione del magistrato) è identica a quella sopra indicata, mentre ciò che manca è il provvedimento autorizzativo dell'ufficio stesso, che è sostituito da un atto consistente nell'annuncio della specifica attività inquisitoria che i verificatori intendono porre in essere e dal successivo atto consistente nella sua esecuzione (la perquisizione, l'apertura forzata della borsa, l'acquisizione autoritativa della carte per le quali è stato eccepito il segreto professionale), entrambi documentati nel verbale di accesso o di operazioni compiute. Anche qui il ruolo del magistrato non è quello di assumere l'iniziativa dell'attività inquisitoria (che anzi, nonostante l'autorizzazione, i verificatori non hanno alcun obbligo di eseguire), ma di garantire che i diritti fondamentali non siano illegittimamente compressi.

(398) Cfr. per tutti Consolo - Glendi, *Commentario breve alle leggi del processo tributario*, 2^a ed., Padova, 2008, sub art. 19, 213.

loro impugnabilità, se ne nega tuttavia la loro *autonoma* (ed immediata) impugnabilità, rinviandosi quest'ultima al momento in cui si ricorra contro un successivo provvedimento ritenuto «autonomamente impugnabile», ossia l'atto impositivo. Una tale impostazione, come è evidente, non è più accettabile secondo il diritto europeo.

Si deve invece riconoscere l'autonoma ed immediata impugnabilità degli atti istruttori, al fine di ottenerne il loro annullamento (399).

Dovranno quindi essere qualificati come «atti impugnabili», ad esempio, l'autorizzazione all'accesso dell'Agenzia delle entrate o dell'agente della riscossione (400), o l'ordine di accesso della G.d.F., oppure il verbale di accesso compiuto senza la prescritta autorizzazione o, ancora, il verbale in cui i verificatori annuncino di voler porre in essere le attività di perquisizione personale, apertura coattiva o acquisizione di documenti per i quali era stato eccepito il segreto professionale, avendone acquisito l'autorizzazione dal magistrato (401), e anco-

(399) Cfr. Gallo, *Contraddittorio*, cit., 174-5, il quale cita proprio le sentenze della CEDU 21 febbraio 2008, *Ravon* e 24 luglio 2008, *André*, cit.; tale A., in effetti, sostiene da tempo l'impugnabilità come esigenza imprescindibile della tutela delle posizioni soggettive del contribuente (v. già Gallo, *La discrezionalità nel diritto tributario*, in AA.VV., *Trattato di diritto tributario*, a cura di Amatucci, Annuario, Padova, 2001, 951 ss. e spec. 962 ss.). Nello stesso senso, e sempre citando le predette sentenze, cfr. ad es. Vanz, *La tutela*, cit., 371 ss.; Muleo, *Ispersioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*, in *Corr. trib.*, 2009, 762 ss.;

In realtà su questo tema – della tutela immediata contro gli atti istruttori e dell'individuazione della giurisdizione appropriata – si discute da quasi quarant'anni (v. ad es. Pret. Firenze, 6 novembre 1975, *retro*, 1976, II, 3 ss., consistente in un decreto *ex art.* 700 c.p.c. volto ad inibire il controllo della corrispondenza, coperta da segreto professionale, di un professionista in sede di accesso della polizia tributaria, nonché Schiavolin, *Poteri*, cit., 203, nota 94 per i riferimenti dottrinali e nota 95 per quelli giurisprudenziali). L'elemento di novità che si vuole evidenziare in questa sede è che, grazie al diritto europeo (dell'Unione e della CEDU), il problema non è più eludibile ed è idoneo a trovare soluzione pratica, eventualmente rivolgendosi alle Supreme Corti di Lussemburgo e di Strasburgo.

(400) In tal caso, infatti, anche nel sistema della tutela differita, mancherebbe sempre l'atto «finale» da utilizzare come «veicolo» per l'impugnazione di quello investigativo e, quindi, di fronte a vizi di questo, il contribuente sarebbe del tutto sprovvisto di tutela (escludendosi, in particolare, che il vizio possa essere fatto valere in sede di impugnazione degli atti esecutivi, peraltro, come è noto, fortemente limitata).

(401) Si pensi, ad esempio, all'apertura coattiva di una cassaforte. Si immagina che in sede di accesso dei verificatori venga chiesto al contribuente di aprire la cassaforte e questo si rifiuti. In tal caso, i verificatori verosimilmente vi apporranno i sigilli e chiederanno al magistrato l'autorizzazione per l'apertura coattiva. Si presenteranno quindi al contribuente accompagnati da un fabbro, annunciando che forzeranno la cassaforte, sulla base dell'autorizzazione del giudice che gli esibiranno. Ipotizziamo che tale autorizzazione sia del tutto priva di motivazione e,

ra i verbali delle operazioni compiute di ricerca, di perquisizione personale, di apertura coattiva, di sequestro documentale (mediante apposizione di «cautele»), di perquisizione informatica (mediante esecuzione di copie di file, di supporti esterni o dell'intero *hard-disk*) (402), di apposizione dei sigilli alla documentazione «cautelata».

L'impugnazione delle autorizzazioni previste dalla legge emanate dal Procuratore della Repubblica (403) o del magistrato, invece, a nostro avviso potrà avvenire in sede di impugnazione dell'atto istruttorio dell'Amministrazione finanziaria (o dell'Agente della riscossione (404)) che incorpori tale atto «presupposto», stante l'assenza di natura provvedimento delle stesse, come sopra evidenziato: la «tutela differita», qui, è tale che il differimento consta di «poco più di un istante» e, come tale, risulta compatibile con il diritto europeo, essendo salvaguardata l'immediatezza dell'azione rispetto al momento della lesione del diritto fondamentale.

L'impugnazione dell'atto istruttorio implica anche la possibilità della sua sospensione giudiziale. In tal caso, accertato il *fumus boni iuris*, l'ulteriore requisito del *periculum in mora* deve considerarsi *in re ipsa* nella violazione di diritti fondamentali, di fonte tanto costitu-

quindi, invalida. A questo punto, il soggetto potrà eccepire l'illegittimità dell'atto che i verificatori si apprestano a compiere, preannunciandone l'impugnazione e questi potranno sospendere l'esecuzione (mantenendo i sigilli sulla cassaforte) o darvi comunque esecuzione (assumendosene le relative responsabilità). Nel primo caso, il provvedimento consiste nell'annuncio dell'intenzione di forzare la cassaforte, che sarà documentato dal verbale di accesso con allegata l'autorizzazione del giudice, e sarà questo l'atto impugnabile, per il quale potrà essere richiesta anche la sospensione giudiziale. Nel secondo caso, il verbale di accesso o quello di operazioni compiute documenterà non solo il provvedimento ma anche la sua esecuzione, e sarà parimenti impugnabile, ma certamente non sospendibile visto che, per l'appunto, al momento dell'impugnazione sarà già stato eseguito.

(402) La natura di «atto impugnabile» deve essere riconosciuta anche a quegli atti che documentino l'attività istruttoria (ad esempio l'accesso e le attività svolte in relazione ad esso, come le ricerche), laddove il relativo vizio consiste nel fatto che essa, pur essendo stata debitamente e legittimamente autorizzata, esorbiti nelle sue modalità attuative dai limiti posti dall'autorizzazione o, in altro modo, presenti profili di illegittimità. In tal caso, l'impugnazione dovrà avere ad oggetto il verbale (di accesso o di verifica) con cui detta attività è documentata.

(403) Sull'impugnabilità immediata dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica cfr. ad esempio Marcheselli, *La Cedu nel caso Rapon contro Francia: il problematico rapporto tra accessi e verifiche fiscali e giusto processo*, in www.europeanrights.eu, il quale pur auspicando la giurisdizione tributaria ipotizzata, in alternativa, quella del Giudice per le indagini preliminari.

(404) Correttamente, peraltro, ci si è chiesti quali possano essere i «gravi indizi di violazioni» per i quali l'agente della riscossione possa richiedere l'autorizzazione al pubblico ministero per accedere in locali abitativi (Mula, *I poteri d'indagine dell'agente della riscossione*, in Basilavecchia - Canizzaro - Carinci, *La riscossione dei tributi*, Milano, 2011, 191 ss. e spec. 203).

zionale quanto europea (405), non suscettibile, per sua natura, di essere ristorata da un mero risarcimento pecuniario.

Qualora il contribuente sollevi l'eccezione di illegittimità dell'atto istruttorio prima che questo venga compiuto e preannunci la sua impugnazione, il comportamento dei verificatori dovrebbe essere ispirato alla massima prudenza, ad evitare possibili responsabilità.

Quanto alla «individuazione» del giudice competente a conoscere tale impugnazione, appaiono ormai superate le «ipotesi» formulate in punto di giurisdizione del giudice ordinario o di quello amministrativo (406). Infatti, sebbene secondo i «principi», in dottrina sia stata autorevolmente sostenuta la giurisdizione dell'uno o dell'altro, a seconda dei casi, per l'impugnazione degli atti istruttori (407), da un punto di vista «pratico» appare assai dubbio che il Consiglio di Stato (408), da un lato, e la Suprema Corte (409), dall'altro, siano disposte a virare a 180 gradi rispetto al loro pluridecennale orientamento che nega la giurisdizione del giudice ordinario o amministrativo in materia tributaria.

Si deve quindi affermare la giurisdizione del giudice tributario *in subiecta materia*, e ciò tenuto conto anche a) dell'evoluzione del-

(405) In particolare, la gravità del danno è insita nella violazione dei diritti fondamentali. Quanto alla irreparabilità dello stesso, si deve considerare che il *vulnus* al diritto fondamentale non può essere riparato in senso proprio, essendo l'eventuale risarcimento del danno in forma pecuniaria un ristoro che, necessariamente, è solo parziale.

(406) Per una sintesi dell'ormai quarantennale dibattito sul punto, che divide la dottrina tra chi ritiene che, in *subiecta materia*, vi sia la giurisdizione dell'autorità giudiziaria ordinaria e quella che, all'opposto, propende per la giurisdizione del giudice amministrativo, nonché sul dibattito, a questa preliminare, sulla posizione del contribuente (se di diritto soggettivo piuttosto che di interesse legittimo) cfr. Mazzagrecò, *op. cit.*, 221 ss., ove ampi riff., che comunque si schiera con la tesi «interesse legittimo – giudice amministrativo».

(407) Cfr. da ultimo Anzecchino, *op. loc. cit.*; per Gallo, *Contraddittorio*, *cit.*, 175, che sostiene la tesi dell'autonoma impugnabilità degli atti istruttori, la giurisdizione dovrebbe essere ripartita tra il giudice ordinario (nel caso di violazione di diritti soggettivi) e il giudice amministrativo (nel caso di violazione di interessi legittimi). In senso conforme, seppure con un più articolato ragionamento distintivo, cfr. Vanz, *La tutela*, *cit.*, 374 ss.; Marcheselli, *Le garanzie del professionista*, *cit.*, 18 ss., che, seppur dubitativamente, parrebbe aprire alla giurisdizione in *subiecta materia* del giudice tributario; Marelli, *op. cit.*, 304, per il quale la giurisdizione spetterebbe al giudice ordinario. Per un auspicio verso un intervento della Corte costituzionale che aprisse le porte all'impugnabilità degli atti istruttori cfr. già S. La Rosa, *Principi costituzionali tributari e tutela dei diritti della persona*, in AA.VV., *La normativa tributaria nella giurisprudenza delle corti e nella nuova legislatura*, Padova, 2007, 35 ss.; Gaffuri, *Potere*, *cit.*, 548 ss., testo e nota 69 ove ulteriori riferimenti alla dottrina che, in qualche modo, auspicava l'impugnabilità degli atti istruttori.

(408) Cfr. da ultimo Cons. Stato, 5 dicembre 2008, n. 6045.

(409) Si veda in part., Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082.

la giurisprudenza sulla nozione di giurisdizione tributaria (410); b) del principio espresso dalla Suprema Corte a sezioni unite secondo il quale l'affermazione della regola della giurisdizione tributaria come di carattere generale, prevista dall'art. 2 del d.lgs. n. 546 a seguito della riforma del 2001, ha determinato (implicitamente) una modificazione dell'art. 19 dello stesso d.lgs. (411); c) della conseguente crisi del principio della predeterminazione normativa degli atti impugnabili (412). A tale conclusione si perviene altresì sulla base di quanto ripetutamente affermato dalle sezioni unite della Supre-

(410) Cfr. ad es. Boletto, *Pignoramento «inatteso» e tutela del contribuente*, in AA.VV., *La concentrazione*, cit., 475 ss. e spec. 481 ss., secondo la quale si sta andando «nella direzione di un totale superamento del binomio giurisdizione/atto impugnabile» giacché «la giurisprudenza di legittimità tende, da qualche anno, a sostituire tale binomio con l'interesse ad agire ex art. 100 c.p.c.: in sostanza, data la natura tributaria della controversia, si ammetta la proposizione dell'azione dinnanzi al giudice tributario ogniquale volta sussista un interesse ad agire del ricorrente».

(411) Cass., sez. un., 10 agosto 2005, n. 16776: «L'aver consentito l'accesso al contenzioso tributario in ogni controversia avente ad oggetto tributi, comporta infatti la possibilità per il contribuente di rivolgersi al giudice tributario ogni qual volta l'amministrazione manifesti (...) la convinzione che il rapporto tributario (o relativo a sanzioni tributarie) debba essere regolato in termini che il contribuente ritenga di contestare (in assenza di simile manifestazione di volontà espressa o tacita non sussisterebbe l'interesse del ricorrente ad agire in giudizio ex art. 100 del codice di procedura civile)».

(412) Tale tendenza è colta ad es. da Boletto, *op. cit.*, 32, nota 7, la quale evidenzia come si stia dando una interpretazione estensiva della norma di cui all'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, «volta a privilegiare i profili funzionali e contenutistici dell'atto, rispetto al *nomen*, così da riconoscere l'interesse ad agire del contribuente in presenza di atti che siano sostanzialmente espressivi della pretesa tributaria». Cfr. altresì Cimino, *op. cit.*, 1065, che formula l'auspicio dell'attrazione nella giurisdizione tributaria dell'impugnazione degli atti istruttori. L'impostazione di cui al testo costituisce un'ulteriore evoluzione di tale orientamento.

In giurisprudenza è significativa l'affermata impugnabilità nanti i giudici tributari, ad esempio, della visura catastale (Cass., sez. trib., 18 novembre 2008, n. 27385), del preavviso di fermo (Cass., sez. un., 7 maggio 2010, n. 11087), della visura dei ruoli pendenti presso l'agente della riscossione (Cass., sez. trib., ord. 6 luglio 2010, n. 15946), della risposta negativa all'interpello disapplicativo (Cass., sez. trib., 15 aprile 2011, n. 8663), delle «fatture TIA» (cfr. ad es. Cass., sez. trib., ord. 3 novembre 2010, n. 22377), degli atti relativi al pagamento del contributo annuale agli albi professionali (Cass., sez. un., ord. 26 gennaio 2011, n. 1782), dei provvedimenti di rigetto delle istanze di rateazione del debito tributario (Cass., sez. un., ord. 1° luglio 2010, n. 45647); del pignoramento presso terzi allorché si contesti l'an del tributo (Cass., sez. un., 5 luglio 2011, n. 14667); del diniego all'adesione ai p.v.c. (Comm. trib. prov. Genova, 29 novembre 2011, n. 456, in *Fisco*, 2012, 549); delle comunicazioni di irregolarità emesse a seguito delle procedure di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni (c.d. «avvisi bonari»: Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7344); degli atti di definizione a seguito dell'adesione ai p.v.c. (Comm. trib. reg. Milano, 6 aprile 2012, n. 46, in *Fisco*, 2012, 5669).

ma Corte: «la giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 2 (...), non ha ad “oggetto” solo gli atti per così dire “finali” del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverosia gli atti definiti, propriamente, come “impugnabili” dal d.lgs. n. 546 del 1992, art. 19) ma investe (...) tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell’atto tanto che l’eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto “istruttorio” prodromico può determinarne la caducazione» (413).

Per cui, forse, si può ragionare in termini di ampliamento del catalogo degli atti impugnabili dinnanzi al giudice tributario, vuoi in virtù di una interpretazione CEDU-costituzionalmente orientata (414), vuoi in virtù del potere disapplicativo della Carta (allorché applicabile) sulla norma interna che tale catalogo contiene (415).

Per altro verso, aderendo al principio di predeterminazione normativa degli atti impugnabili (piuttosto che a quello di tassatività o tipicità degli stessi) (416), si potrebbe argomentare dall’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 impugnabilità davanti alle Commissioni tributarie». Si potrebbe infatti sostenere che appunto «la legge» (ossia la CEDU come interpretata dalla Corte di Strasburgo, che è difatti norma di «legge di rango sub-costituzionale», piuttosto che la Carta, che è «legge del diritto primario dell’Unione») ne prevede l’autonoma impugnabilità e che il diritto vivente (anch’esso è in qualche modo «legge») precisa che tale impugnabilità debba avvenire dinnanzi al giudice tributario.

Qualora invece il dato letterale di cui all’art. 19 dovesse essere considerato un limite insuperabile, e non si verta in materia di diritto dell’Unione per cui il giudice tributario possa invocare la Carta per disapplicare la norma interna (417), non resterebbe che sollevare la que-

(413) Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082; Cass., sez. un. civ., 16 marzo 2009, n. 6315. Cfr. Annecchino, *op. cit.*, 3421, per il quale, *se si vuole restare il più possibile nel solco tracciato dalla giurisprudenza di legittimità, il giudice da prediligere dovrebbe essere quello tributario*.

(414) Cfr. Marchese, *op. cit.*, 261 ss.

(415) Cfr. Marchese, *op. cit.*, 297 ss.

(416) Per tali differenti impostazioni cfr. per tutti Consolo – Glendi, *op. cit.*, 223. Cfr. altresì Russo, *Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 3 ss., per il quale l’art. 19 consente l’impugnabilità di quegli ulteriori atti non previsti nell’art. 19 ma ciononostante meritevoli di tutela perché ascrivibili agli specifici segmenti di attuazione del tributo ed idonei a ledere in modo attuale e concreto una posizione giuridica soggettiva del contribuente; in senso conforme cfr. altresì Gobbi, *Il processo tributario*, Milano, 2011, 22 ss.

(417) Situazione, questa, che si potrebbe verificare, ad es., in una qualsiasi controversia in materia di iva.

stione 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 Cost. e alla CEDU (418).

In questa prospettiva, entra parimenti in crisi il principio secondo il quale alla definizione di un atto come «impugnabile» fa da contraltare, necessariamente, la definitività (intesa come inoppugnabilità) del medesimo ove non impugnato nei termini. L'impugnabilità degli atti istruttori sulla base dei diritti fondamentali – in quanto diritto del contribuente di fonte europea, che si innesta sull'ordinamento interno – rende la medesima una mera facoltà del contribuente, e non certo un onere a pena di decadenza. Ad una tale conclusione si deve giungere sulla base di quegli stessi principi del diritto europeo – *in primis* la tutela dell'affidamento – che risulterebbero violati allorché, una volta riconosciuta dalla giurisprudenza nazionale o dell'Unione la suddetta impugnabilità, venisse opposto al cittadino, cui fino ad oggi è stata negata, l'intervenuta definitività dei medesimi per omessa impugnazione.

Ne discende che il contribuente potrà scegliere se impugnare immediatamente l'atto istruttorio o, in ipotesi, riservarsi tale impugnazione in sede di ricorso contro l'atto impositivo, sulla base del modello della «tutela differita» che muta, in questa prospettiva, da ineluttabile regola processuale a facoltà del contribuente; difatti, la tutela differita, nella concezione da noi sommamente avanzata della «unitarietà» e «complessità» del procedimento tributario (in opposto alla tesi non condivisa dell'autonomia dei sub-procedimenti) non si pone in termini antinomici rispetto all'autonoma impugnabilità dei provvedimenti istruttori viziati, giacché la predetta unitarietà fa sì che il vizio di questi si propaghi agli atti successivi. Siamo di fronte ad una «nuova» categoria di atti, quelli «facoltativamente impugnabili», dove l'impugnazione immediata si basa sull'interesse ad agire senza che, in difetto di questa, venga meno il diritto del contribuente ad impugnarli successivamente, in sede di ricorso contro l'atto impositivo finale. Categoria, questa, che trova peraltro fondamento sia nella giurisprudenza della Suprema Corte (419), sia in dottrina (420).

(418) Cfr. Marchese, *op. cit.*, 267 ss. A seconda della prospettiva da cui si esamina il problema, questa soluzione potrebbe apparire sia uno «sforzo inutile», laddove potrebbe giungersi in via interpretativa allo stesso risultato senza necessità di «scomodare» il Giudice delle Leggi e di dover elaborare una ordinanza motivata al punto di reggere alla censura di inammissibilità, sia un atto di «pigrizia intellettuale», allorché si veda come *escamotage* per evitare lo sforzo interpretativo, apparendo più comodo mettere la questioni nelle mani della Consulta.

(419) Cfr. Cass., sez. trib., 8 ottobre 2007, n. 21045, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2008, 507 con nota di Tabet, *Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?*, per la quale «a) (...) l'elencazione tassativa degli atti impugnabili innanzi al giudice tributario, nel termine perentorio fissato dal successivo art. 22, contenuta nell'art. 19 del d.lgs. n. 546 del 1992, non esclude la facoltà del contri-

Se questa è la strada da seguire, sarebbe dunque ozioso chiedersi se la posizione del contribuente che impugni gli atti del procedimento istruttorio sia di diritto soggettivo, o di diritto soggettivo «degradato» in interesse legittimo in virtù dell'operare del potere dell'amministrazione, espressione di supremazia, o di interesse legittimo *tout court* (421).

biente di impugnare innanzi al medesimo giudice anche atti diversi da quelli contenuti in detto elenco ma contenenti (...) la manifestazione di una compiuta e definitiva pretesa tributaria (come dei relativi accessori) e b) (...) la mancata impugnazione di un atto, non espressamente indicato nell'art. 19, contenente la manifestazione di detta pretesa tributaria nel termine di cui all'art. 22 del d.lgs. n. 546 del 1992 non determina la non impugnabilità (cristallizzazione) di quella pretesa che va successivamente reiterata in uno degli atti tipici previsti dall'art. 19» (§ B.8). Tali principi sono stati ribaditi, di recente, da Cass., sez. trib., 11 maggio 2012, n. 7344 e, con riguardo all'impugnazione dell'interpello disapplicativo, da Cass., sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 17010.

(420) Non vi è dubbio che la norma di cui all'art. 19, 3° comma, del d.lgs. n. 546 del 1992 esclude l'impugnabilità degli atti «successivi» per «vizi propri» di quelli precedentemente emessi, allorché questi ultimi siano autonomamente impugnabili, di talché il riconoscimento dell'autonomia ed immediata impugnabilità degli atti istruttori parrebbe parimenti escludere – secondo il («classico») paradigma normativo – ogni spazio per un'eventuale tutela differita in relazione ai medesimi. Il superamento di tale effetto preclusivo è stato ottenuto, in dottrina, valorizzando il concetto di interesse ad agire (cfr. ad es. Russo, *Giustizia tributaria (linee di tendenza)*, in *Enc. dir.*, Annali, II, 2, Milano 2008, 618 ss. e spec. 630), che in alcuni atti sarebbe ravvisabile *in re ipsa* (come negli atti impositivi *strictu sensu*), con la conseguente necessità di impugnazione a pena di definitività, mentre in altri (come gli atti istruttori) potrebbe variare a seconda delle circostanze, rendendosi così possibile la coesistenza di una tutela immediata e di una tutela differita, sostanzialmente a scelta del contribuente e basata, appunto, sul suo interesse ad agire. D'altro canto, la progressiva estensione giurisprudenziale del «catalogo» degli atti impugnabili (v. *supra* nota 412) ha messo in crisi il suddetto «classico» paradigma normativo, minando alla sistematicità della struttura del processo tributario che, peraltro, subisce un ulteriore «sconquasso» a causa dell'operare di norme europee sovraordinate. *Ça va sans dire* che un ponderato intervento del legislatore nazionale (merce sempre più rara negli ultimi tempi) potrebbe risolvere alla radice siffatti problemi.

Sul tema dell'impugnabilità «facoltativa» cfr. da ultimo Lunelli, *Diniego di disapplicazione delle norme «antielusive»: impugnazione facoltativa od obbligatoria?*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2011, 680 ss.; nonché già Salvini, *La partecipazione*, cit., 337, la quale evidenzia che «lo stesso atto istruttorio viene così ad avere rilevanza su due distinti piani, uno da considerare ai fini della tutela immediata, ed uno da considerare ai fini della tutela contro l'atto di accertamento» e, appunto, risolve la questione dell'impugnabilità degli atti istruttori sulla base dell'interesse ad agire (338 ss.).

(421) Tenuto conto dell'«attenuata rilevanza» della distinzione tra diritto soggettivo ed interesse legittimo, di cui alla sentenza di Cass., sez. un. civ., 22 luglio 1999, n. 500, messa in evidenza anche da Glendi, *Verso la «Suprema Corte della giurisdizione tributaria»*, in AA.VV., *La normativa tributaria*, cit., 101 ss. e spec. 107. Peraltro, ormai gli stessi amministratori riconoscono che «l'interesse

Ammissa la possibilità di ricorrere contro i suddetti atti, anche in via cautelare, e riconosciuta la giurisdizione in proposito del giudice tributario, appare forse più utile parlare di diritti fondamentali del contribuente i quali, entro certi limiti, possono subire una «compressione» a causa del legittimo operare del potere inquisitorio dell'Amministrazione finanziaria e, oltre tali limiti, si devono considerare semplicemente violati e, per ciò stesso, tutelabili contro l'abuso del potere pubblico (422). Si ricordi infatti la caratteristica di «fondamentalità formale e materiale» dei diritti fondamentali (423), ossia la loro qualità di principi che, ponendosi al vertice del sistema giuridico, vincolano il potere legislativo, quello esecutivo e quello giudiziario, e dispiegano la loro efficacia in tutti i settori dell'ordinamento.

Resta, infine, da individuare chi sia la «parte» contro la quale si debba ricorrere in sede di impugnazione degli atti istruttori. Questa sarà «l'ufficio» dell'Amministrazione finanziaria che ha emanato l'atto o compiuto l'attività, che potrebbe non coincidere con «l'ufficio» titolare del potere di accertamento. Ad esempio, in caso di attività istruttoria compiuta da una direzione provinciale dell'Agenzia delle entrate, sarà questa la controparte nel processo tributario; qualora invece l'attività sia svolta dalla Guardia di Finanza, sarà questa la parte contro cui agire in giudizio.

Negata la natura provvedimentale degli atti autorizzativi emanati dal Procuratore della Repubblica e dall'autorità giudiziaria, ne consegue che è da escludere che il ricorso possa essa proposto contro costoro, essendo tali atti autorizzativi privi di autonomia, giacché si collocano nell'ambito di una attività di sollecitazione dell'autorizzazione sempre svolta dall'Amministrazione finanziaria, civile o militare, il cui atto istruttorio incorpora l'autorizzazione. La loro impugnazione, come si è detto, potrà dunque avvenire mediante il «veicolo» dell'impugnazione dell'atto istruttorio dell'Amministrazione finanziaria.

legittimo sempre di più appare come un ingombro concettuale che ostacola la percezione delle novità (...) e di cui (...) potremmo dare a meno senza grandi rimpianti e, forse, pure con qualche beneficio» (Sordi, *Interesse legittimo*, in *Enc. dir.*, Annali, II, 2, Milano, 2008, 709 ss. e spec. 729), di talché appare forse più consona far riferimento all'espressione «situazioni giuridiche soggettive» il cui successo «discende da questa nuova sensibilità» (*ibidem*, 726).

(422) In una simile prospettiva cfr. Vanz, *L'autorizzazione*, cit., 316 che evidenzia come le autorizzazioni istruttorie non sono finalizzate a tutelare il contribuente nei confronti del fisco ma «il cittadino rispetto all'autorità. Non è il diritto di proprietà ad essere garantito, ma sono le libertà fondamentali del cittadino (...)». In senso conforme cfr. ad es. da ultima Monti, *Il principio di reciprocità di cui all'articolo 26 del Modello OCSE: applicazione nella fiscalità italiana*, in *Novità fiscali* (SUPSI), agosto 2011, 9 ss., per la quale «il legislatore ha in numerose disposizioni vincolato l'agire dell'amministrazione ad "autorizzazioni" vuoi dell'autorità giudiziaria vuoi del superiore gerarchico deputati ad evitare la prima l'abuso del potere pubblico a discapito delle libertà del cittadino, il secondo l'esercizio arbitrario del potere discrezionale di cui pure è dotata l'amministrazione».

(423) Cfr. per tutti Alexy, *op. cit.*, 551 ss.

In questa prospettiva, peraltro, emerge la logica pregiudizialità del processo avente ad oggetto l'impugnazione (in via autonoma) dell'autorizzazione o dell'attività istruttoria rispetto a quello relativo all'impugnazione dell'atto impositivo sostanziale che è l'elemento finale del procedimento a formazione progressiva di cui la suddetta fase istruttoria è parte.

Va infine esaminata tale problematica dal punto di vista dell'Amministrazione finanziaria: non ci risulta che essa abbia mai preso posizione espressamente su tale questione (424), ma non è difficile immaginare che essa, di primo acchito, non avrebbe simpatia per l'autonoma impugnabilità degli atti istruttori, che potrebbero alimentare nuovo contenzioso e prestarsi a contestazioni pretestuose o tattiche dilatorie dei contribuenti. Purtroppo, l'attuale situazione italiana è pericolosissima per la stessa amministrazione, sol che si ricordi che la Corte di Strasburgo ha evidenziato che, nel caso di accesso non preceduto dall'autorizzazione del magistrato e di assenza del diritto ad un ricorso effettivo ed immediato contro lo stesso, l'attività istruttoria compiuta comprimendo i diritti fondamentali è, di per sé, illegittima (425).

6. – I diritti fondamentali europei e lo Statuto del contribuente

Come si è evidenziato nell'introduzione al presente contributo, l'interesse per lo studio dei diritti del contribuente di fonte europea discende da un conflitto mai risolto tra due modi di concepire il rapporto tra interesse fiscale e Stato di diritto. Volendo ragionare, come fanno i comparatisti, in termini di *regulae* e *principia* (426), possiamo affermare che in questa epoca storica assistiamo alla coesistenza di due *principia* tra loro antitetici.

Da un lato, vi è quello dell'«interesse fiscale», che risale alla notte dei tempi (427) e che, seppure in declino sotto il profilo ideologico

(424) Quantomeno dopo la sentenza *Ravon*; in precedenza l'Agenzia delle entrate aveva affermato la non impugnabilità dell'autorizzazione all'accesso ai dati bancari, in quanto ritenuto atto privo di rilevanza esterna (circ. 19 ottobre 2006, n. 32/E, § 4.2).

(425) Cfr. i riff. giur. indicati *supra*, nota 208. Ovviamente, l'illegittimità dell'attività istruttoria, secondo il modello dell'invalidità derivata, si propaga all'atto impositivo finale, rendendolo a sua volta illegittimo.

(426) Cfr. Lupoi, *Sistemi giuridici comparati. Traccia di un corso*, Napoli, 2001, 293 ss.: le *regulae* sono i dati giuridici (norme legislative, sentenze, opinioni dottrinali) mentre i *principia* non sono i principi, cioè ricostruzioni analitiche concettuali delle prime, ma i modelli risolutivi delle principali istanze della vita sociale, spesso non verbalizzate, del modo in cui la società percepisce la dimensione del dovere giuridico, del modo in cui gli attori di un sistema percepiscono e rappresentano il funzionamento di determinati istituti giuridici, del modo in cui la società ne intende la funzione e struttura. I *principia*, pertanto, rappresentano le aspettative sociali di funzionamento delle *regulae*.

(427) Cfr. Sechi, *op. cit.*, 9 ss.: «Mentre la parola “erario” divenne sinoni-

e dogmatico, non solo non è stato ancora completamente sradicato, ma subisce ondate di nuova linfa a causa delle impellenti necessità finanziarie di uno Stato iper-indebitato e di fronte al fenomeno dilagante dell'evasione fiscale. Orbene, in una tale situazione, spesso si ritiene «giusto» persino far vacillare i principi dello Stato di diritto (428).

Dall'altro lato, vi è quello dello «Stato di diritto (tributario)», più moderno, che ogni giorno si rafforza e si arricchisce di nuovi spunti, ma che non è stato ancora capace di imporsi in modo definitivo, secondo il quale, molto semplicemente, neppure nel settore fiscale possono essere messi in discussione i principi dello Stato di diritto (429), giacché il diritto alla difesa, la soggezione dell'amministrazione alla legge e, in generale, i diritti fondamentali, sono valori garantiti allo stesso modo della lotta all'evasione.

La coesistenza schizofrenica dei due *principia* spiega la presenza, in *subiecta materia*, di *regulae* confliggenti, contraddittorie.

Come è stato autorevolmente evidenziato, quando il cittadino di-

mo di cassa dello Stato, sottoposta a pubbliche garanzie, la parola “fisco” (*nomen odiosum et tremendum*), da cui “fiscale” e “confisca” (incamerare nel fisco) acquistò carattere di odiosità, a causa del modo vessatorio e antieconomico – inteso unicamente a forzare il ritmo delle pubbliche entrate – col quale venivano riscossi i tributi che l'alimentavano».

(428) Cfr. per tutti Boria, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002; Antonini, *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*, Milano, 1996; De Mita, *Interesse fiscale e tutela del contribuente*, Milano, 2006.

(429) Di questo conflitto tra *principia* è testimone la migliore dottrina. Senza pretesa di completezza possiamo ricordare, oltre alle monografie citate alla nota precedente, Vanoni (*La dichiarazione tributaria e la sua irretrattabilità*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1937, I, 253 ss.), per il quale «l'interesse che muove l'amministrazione non è quello di realizzare il proprio vantaggio ad ogni costo, ma quello di attuare il diritto»; infatti, «chi ha il dovere di imporre, ha il dovere insieme di farlo secondo il diritto, o secondo giustizia, e chi ha il dovere di essere gravato, ha insieme il diritto di essere trattato secondo giustizia» (Id., *Natura ed interpretazione delle leggi tributarie*, Milano, 1932, 1044, nota 186, citando un passo di De Luca, *Scienza delle Finanze*, Napoli, 1858, 66). Per Crisafulli (*In tema di capacità contributiva*, in *Giur. cost.*, 1965, 861 ss.), «niente nell'art. 53 Cost. sta ad indicare che all'interesse fiscale sia data una qualsiasi prevalenza nell'ordine dei valori costituzionali»; Allorio (*Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 8 ss.) ricordava come l'amministrazione dovesse perseguire un fine di giustizia; e per Moschetti (*Quale democrazia fiscale?*, Atti del Convegno di Treviso del 13 maggio 1994, all. a *Fisco*, 1994, 42, 8 ss.) «in nome di una malintesa supremazia dell'interesse fiscale si è creato uno specialissimo diritto, chiamato “diritto tributario”, nel quale scompaiono garanzie del cittadino riconosciute in altri rami dell'ordinamento ... un cittadino dimezzato».

Con riguardo all'ampiezza dei poteri inquisitivi afferenti la fiscalità, Adams, *op. cit.*, 241, ci ricorda che «tutti gli Stati totalitari (...) sono caratterizzati da un'intensa e inesorabile azione di spionaggio e intrusione nelle vite dei cittadini» mentre «in una società libera il potere dello Stato di spiare i suoi cittadini è estremamente limitato, tenuto a freno e controllato».

viene contribuente non per questo «perde» una parte dei suoi diritti. I diritti fondamentali devono, quindi, essere integralmente rispettati, anche nel manifestarsi del potere d'imposizione (430). Tali diritti, come è noto, sono previsti sia dal diritto nazionale (431), sia dal diritto dell'Unione e dal diritto della CEDU, e concernono i limiti del potere impositivo del legislatore, i limiti del potere accertativo dell'amministrazione (incluso il diritto alla *privacy* (432)), il diritto del contribuente a poter disporre di efficaci ed effettivi strumenti di tutela giurisdizionale delle proprie posizioni soggettive.

A tale riguardo, va ricordato come i diritti dei contribuenti previsti dal diritto europeo (CEDU, Carta UE, TUE) abbiano molteplici possibilità di innestarsi nell'ordinamento interno, ossia attraverso un pluralità di meccanismi, quali: (i) la preminenza del diritto dell'Unione sul diritto interno e la conseguente forza disapplicativa del primo sul secondo; (ii) la valenza di norma costituzionalmente interposta della CEDU ai sensi dell'art. 117 Cost.; (iii) il riferimento contenuto nell'art. 1, 1° comma, della l. n. 241 del 1990 secondo cui il procedimento amministrativo è retto anche dai «principi dell'ordinamento comunitario» (433); (iv) il principio costituzionale del «giusto processo» ex art. 111 Cost. che si ispira ai principi della CEDU; (v) lo Statuto del contribuente che è, culturalmente, espressione della migliore tradizione giuridica non solo italiana ma anche europea della quale, in larga parte, riecheggia i principi di fondo.

Relativamente a quest'ultimo, va ulteriormente osservato che i suddetti diritti europei non soltanto integrano quelli contenuti nello Statuto del contribuente (434) ma, in qualche modo, danno luogo ad un «Super Statuto». Se, infatti, lo Statuto del contribuente può essere derogato da leggi ordinarie – e questo è il maggior limite dello Statuto – il «Super Statuto» di matrice europea non soffre di tale «debolezza», giacché ogni disposizione nazionale che fosse incompatibile con esso

(430) Cfr. Corte Suprema degli Stati Uniti, *J. Marshall J.*, Opinion of the Court, *McCulloch c. Maryland*, 17 US (*Wheat*) 316 [1819]: «Il potere di tassare implica il potere di distruggere».

(431) Per l'Italia il riferimento è ovviamente allo Statuto dei diritti dei contribuenti.

(432) Con riguardo ai diritti del contribuente nello scambio internazionale di informazioni ai fini della riscossione dei tributi cfr. da ultimo Oner, *Using Exchange of Information in Regard to Assistance in Tax Collection*, in *European Taxation*, 2011, 123 ss.

(433) Il punto è ben evidenziato da Del Federico, *Tutela*, cit., 98 ss. e 230 ss., testo e nota 117, ove si evidenzia come tale richiamo avrà come effetto principale l'estensione dell'applicazione dei principi del diritto dell'Unione anche ai quei settori dell'attività amministrativa con costituenti esecuzione di disciplina dell'Unione. Non vi è dubbio, tuttavia, che nelle materie che non rientrano nel diritto dell'Unione, il richiamo dei relativi principi opererà con la forza e con i limiti della norma interna e non di quella europea (cfr. Del Federico, *Tutela*, cit., 263).

(434) In materia cfr. per tutti Marongiu, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, 2^a ed., Torino, 2010 ove ult. riff.

potrà essere disapplicata, eventualmente previo intervento della Corte di giustizia, ovvero dichiarata costituzionalmente illegittima in base al diritto della CEDU e della Corte di Strasburgo.

Infatti, come è stato efficacemente affermato, «l'evoluzione del diritto comunitario [ora, del diritto dell'Unione] ha attribuito a taluni diritti del singolo dinnanzi all'Amministrazione finanziaria una dimensione sopranazionale, rafforzando lo *status* giuridico del contribuente europeo e salvaguardandolo dall'arbitrio del legislatore nazionale» (435).

A tale proposito, se è vero che già prima del Trattato di Lisbona esistevano dei principi di diritto comunitario a tutela dei diritti e delle libertà dei contribuenti (principio di non discriminazione, libertà fondamentali: libera circolazione delle merci, dei capitali, dei lavoratori, libertà di prestazione di servizi e di stabilimento), è altrettanto vero che questi assumevano rilievo quasi esclusivamente in situazioni transfrontaliere, ossia quando coinvolgessero almeno due Stati membri (436). Dopo il Trattato di Lisbona, invece, sono posti sotto la tutela del diritto dell'Unione anche diritti e garanzie procedurali il cui ambito di rilevanza può essere meramente interno ad uno Stato membro.

Nell'attuale difficile situazione del diritto tributario italiano, dunque, i principi del diritto europeo possono costituire un unico ancoraggio certo nella tempesta del «cambiare continuamente le regole del gioco [che] instaura il regime dell'arbitrio e della violenza da parte del potere politico» (437). Né si può accettare l'argomento della lotta all'evasione fiscale per giustificare il mancato rispetto dei diritti fondamentali, allo stesso modo in cui la lotta al crimine non può essere una giustificazione per trasformare uno Stato di diritto in un regime repressivo (438).

(435) La Scala, *I principi fondamentali*, cit., 101.

(436) Sul punto si vedano, da ultimi, Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2010, *passim*, nonché, nella letteratura europea, S. van Thiel, *The EU Treaty as a charter of taxpayers rights*, in AA.VV., *The Confederation Fiscale Européenne at 50 Years*, Bruxelles, s.d. ma 2009.

(437) Così lucidamente De Mita, *Mostri giuridici. Nell'emergenza un Fisco confuso*, in *Il Sole 24 Ore*, 29 agosto 2011, 1. Cfr. altresì, in modo ancor più netto, Adams, *op. cit.*, 424: «Lo spionaggio politico nei confronti di tutti i cittadini, che caratterizzò le burocrazie degli Stati totalitari, nelle democrazie occidentali trovò un corrispettivo nelle spie del fisco. I corpi spionistici degli Stati totalitari hanno a che fare con la sicurezza interna, la polizia fiscale in Occidente ha a che fare con la sicurezza delle entrate dello Stato. Gli scopi differiscono, la portata dello spionaggio no».

(438) Qui non ci si riferisce al concetto ottocentesco di *Rechtsstaat* in opposto al *Polizeistaat*, quanto alla moderna espressione di «Stato di diritto» utilizzato dalle Corte europee, sia a Lussemburgo (l'Unione europea «è una comunità di diritto nel senso che né gli Stati che ne fanno parte, né le sue istituzioni sono sottratti al controllo della conformità dei loro atti alla carta costituzionale di base costituita dal Trattato»: CGCE, 23 aprile 1986, causa 294/83, *Les Verts*, § 23), sia a Strasburgo (i principi dello Stato di diritto costituiscono «le pietre angolari della Convenzione»: CEDU, 22 marzo 2001, *K.-H.W. c. Germania*; Id., 22 marzo 2001, *Kessler e altri c. Germania*). Ci riferiamo, come è stato efficacemente indicato, al

Ciò che importa notare è che la «credibilità del sistema», nel cui ambito non ha molto senso distinguere tra potere del legislatore e potere dell'amministrazione (che spesso in pratica si confondono (439) e che invece dovrebbero essere improntati alla massima separazione di poteri (440)), in quanto sintesi di equità, prevedibilità, rispetto delle

concetto di «Stato di diritto oltre lo Stato» (Bin, *Stato di diritto*, in *Enc. dir.*, Anali, IV, Milano, 2011, 1149 ss. e spec. 1160), ossia a quello Stato che offra la garanzia del rispetto dei diritti fondamentali.

(439) Il potere del legislatore si confonde con quello dell'amministrazione allorché le norme fiscali non sono redatte dal Parlamento, ma dal Governo, usando (ed abusando del-) la decretazione d'urgenza, e nei fatti sono materialmente scritte dall'amministrazione che è poi chiamata ad interpretarle e a metterle in pratica. Si tratta di un «potere impositivo di stampo burocratico» (Marongiu in Marongiu - Marcheselli, *Lezioni di diritto tributario*, 3^a ed., Torino, 2011, XX) che degrada lo stesso principio di riserva di legge: «In un simile contesto [il riferimento è alla riserva di legge nell'esperienza dello statuto albertino, ma è quantomai attuale ai nostri giorni], dunque, la riserva di legge non riesce a realizzare che l'organo legislativo intervenga sempre direttamente (...) e finisce per coincidere col principio di *legalità formale*, il quale in questo significato minimale, richiede solo una base legale per l'esercizio di un potere da parte del governo-amministrazione» (Carlassarre, *Legge (riserva di)*, in *Enc. giur.*, XVIII, Roma, 1990, citato da Caretti, *I diritti fondamentali*, cit., 19-20).

Relativamente al potere dell'amministrazione, sintomatica è la citata lettera del direttore dell'Agenzia delle entrate del 5 maggio 2011 sulla «correttezza ed efficienza nell'azione di controllo e in quella di servizio». Adams, *op. cit.*, 41 ss., ci ricorda che, ai tempi dell'antico Egitto, «ci fu una grande quantità di lamentele per false denunce da parte degli esattori, che accusavano contribuenti onesti di evasione fiscale. Ai contribuenti egiziani non piaceva questo attacco alla loro reputazione (...). Questa marea di proteste da parte dei contribuenti oppressi fu seguita da una lettera inviata a tutti gli agenti del fisco, in cui si ricordava loro che il re [Tolomeo I Sotere] e la regina esigevano un trattamento equo per tutti i contribuenti (...). Tuttavia non si dovrebbe dare troppa importanza a questo proclama. Il re considerava i suoi funzionari in capo responsabili per tutte le imposte non riscosse; questa pressione al vertice del sistema inevitabilmente si riverberava fino all'ultimo contribuente alla base. Il re era intrappolato tra un Tesoro vuoto e contribuenti ribelli. In questa situazione diceva una cosa da una parte e il suo contrario dall'altra».

(440) Adams, *op. cit.*, 215, evidenzia che ancor meglio della separazione dei poteri secondo il modello di Montesquieu – in cui quello legislativo e quello esecutivo sono appunto distinti – in materia fiscale l'*optimum* consisterebbe nella separazione dei poteri di *fiscal policy* che si verificò in Inghilterra dopo la Magna Carta del 1215, in cui «il re poteva spendere ma non tassare [e] il Parlamento poteva tassare ma non spendere». Egli osserva che oggi «la prassi svizzera di sottoporre tutte le questioni riguardanti le imposte a un voto del popolo incarna la saggezza di separare il potere di tassare da quello di spendere. Quando questi due poteri appartengono ad un solo organo statale, inevitabilmente il potere di spendere calpesterà qualsiasi limitazione alle imposte» (pag. 239). Per Rebuffa (*Cittadino? Quale cittadino*, in AA.VV., *Sudditi*, cit., 39), «la "separazione dei poteri", nell'interpretazione orlandiana, implicava il rigetto della teoria del reciproco controllo, al fine di assicurare l'efficienza organizzativa dello Stato. La cultura politi-

regole e, *in apicibus*, dei diritti fondamentali – che è il miglior deterrente contro l'evasione – sia ancora lontana dall'aver raggiunto un livello accettabile secondo standard europei (441).

Si potrebbe concludere affermando che, in altre parole, «il fine non giustifica i mezzi». Se, tuttavia, ci si muove dalla prospettiva da cui abbiamo esaminato ciò che forma oggetto di questo lavoro (i diritti fondamentali in rapporto ai «mezzi», nell'ambito di un'analisi giuridica) verso una più ampia (quella dei «fini», ossia della lotta all'evasione fiscale), si apprende dai più moderni studi di psicologia fiscale che «se le autorità fiscali trattano i contribuenti come partner leali, è probabile che conseguano (...) un incremento della propensione ad aderire in modo volontario alle leggi tributarie» (442). Viceversa, se le autorità fiscali assumono «il ruolo di “guardie”» e adottano «le strategie utili a scovare i “ladri”», i contribuenti, «percependosi perseguitati, potrebbero immedesimarsi nella parte cercando di sfuggire in modo creativo» (443). Il che significa, altresì, che i «mezzi» rispettosi dei diritti fondamentali, lungi dall'essere meno efficienti, contribuiscono essi stessi ad un più proficuo raggiungimento del fine.

dott. STEFANO MARCHESE
Consigliere Nazionale CNDCEC

ca e giuridica dominante, in tal senso, non considerò come il significato autentico della “separazione” fosse, in realtà, quello di assicurare la tutela costituzionale dei diritti soggettivi. La successiva esperienza costituzionale italiana – dall'avvento del fascismo sino a oggi – è segnata da questa antica debolezza; l'assenza di una cultura dei diritti individuali, il fondamento di ogni regime liberale».

(441) È impressionante constatare come le denunce penali per reati fiscali, effettuate dall'Amministrazione finanziaria, in un caso su due non siano fondate (cfr. AA.VV., *Reati fiscali, un'assoluzione ogni due denunce*, in *Il Sole 24 Ore*, 5 settembre 2011, 3), come pure l'incremento del contenzioso tributario registratosi in questi ultimi anni, piuttosto che essere dovuto «all'incremento della propensione alla litigiosità del contribuente» (così Lapecorella, *Problematiche relative all'operatività della giustizia tributaria*, Audizione del direttore generale delle Finanze presso la VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati, Roma, 15 dicembre 2010, 7), appare piuttosto dovuto alla scarsa «qualità» degli accertamenti, giacché risulta che, in primo grado, mediamente il 36% degli atti impugnati viene annullato totalmente dai giudici tributari e un altro 10% parzialmente; con simili percentuali l'amministrazione risulta soccombente in appello [Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, *Relazione al Ministro dell'Economia e delle Finanze sull'andamento della giustizia tributaria* (1° gennaio 2009 - 31 dicembre 2009), Roma, 2010, 74 ss.].

(442) Ferrari - Randisi, *Psicologia fiscale. Illusioni e decisioni dei contribuenti*, Milano, 2011, 202 ss.

(443) Ferrari - Randisi, *op. cit.*, 203 ss., i quali ricordano l'importanza della «giustizia procedurale» ossia, diremmo noi, del rispetto dei diritti fondamentali: «un aumento dei controlli, soprattutto se (...) percepiti come inquisitori (...) ridurrebbe la fiducia riposta nell'autorità (...)»; di fronte ad una bassa correttezza fiscale, «l'autorità per farvi fronte aumenta i controlli e le sanzioni, provocando un'ulteriore riduzione della fiducia, come in una spirale».

