



Corso P17037

Il giudice civile ed il giudice tributario: l'analisi delle fattispecie comuni sotto le due diverse prospettive

Roma, presso Università RomaTre – Facoltà di Giurisprudenza
8-10 maggio 2017

Il ruolo dei diritti fondamentali nella giurisdizione ordinaria e tributaria: giusto processo, contraddittorio, parità delle armi, riservatezza, segreto bancario. Ruolo delle Carte dei diritti fondamentali. Controllo di costituzionalità e di convenzionalità/CEDU

Appunti per la relazione orale

di Alberto Marcheselli

Professore di Giustizia tributaria e diritti fondamentali
e di Diritto tributario della Unione Europea e Internazionale
presso l'Università di Genova

Premessa. Diritto finanziario e diritti fondamentali?	2
PARTE PRIMA	4
1. Finanza pubblica e Convenzione Europea per la Salvaguardia dei diritti fondamentali dell'Uomo: dalla reciproca indifferenza al principio di giustizia.....	4
1.1. Il diritto tributario è escluso dalla tutela di cui all'art. 6 CEDU?.....	4
1.2. Corte Edu: una giurisprudenza in cammino, tra manovre di bilancio e giusto processo	5
1.3. Un ineludibile paradosso	9
1.4 Un possibile parallelo nel diritto UE. La pronuncia Taricco e il silenzio sul giusto processo.....	10
1.5. L'interesse del fisco, tra arbitrio sovrano e giustizia sociale	11
1.6. La discrezionalità amministrativa nell'alveo della CEDU	12
PARTE SECONDA	14
2. Il giusto procedimento tributario.....	14

2.1 Il principio del contraddittorio nel procedimento tributario	14
2.1.1 Il primo pilastro: cosa è e quale funzione ha il contraddittorio.	14
2.1.2 Il secondo pilastro. Quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio?	15
2.1.3 Il terzo pilastro. Dove si applica il principio del contraddittorio.	16
2.1.4 Il quarto pilastro. Chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio.	18
2.1.5 Il quinto pilastro. Come deve essere attuato il contraddittorio: il principio di effettività.....	18
2.1.6. Il sesto pilastro. Effettività del contraddittorio e questionari, accertamento con adesione, reclamo-mediazione e autotutela.....	20
2.1.7 Il settimo pilastro. È possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il case study dell'urgenza di provvedere.	21
2.1.8 L'ottavo pilastro. Quali conseguenze per la violazione del principio dell'effettivo contraddittorio.	24
2.2 La tutela contro le illegittimità istruttorie.	27
2.2.1 Le violazioni istruttorie e il problema della inutilizzabilità.....	27
2.2.2 Gravità della lesione e proporzionalità del rimedio come regole di giudizio per la selezione dei casi rilevanti.	28
2.2.3 Casistica: le irregolarità nella collaborazione «istituzionale» (in particolare, gli atti del procedimento penale o dei giudizi civili, amministrativi, contabili e nei procedimenti disciplinari o innanzi le <i>authorities</i>).....	29
2.2.4 Segue: accessi, ispezioni e verifiche illegali.	30
2.2.5 La cooperazione internazionale illegale tra autorità fiscali. L'utilizzazione di fonti illecitamente acquisite da terzi: «la lista Falciani».....	33
2.2.6 Verso una tutela effettiva.....	39
PARTE TERZA	43
3. La giusta giurisdizione tributaria come giurisdizione di controllo della giusta funzione impositiva	43
3.1 Imparzialità del giudice e onere di allegazione delle parti	43
3.2 L'onere della prova.....	44
3.3 L'onere di contestazione e la conseguenza dell'inerzia processuale.....	45
3.4 Un po' di chiarezza su motivazione, fondamento e prova, tra procedimento e processo	46
3.5 Motivazione dell'atto e oggetto del processo.....	47
3.6 Motivazione, prova, giusto procedimento e giusto processo.....	48

Premessa. Diritto finanziario e diritti fondamentali?

Fino a pochi anni fa il sintagma *“giustizia tributaria (o finanziaria) e diritti fondamentali”* sarebbe stato liquidato come improbabile.

La situazione è grandemente mutata, essenzialmente per l'operare di alcuni fattori. Tra di essi, da un lato, la crisi economica globale e, dall'altro, il diffuso “arretramento” dello “Stato”: si è, tendenzialmente, ridotta l'area di intervento pubblico in molti settori propri dello “Stato sociale”, o, quantomeno, si è evidenziata una sempre maggiore difficoltà nell'assicurare in termini efficienti tali servizi.

Non è questa la sede per tentare di analizzare le cause profonde (materiali e/o ideologiche) di tale fenomeno, che costituisce, ai nostri fini, un dato di fatto su cui impostare la riflessione.

Conseguenza di ciò è che comincia ad essere avvertito in modo sempre più nitido il fatto che il diritto finanziario, come diritto che regola il reperimento dei mezzi con cui finanziare la spesa pubblica, e le correlate scelte allocative sulla erogazione della spesa, hanno una **poderosa incidenza sui diritti fondamentali**.

Mai come in tempo di crisi, la finanza pubblica e il tributo divengono *zona pericolo* per i diritti fondamentali. Ciò, sia perché un inadeguata *compliance* agli obblighi di solidarietà rischia di privare la collettività dei mezzi necessari ad assicurare i servizi che presidiano i diritti fondamentali dei consociati. E sia perché un prelievo tributario o contributivo che dimentichi i parametri di equità o la suprema garanzia della *proporzionalità* nell'esercizio dei poteri, rischia esso stesso di attentare ai diritti fondamentali.

Pericoli che alcune non sempre del tutto accorte scelte e impostazioni, figlie più di approcci contabili e bilancistici, non mancano di delineare come concreti, nello scenario italiano ed europeo.

Senza diritto finanziario non esistono diritti fondamentali: è imperdonabile, per ricorrere a una metafora, sia rubare il frumento nei granai, sia impedire alle spighe di fruttificare.

Non può sottacersi il fatto che il diritto finanziario sia stato finora, come si è detto con felice sintesi, molto finanziario e... poco diritto.

Hanno dominato il campo - forse troppo e forse troppo a lungo - analisi economiche della realtà, nella quali l'arida astrattezza del modello econometrico ha prevalso sul profilo della ragionata ponderazione di valori e interessi.

Ragionata ponderazione di valori e interessi, in una parola *equità*: un campo nel quale il *diritto moderno e concreto*, che sappia guardare oltre alla stanca esegesi delle sempre più inadeguate formule letterali della legge, può e deve dare un contributo prezioso.

PARTE PRIMA

1. Finanza pubblica e Convenzione Europea per la Salvaguardia dei diritti fondamentali dell'Uomo: dalla reciproca indifferenza al principio di giustizia.

1.1. Il diritto tributario è escluso dalla tutela di cui all'art. 6 CEDU?

A tutta prima, occuparsi della compatibilità del diritto finanziario con le previsioni della CEDU potrebbe apparire un esercizio di stile. La nota giurisprudenza della Corte Edu ha, infatti, finora escluso dalla applicazione della clausola del **giusto processo**, di cui all'art. 6 CEDU, proprio il giudizio tributario (Corte Edu 12 luglio 2001, *Ferrazzini v. Italia*).

Sempre a tutta prima, parrebbe di doverne trarre la conclusione della reciproca indifferenza delle regole tributarie e convenzionali, con la conseguenza che le regole CEDU non potrebbero costituire, secondo il noto modello operativo, norme interposte per la verifica di costituzionalità del diritto interno.

La apparenza, tuttavia, inganna.

In primo luogo, già a livello *processuale*, perché la clausola convenzionale del *giusto processo* è comunque applicabile a tutti i processi tributari nei quali siano in gioco *sanzioni*, non importa se qualificate quali penali o amministrative dagli ordinamenti interni (Corte Cedu, 23 novembre 2006, *Jussila v. Finlandia*).

In secondo luogo, a livello *procedimentale*, perché le norme, in genere, sulla tutela dei diritti fondamentali sono comunque applicabili ogniqualvolta l'attuazione della pretesa tributaria venga a impattare con diritti fondamentali, come nel caso della frizione tra poteri di indagine finanziaria e diritti dell'individuo (CEDU, 21 febbraio 2008, *Ravon e altri v. Francia*)

In terzo luogo, a livello *sostanziale*, perché è pacifico nella stessa giurisprudenza CEDU che la normativa sostanziale tributaria deve essere compatibile con la tutela dei diritti fondamentali presidiati dall'art. 1 del Primo Protocollo.

E poi, in ogni caso, tornando alla materia processuale, perché la disciplina di fonte CEDU, per quanto non direttamente applicabile al processo tributario, costituisce un modello

evidentemente assai autorevole di “giusto processo”. Modello con il quale, se non altro concettualmente, l’ordinamento italiano deve confrontarsi

Non solo, ma atteso che, ai sensi dell’art. 111 Cost., non sembrano consentite esclusioni dall’applicazione del principio per nessun tipo di giudizio e, dall’altro, tale principio sembra porsi nello stesso modo rispetto a tutti i giudizi, non pare fuor di luogo ritenere (o almeno argomentare) che, nella misura in cui il concetto di giusto processo di fonte CEDU impatta sui processi non tributari italiani, attraverso il principio di uguaglianza e la portata generale dell’art. 111 Cost., esso finirebbe per interessare anche il processo tributario. Le movenze del sillogismo che qui si propone sono le seguenti. Premessa maggiore: ai sensi degli artt. 111 e 3 Cost. tutti i processi debbono essere ugualmente “giusti”. Premessa minore: le norme Cedu si applicano (come parametri interposti di costituzionalità) ai processi non tributari. Conclusione: le norme CEDU si applicano indirettamente (per la via degli artt. 3 e 111 Cost. e come parametri di costituzionalità) anche al processo tributario.

1.2. Corte Edu: una giurisprudenza in cammino, tra manovre di bilancio e giusto processo

Ancora, non è da escludere che l’embargo che finora ha colpito, nella giurisprudenza della Corte Edu, il processo tributario venga a crollare: se e quando, come è auspicabile e prevedibile, ciò avverrà, i principi che si andranno ad esaminare avranno evidentemente diretta e immediata applicazione (sia pure quali norme interposte del giudizio di costituzionalità, ferma restando la giurisprudenza costituzionale italiana sul punto).

Le ragioni per cui tale mutamento appare a un tempo auspicabile e verosimile sono evidenti.

E ciò per almeno una coppia di motivi.

Il primo è la evidente asimmetria (che la Corte Edu finora non sembra aver colto) tra l’ammettere che la materia tributaria, da un lato, sia oggetto della tutela internazionale sotto il profilo sostanziale e l’escludere, dall’altro, che i processi nazionali ove di tale posizione si discute siano oggetto della garanzia procedurale. È curioso (e, a dirla tutta, non molto giustificabile, in termini di ragionevolezza) affermare che lo Stato con i tributi non può violare i diritti fondamentali dell’uomo e poi disinteressarsi delle possibili violazioni dei diritti fondamentali connessi all’accertamento giurisdizionale dei medesimi rapporti.

E che la Corte ammetta ormai con sicurezza che i diritti fondamentali presidiano anche i soggetti passivi contro una *azione finanziaria sproporzionata* è ormai pacifico. Anzi, la giurisprudenza della Cedu ammette che i diritti fondamentali presidiano i contribuenti sotto un duplice aspetto.

Il primo è quello della tutela, del singolo, ma anche della collettività, contro un *ingiusto procedimento*, cioè contro procedimenti amministrativi di attuazione dei tributi che o siano ingiusti o vessatori (lo riconosce, in sostanza la sentenza *Ravon infra* citata che, pur concernendo il controllo giurisdizionale, si occupa della effettività della tutela giurisdizionale contro le illegittimità commesse nella istruttoria tributaria). Ma lo stesso potrebbe dirsi, al contrario, ancorché si tratti di un aspetto ancora poco esplorato, per procedimenti che, in quanto *inefficienti*, non siano idonei ad assicurare **effettività alla giusta attuazione dei tributi**.

Il secondo aspetto è quello che deriva dalla pacifica applicazione del Primo Protocollo come tutela del contribuente contro un Fisco ingiusto.

La giurisprudenza sul punto è sufficientemente consolidata¹.

Gli Stati, quindi, dispongono, secondo la Corte, di ampia autonomia e poteri di apprezzamento in materia fiscale, con il limite, tuttavia, dei diritti fondamentali riconosciuti dalla Convenzione e dal Primo Protocollo (Cedu, 14 gennaio 2011, *Shchokin c. Ucraina*): sotto

¹ Paradigmatica di questo orientamento è, ad esempio, la sentenza (Corte Cedu 16 giugno 2010, *Di Belmonte – Italia*), nella quale lo Stato italiano aveva preliminarmente opposto alle richieste del contribuente che al diritto tributario la convenzione non sarebbe stata applicabile. La Corte respinge l'eccezione osservando, che

“(…) 38. La Corte rammenta che l'imposizione fiscale costituisce, per principio, un'ingerenza nel diritto garantito dal primo alinea dell'art. 1 del Primo Protocollo e che questa ingerenza si giustifica conformemente al secondo alinea di tale articolo che prevede espressamente una eccezione rispetto a quanto è dovuto per pagamento di tributi e altre forme di contribuzione (...) 39. La materia fiscale non sfugge peraltro al controllo della Corte, poiché questa deve verificare se l'art. 1 del Protocollo n. 1 è stato oggetto di una corretta applicazione. A tal riguardo, essa rammenta che il secondo alinea di tale disposizione si deve leggere alla luce del principio consacrato nella prima frase dell'articolo. Ne consegue che una forma di ingerenza deve garantire un “giusto” equilibrio tra le esigenze di interesse generale della comunità e la necessità imperativa di salvaguardare i diritti fondamentali dell'individuo (*Tre Traktörer AB c. Svezia*, 7 luglio 1989, § 59). 40. Per l'effetto, l'obbligo finanziario che sorge dal prelievo dei tributi o di altre forme di contribuzione, può violare la garanzia consacrata da questa disposizione se impone al soggetto interessato un onere eccessivo o reca un sostanziale danno alla sua situazione finanziaria 41. Per altro, spetta in primo luogo alle autorità nazionali decidere il tipo di imposta o di contribuzione che è opportuno imporre. Le scelte in questa materia implicano normalmente una ponderazione di problemi politici, economici e sociali che la Convenzione lascia alla competenza degli stati firmatari, poiché le autorità interne sono evidentemente nella posizione di valutare meglio tali aspetti che non la Corte. Gli Stati dispongono pertanto in materia di ampi poteri di apprezzamento (*Gasus Dosier et Fördertechnik GmbH c. Olanda*, 23 febbraio 1995, § 60; *National & Provincial Building Society, the Leeds Permanent Building Society and the Yorkshire Building Society c. Gran Bretagna*, 23 ottobre 1997, §§ 80-82).”

questo profilo gli Stati sono quindi soggetti al controllo della Corte anche nell'esercizio della potestà impositiva.

I possibili punti di frizione tra fiscalità e diritti fondamentali sono, in effetti, secondo la giurisprudenza della Corte, molteplici².

La Corte reputa, in proposito, anche sindacabile la *qualità* della legge in termini di chiarezza, ritenendo violata la garanzia in presenza di norme tra loro contrastanti (o di una norma dal significato ambiguo), pur interpretata nei singoli atti applicativi in modo non plausibile dalla Amministrazione fiscale (Corte Cedu 14 ottobre 2010, *Shchokin c. Ucraina*, § 56): il contribuente sarebbe in tali casi esposto all'arbitrio della Amministrazione, con ciò integrandosi una violazione della riserva di legge, ancorché intesa in senso sostanziale. Legge è, infatti, insegna la Corte, quella fonte idonea a dare, indipendentemente dai requisiti formali, garanzie di precisione, stabilità e prevedibilità delle conseguenze delle condotte e dell'assetto di diritti e obblighi (Cedu, 26 aprile 1979, *Sunday Times c. Regno Unito*). Ne consegue, anche, la violazione della garanzia in presenza di interpretazioni amministrative o giurisprudenziali *imprevedibili* in base al tenore delle norme (o della giurisprudenza) preesistenti (Cedu, 8 marzo 2012, *Oao Neftyanaka, Kompaniya Yukos c. Russia*).

In terzo luogo, principio fondamentale qui applicabile è quello della *proporzione del sacrificio* imposto al soggetto passivo.

La Corte, riconosciuto tale possibile sindacato sull'operato degli Stati, ne ha fatto nel corso degli anni un esercizio significativo e non marginale³.

² Ciò, innanzitutto, perché è fatto divieto agli Stati di esercitare il potere tributario in modo contrario al divieto di discriminazione di cui all'art. 14, Convenzione ("Il godimento dei diritti e delle libertà riconosciuti nella presente Convenzione deve essere assicurato senza nessuna discriminazione, in particolare quelle fondate sul sesso, la razza, il colore, la lingua, la religione, le opinioni politiche o di altro genere, l'origine nazionale o sociale, l'appartenenza a una minoranza nazionale, la ricchezza, la nascita o ogni altra condizione." Applica tale disposizione ad esempio Corte Cedu, 23 ottobre 1990, *Darby c. Svezia*, §§ 31-34; Id., 12 dicembre 2006, *Burden e Burden c. Regno Unito*; Id., 21 febbraio 1997, *Van Raalte c. Paesi Bassi*, §§ 43 ss.)

In secondo luogo, si riconosce quale limite al potere impositivo degli Stati il rispetto del principio della predeterminazione normativa degli obblighi, espressamente sancito dall'art. 1 del Protocollo, laddove si fa riferimento alla "legge" quale fonte delle limitazioni al diritto di proprietà. Intendiamo con tale espressione il requisito, richiesto dalla Corte, e corrispondente alla necessaria previsione dell'obbligo, dei suoi presupposti e della sua portata, in fonti preesistenti alla attuazione della pretesa e rese conoscibili attraverso pubblicazione. Tale garanzia è nota anche quale *riserva di legge sostanziale*, per distinguerla dalla riserva di legge formale, per il fatto che è soddisfatta da norme giuridiche cogenti di qualsiasi tipo, di fonte parlamentare, giurisprudenziale (negli ordinamenti retti dal *case law*) e, financo, regolamentare, a condizione che siano debitamente pubblicate e preventivamente conoscibili (cfr. per tutte Corte Cedu, 9 novembre 1999, *Spacek c. Repubblica Ceca*, §§ 54-59; con riguardo ai principi contabili; Id., 21 febbraio 1986, *James e altri c. Regno Unito*, § 67. Sul concetto «autonomo» di "legge" ai fini della Convenzione si veda Consiglio di Europa, *The right to property under the European Convention on Human Rights*, Strasburgo, 2007, 12, ss.)

Da ultimo la giurisprudenza ha ritenuto possibile oggetto di affermazione anche la tutela contro la **pressione tributaria eccessiva**. In proposito può vedersi la giurisprudenza (Cedu, 14 maggio 2013, 66529/11, N.K.M. vs Ungheria) concernente il caso in cui uno Stato, per asserite ragioni di *moralizzazione* (che osterebbero a retribuzioni eccessive dei pubblici dipendenti) e per ragioni di aggiustamento del bilancio, aveva introdotto l'aliquota marginale

³ Così, ad esempio, nella sua giurisprudenza, si è ritenuto *ingiustificato e sproporzionato* (e, pertanto, lesivo dei diritti fondamentali) il differimento per un tempo irragionevole del rimborso di un tributo indebitamente pagato (Cedu, 9 giugno 2006, *Eko, Elda - Avee c. Grecia*). In particolare, si è ritenuto che tale sproporzione possa sussistere anche in presenza della corresponsione di interessi in misura non inferiore al tasso legale, in presenza di crediti per somme di ammontare elevato idonee ad arrecare comunque un danno finanziario effettivo *medio tempore* (Con riferimento ai tempi, compresi tra i 5 e i 10 anni, per il rimborso dei versamenti in acconto in eccesso in Italia, si veda Corte Cedu, 3 ottobre 2003, *Buffalo srl in liquidazione c. Italia* (ricorso n. 38746/97). Per la generica affermazione del fatto che la materia dei rimborsi tributari rientra nel campo di applicazione del Primo Protocollo, Corte Cedu, 16 luglio 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*, (ricorso n. 36677/97); Corte Cedu, 11 gennaio 2012, *Beires Corte Real c. Portogallo*).

Si è, poi, affermato che può rilevare nel campo dell'Art. 1 del Primo Protocollo una applicazione sproporzionata di provvedimenti cautelari *pro fisco* (Cedu, 1° febbraio 2011, *Metalco c. Ungheria*, concernente il sequestro di beni di valore sproporzionato rispetto al debito tributario (oltre 10 volte) di cui non si era autorizzata la vendita, prima che questi perdessero di valore, per effetto del protrarsi della procedura (e del vincolo cautelare). Tali ultime circostanze rendono nella economia della decisione non necessario alla Corte valutare se il diritto del contribuente fosse stato violato già solo per la sproporzione quantitativa tra valore del credito e valore del bene sequestrato).

In materia di iva, si è ritenuto, facendo ugualmente applicazione del principio di proporzionalità e di ragionevole ponderazione tra l'interesse pubblico alla riscossione dei tributi e la tutela degli interessi individuali, che la disciplina del diritto di detrazione e dei relativi presupposti spetta agli Stati, ma che è violato il limite della ragionevolezza ove tale diritto sia condizionato, per il cliente, a condotte del fornitore che il cliente non è in grado, pur adottando la dovuta diligenza, né di verificare, né di modificare:

“Da ultimo, con riguardo agli sforzi per contrastare gli abusi fraudolenti in campo iva, la Corte riconosce che gli Stati che possiedono informazioni circa tali abusi perpetrati da una specifica persona fisica o ente possono assumere specifiche misure per prevenire, arrestare o punire le violazioni.

Tuttavia, la Corte ritiene che se le autorità nazionali, in assenza di qualsiasi indizio di diretto coinvolgimento o consapevolezza di un soggetto nella frode nella circolazione di beni o servizi a fini iva, nondimeno lo penalizzano, ancorché egli di per sé sia stato pienamente rispettoso delle norme iva, per le azioni od omissioni del fornitore, sul quale egli non abbia controllo, né mezzi di monitoraggio dell'attività o strumenti per indirizzarne la condotta, tali autorità nazionali oltrepassano la ragionevolezza e turbano l'equo bilanciamento che va mantenuto tra l'interesse pubblico e le esigenze di protezione del diritto di proprietà” (Cedu, 22 aprile 2009, *Bulves AD c. Bulgaria*).

Oltremodo interessante è, poi, rilevare che, secondo la Corte, nella determinazione della ragionevolezza, deve procedersi a una indagine concreta, che verifichi se il soggetto interessato abbia tenuto una condotta diligente, se confrontata con un agente modello, in condizioni analoghe.

In proposito, si è ad esempio affermato, quanto alla conoscibilità delle norme e la loro certezza, la valutazione del rischio e il correlato canone di tutela dell'affidamento, che il parametro può ritenersi più rigoroso rispetto a una società (di capitali), dalla quale è esigibile che si giovi della assistenza di professionisti esperti, prevedibile una maggiore flessibilità e fisiologica una maggior quota di accettazione del rischio (Cedu, 8 marzo 2012, *Oao Neftyanaka, Kompaniya Yukos c. Russia*).

Per altro verso, è stato espressamente escluso che possa essere posta a carico di una società, per giustificare il ritardo nel conseguimento di un rimborso di tributi indebitamente pagati, la pretesa difficoltà degli Stati nell'assimilare le regole eurounitarie, ovvero le divergenze tra le relative autorità nazionali (Cedu, 16 luglio 2002, *S.A. Dangeville c. Francia*)

del 98% (e quella media del 52%) sulle buonuscite spettanti alla cessazione del rapporto di lavoro dei pubblici impiegati, comprese quelle già maturate.

La Corte di Strasburgo, insomma, pur ribadendo che gli Stati sono titolari di ampia autonomia nella politica fiscale e che le manovre correttive di *budget* e anche la sobrietà dei pubblici impiegati possono essere obiettivi di pubblico interesse, ritiene comunque lesivo dei diritti fondamentali (in particolare la legittima aspettativa al godimento della buonuscita) un prelievo tributario così elevato e, contemporaneamente applicato sulle rendite già maturate. Viene leso in modo sproporzionato il diritto patrimoniale, creata una situazione di difficoltà esistenziale e rotto il patto di fiducia, oltre che tra Stato e cittadino, tra funzionario e amministrazione.

La Corte, per dirla chiaramente, controlla che gli Stati prevedano e applichino i tributi in modo conforme ai diritti fondamentali, ma non che li tutelino in sede giurisdizionale in modo conforme ai diritti fondamentali che devono assistere il processo. Tale scissione tra la garanzia dei diritti e la garanzia sulle modalità di tutela giurisdizionale dei diritti, a nostro modestissimo avviso, non è facilmente spiegabile.

Ancora meno soddisfacente è, poi, l'assetto dato dalla Corte alla questione se si rammenta che, per escludere l'applicazione del giusto processo al contenzioso tributario, essa afferma che ciò dipende (anche) dal fatto che il rapporto tributario sarebbe espressione delle prerogative sovrane dello Stato. Ciò è strano e contraddittorio: tale carattere sovrano e insondabile del tributo non impedisce alla Corte di verificare come i tributi vengono previsti e attuati, da un lato, nella parte in cui incidono sul diritto di proprietà, tutelato dal I protocollo aggiunto alla CEDU, ma impedirebbe, dall'altro, di verificare che i giudici interni debbano procedere e procedano secondo le regole del giusto processo. In effetti, se il tributo è espressione di sovranità, non dovrebbe essere sindacabile la sua previsione e attuazione. Se è sindacabile, resta difficile capire perché non dovrebbe essere garantita la effettività della sua tutela giurisdizionale.

1.3. Un ineludibile paradosso

Anzi, sembra ipotizzabile persino un ragionamento *a maggior ragione*: se è soggetta alla Corte persino la fase della determinazione legislativa del tributo, ove è indubbio ricorra, come riconosce la stessa Corte, valutazione politica, ponderazione di interessi e, comunque,

discrezionalità, come negare che sia soggetta alla Corte la fase, vincolata, del controllo giurisdizionale del corretto accertamento del presupposto di imposta, definito in modo inderogabile dalla legge?

Che il diritto tributario sia il nocciolo duro delle prerogative statuali e che in esso rimanga prevalente la connotazione di relazione tra il singolo e la collettività si può anche condividere, ma che questa relazione debba essere necessariamente impari e, soprattutto, che da questo debba scaturire l'esclusione dell'applicazione delle norme sul giusto processo non convince affatto. È evidente che la Corte, pur senza sviluppare tale aspetto in modo disteso, si fonda sull'importanza per la collettività della riscossione delle imposte. Il tema è allora quello dell'*interesse fiscale*, ben sviluppato anche nella giurisprudenza della Corte Edu (Corte Edu 21 maggio 2003, *Vastberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Svezia*, § 115 ss).

1.4 Un possibile parallelo nel diritto UE. La pronuncia Taricco e il silenzio sul giusto processo.

Affrontando il tema dell'interesse fiscale, non solo degli stati sovrani ma anche della stessa Unione Europea, è doveroso, in questa sede, citare altresì la nota sentenza *Taricco*. Con questa pronuncia la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha vagliato la compatibilità del sistema della prescrizione italiano penale con il diritto dell'Unione Europea.

Non è la sede per introdurre un'esposizione specifica delle affermazioni della Corte (nonostante esse siano di estrema attualità, rilevanza e interesse) ma sembra doveroso, in una trattazione sul *giusto processo tributario europeo*, segnalare che la Corte di Giustizia, nell'interrogarsi sulla proporzione e adeguatezza dei termini di prescrizione, una volta effettuato un accenno, ai "diritti fondamentali", non spenda un particolare approfondimento quanto al profilo del giusto processo.

Sicuramente tale accenno non viene effettuato per ragioni giustificate e legittime, rispetto alla questione concreta, perché, verosimilmente, ritenuto implicito, o implicitamente non rilevante nei fatti della controversia, ma la circostanza è comunque da sottolineare.

La Corte così facendo infatti crea, sicuramente inconsapevolmente e alla mera apparenza, un pericolo su cui vale la pena di riflettere: il pericolo di una interpretazione nel senso che la tutela dei diritti finanziari della UE possa essere attuata "ad ogni costo".

Si vuol rilevare che la sentenza affronta il tema dei termini di prescrizione penale omettendo, formalmente, il riferimento, al principio costituzionale della ragionevole durata del processo, di cui all'art. 111 Cost. e all'art. 6 Cedu.

Non può sottacersi, su un piano generale, che della prescrizione penale in Italia si è certamente abusato e si abusa, ma non va dimenticato, in un equilibrato governo dei principi, che altrove o in altri momenti storici, si potrebbe anche abusare della durata del processo e i due valori vanno ovviamente contemperati.

L'enfasi sugli interessi finanziari e sull'effetto, brutto, della perdita di gettito correlato alla prescrizione, allarma il giurista attento, se dovesse significare il disamore per la ponderazione di tutti i valori costituzionali in gioco.

1.5. L'interesse del fisco, tra arbitrio sovrano e giustizia sociale

Che la riscossione dei tributi sia un interesse fondamentale dello Stato, necessario alla sua stessa esistenza è certo, ma da questo non derivano, a nostro avviso, alcune delle conclusioni che potrebbero trarsi letteralmente dalla sentenza Ferrazzini della Corte Edu e dalla sentenza Taricco, a una lettura superficiale.

Ciò per una coppia di ragioni.

La prima ragione è che l'interesse del Fisco non è l'interesse alla riscossione di *qualsivoglia* tributo, ma l'interesse alla riscossione del *tributo giusto*. È vero che il tributo è prelievo che risponde all'interesse pubblico (vuoi perché espressione della sovranità o, più modernamente, perché espressione dei doveri di solidarietà nei confronti della collettività). Ciò, però, non implica che esso sia rimesso all'arbitrio del pubblico potere, né nella prospettiva internazionale né in quella interna: il sacrificio che, in forza di tale supremazia o dovere di solidarietà, può imporsi è solo quello imposto conformemente alla capacità contributiva del singolo così come misurata dalle norme di legge. Non esiste un interesse fiscale come generica posizione preminente, di vantaggio, del fisco, tale da derogare alla legge e ai principi: l'interesse fiscale è quello al prelievo del tributo così come stabilito dalla legge e dai principi. E, del resto, ormai la Corte lo riconosce, ritenendo applicabile l'art. 1 del Primo Protocollo alla materia tributaria (Corte Edu 23 ottobre 1990, *Darby v. Svezia*, § 31-34).

La seconda ragione è che, ammesso che l'interesse fiscale consente di affievolire le posizioni giuridiche del privato (permettendo un prelievo forzoso), non si vede perché questo

affievolimento dovrebbe estendersi alla disciplina processuale. Anche ammesso che la destinazione a soddisfare i bisogni collettivi consenta di sacrificare i diritti individuali, non si vede perché il sacrificio, oltre che esplicarsi nella disciplina sostanziale, dovrebbe estendersi anche ai diritti, strumentali, di difesa in giudizio. Le norme stabiliscano quali sacrifici si possono imporre ai privati, ma che poi sia almeno consentito accertare equamente che tali sacrifici siano avvenuti nel rispetto della legge.

1.6. La discrezionalità amministrativa nell'alveo della CEDU

Si può notare come, alla luce di queste considerazioni, anche le controversie relative ai settori ove si esplica discrezionalità amministrativa devono essere soggette alla Convenzione. E del resto non mancano esempi di controversie di tal tipo ritenute rientranti nell'ambito CEDU dalla Corte di Strasburgo: controversie sul rifiuto di permesso di aprire una scuola di lingue (Corte Edu 19 marzo 1997, *Hornsby v. Grecia*) o di risarcimento danni causati dall'annullamento di un atto amministrativo (Corte Edu 24 aprile 1998, *Manovronichis v. Cipro* e 9 giugno 1998, *Cazenove de la Roche v. Francia*) ovvero relative a procedimenti disciplinari vertenti sull'esercizio delle professioni liberali (Corte Edu 28 giugno 1978, *König v. Germania* e 23 giugno 1981, *Le Compte ed altri v. Belgio*) oppure relative alla negazione del diritto di esercitare la libera professione (Corte Edu 19 aprile 1993, *Kraska v. Svizzera*), quelle riguardanti il riconoscimento del diritto alla pensione (Corte Edu 26 maggio 1986, *Deumeland v. Germania*), quelle relative a decreto ministeriale di vincolo paesaggistico (Corte Edu 16 dicembre 1992, *de Geouffre de la Pradelle v. Francia*) ovvero il diritto di utilizzare propri pozzi d'acqua contro la concessione a terzi di discarica (Corte Edu 25 novembre 1993, *Zander v. Svezia*) oppure approvazione di contratti di vendita di terreni agrari (Corte Edu 22 ottobre 1984, *Sramek v. Austria*), quelle relative a limitazioni del diritto di proprietà (Corte Edu 23 settembre 1982, *Sporrong e Lonnroth v. Svezia*), quelle relative ad annullamento di autorizzazione ad esercitare una discarica (Corte Edu 26 aprile 1995, *Fischer c. Austria*) oppure ad installare una rivendita di gas liquefatto (Corte Edu 23 ottobre 1985, *Bentham v. Olanda*), quelle di impugnazione del rigetto di integrazione di quota-latte (Corte Edu 19 aprile 1994, *Van de Hurk v. Olanda*). È ancora utile ricordare che – pur riferita alla durata del processo – la Corte ha ritenuto protetta anche la materia dell'esecuzione delle sentenze amministrative definitive (Corte Edu 19 marzo 1997, *Hornsby v. Grecia*).

Ad essa deve allora essere soggetto, a maggior ragione, il processo tributario, visto che il Fisco non esercita, di norma, poteri *discrezionali* ma *vincolati*.

Opinare il contrario equivale a concepire il diritto finanziario come regno di arbitrio incontrollato: sarebbe possibile, in nome del bisogno finanziario, non solo sacrificare gli interessi del singolo secondo quanto stabilito dalla legge, ma anche non consentire il controllo che tale sacrificio avvenga secondo quanto stabilito (Corte Edu 12 luglio 2001, *Ferrazzini v. Italia*).

L'effetto sarebbe quello di una soggezione per così dire "alla seconda potenza" all'arbitrio del pubblico potere decisamente inaccettabile.

Per chi condivida questa critica, l'unico fondamento alla esclusione della applicazione della garanzia del giusto processo sarebbe di tipo letterale e formale: il tributo non rientrerebbe nella materia "civile".

Tale argomento da un lato parrebbe dover cedere di fronte a quelli appena esposti e, dall'altro, non pare neppure particolarmente sicuro. Potrebbe, in effetti, discutersi se l'obbligo di pagare un tributo non sia proprio, e contrariamente a quanto ritiene la Corte, un dovere di carattere civile (e cioè connesso alla appartenenza al gruppo sociale).

L'esclusione della materia tributaria dall'area di applicazione dell'art. 6 appare, insomma, priva di giustificazione e meritevole di riconsiderazione.

PARTE SECONDA

2. Il giusto procedimento tributario.

2.1 Il principio del contraddittorio nel procedimento tributario.

2.1.1 Il primo pilastro: cosa è e quale funzione ha il contraddittorio.

Quanto alla **nozione** di contraddittorio procedimentale, si tratta di un profilo di semplice trattazione. Con tale espressione si intende un ***concetto equivalente a quello di contraddittorio giurisdizionale***: la regola secondo cui, all'interno di una scansione procedimentale, al soggetto destinato a subire gli effetti di un provvedimento deve essere offerta la possibilità di interloquire prima e a ragion veduta, manifestando il suo punto di vista alla luce e a fronte della *discovery* di tutti i dati raccolti, con la legittima aspettativa che, se egli si giova di tale opportunità, le sue allegazioni saranno adeguatamente valutate dall'organo incaricato di provvedere. Contraddittorio implica sapere, in modo trasparente e completo, cosa e perché si sta per decidere nei propri confronti e possibilità di opporre proprie argomentazioni e prove, prima che la decisione venga presa.

Variano, ovviamente, i soggetti e il tipo di provvedimento (organi e provvedimenti giudiziari, in un caso, organi e provvedimenti amministrativi, nell'altro) ma la nozione è esattamente la medesima, suscettibile di applicarsi tanto ai procedimenti di natura giurisdizionale o ad essi finalizzati, tanto ai procedimenti di natura amministrativa.

La **funzione del contraddittorio** è duplice. Esso serve sia presidiare un interesse del soggetto coinvolto, sia a realizzare l'interesse cui è finalizzata la procedura. Attraverso il contraddittorio, da un lato, l'interessato esprime le sue ragioni (opponendosi ad effetti sfavorevoli, sollecitando effetti favorevoli, allegando elementi di fatto, prove e/o argomenti giuridici a sostegno delle sue ragioni), dall'altro lato, l'organo giudiziario o amministrativo, acquisisce ulteriori elementi di conoscenza per il provvedimento.

2.1.2 Il secondo pilastro. Quale è la fonte giuridica del principio del contraddittorio?

Secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia della UE *«il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante»*. Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito, riconosce la Corte, non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Sul piano del diritto interno, la Corte costituzionale ha riconosciuto, in un primo tempo, che il principio del contraddittorio deve trovare attuazione anche nei procedimenti amministrativi con valenza sanzionatoria (esempio, nel giudizio disciplinare), poiché ivi *«trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata, partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell'interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi»*.

Più di recente, la medesima Corte ha affermato la sussistenza del principio del giusto procedimento amministrativo, da raccordarsi all'art. 97 Cost., siccome esplicazione del *principio di buon andamento e imparzialità*. Ma non basta, essa ha espressamente riconosciuto che il contraddittorio con il destinatario del provvedimento costituisce esplicazione e contenuto necessario del principio del giusto procedimento, e ciò non solo per ritenere che la previsione di siffatte garanzie potesse salvare la legittimità di norme denunciate alla sua attenzione ma anche, e assai più significativamente, affermando la illegittimità costituzionale della disciplina di procedimenti amministrativi per i quali tale garanzia non fosse prevista.

Tale impostazione ha trovato riconoscimento nel primo orientamento in materia della giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, che hanno riconosciuto che esso è attuazione del principio generale emergente dalla L. n. 241 del 1990, all'art. 7 il quale

impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti.

Quest'ultima previsione normativa è espressione del principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione (art. 97 Cost.) ed ha come *ratio* fondante:

1) La tutela dell'interesse - giuridicamente protetto - dei soggetti destinatari del procedimento:

- a) Ad aver conoscenza di quest'ultimo;
- b) A poter contro dedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione;
- c) Ad inserire nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario;

2) La tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico-fattuale che solo l'intervento procedimentale dei "*soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti*" può fornire;

Tale principio, riaffermavano una prima volta Sezioni Unite (18 settembre 2014, n. 19667 e 19668), trova piena corrispondenza nell'impianto complessivo dello Statuto del Contribuente, dal complesso delle norme del quale emerge che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una "*decisione partecipata*" mediante la promozione del contraddittorio tra amministrazione e contribuente (anche) nella fase precontenziosa o endoprocedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.

2.1.3 Il terzo pilastro. Dove si applica il principio del contraddittorio.

Per la giurisprudenza europea il diritto al contraddittorio si impone come regola generale, senza bisogno di specifiche prescrizioni di settore: «*Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella*

sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità».

A identiche conclusioni perveniva anche la prima giurisprudenza della Sezione Unite della Corte di Cassazione, secondo le quali va riconosciuto il *«dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale, che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa.»*

Il diritto al contraddittorio si riteneva quindi applicabile a ogni procedimento, anche ove non previsto.

Diversamente, ad oggi la Corte di Cassazione lo circoscrive, per quanto riguarda la disciplina tributaria, ai soli procedimenti in cui esso sia espressamente previsto, ovvero, se non espressamente, previsto, che coinvolgano questioni inerenti a materia «armonizzate».

Tale soluzione appare suscettibile di rimediazione.

In primo luogo, ne scaturisce un “doppio binario” delle garanzie per... diritti di serie A (eurounitari) e serie B (italiani): si tratta di una **discriminazione a rovescio** (cioè violazione del principio di uguaglianza a danno della situazione giuridica interna) che la Corte Costituzionale riteneva illegittima nella sua giurisprudenza fino agli anni 90.

In secondo luogo, si è affermata la generale applicazione del contraddittorio nel campo di applicazione del diritto UE, da un lato, ma, dall'altro, se ne è tratta la conseguenza che esso si applicherebbe alle sole imposte armonizzate, quando il diritto UE si applica non solo alle imposte armonizzate, ma anche, in imposte non armonizzate, a tutte le fattispecie oggetto di disciplina UE (esempio, in materia di *controlled foreign companies*, etc.) e, di più, tutte le fattispecie in cui siano in gioco le libertà dei trattati: il diritto UE si applica anche alle imposte non armonizzate quando queste possano interferire con le libertà (circolazione, stabilimento, ecc.). Ancora, va meditata l'area delle sanzioni amministrative, che per la giurisprudenza internazionale sono equivalenti a quelle penali e alle quali il principio del contraddittorio dovrebbe applicarsi secondo i principi fondamentali.

In terzo luogo, posta la premessa che il contraddittorio si dovrebbe attuare, fuori dalla materia delle imposte armonizzate, solo dove previsto dalla legge, lo si ritiene obbligatorio nel caso di studi di settore (dove nessuna norma lo prevede espressamente) e lo si esclude negli accertamenti bancari (laddove, invece, appare previsto).

In quarto luogo, si assume che il contraddittorio sarebbe doveroso negli accertamenti presso il contribuente, come contrappeso dell'invasione della sua sfera privata. Tuttavia il contraddittorio tutela il diritto del soggetto passivo del procedimento (cioè il destinatario degli effetti provvedimenti), non quello del «padrone dei muri»: il contraddittorio è una garanzia e uno strumento di istruttoria per la applicazione dei tributi, non un presidio della riservatezza. Se l'interesse tutelato fosse la riservatezza, visto che è un diritto preventivo, dovrebbe avvenire prima dell'accesso, non dopo. Ciò determina delle aporie. Ad esempio, se presso Tizio si trovano documenti di Tizio e Caio e si accertano entrambi, solo Tizio potrebbe difendersi, il che non pare proporzionato. Un diritto finalizzato alla precisione dell'accertamento tributario e alla difesa del contribuente, in questo modo, verrebbe distribuito in modo un poco disarmonico. Un po' come se l'avviso di conclusione delle indagini penali fosse notificato non a tutti gli indagati, ma solo a quelli che hanno subito una perquisizione domiciliare.

2.1.4 Il quarto pilastro. Chi deve assicurare il rispetto del principio del contraddittorio.

L'obbligo di rispettare il diritto al contraddittorio, laddove si ritenga cogente, e attuare tale dovere incombe in prima battuta alle Pubbliche Amministrazioni (alle Agenzie fiscali, per quel di interesse in questa sede) e che, in caso di asserita violazione, il giudice nazionale ha il potere e il dovere di verificarne l'attuazione, eventualmente anche immediatamente disapplicando le norme interne in contrasto, per le materie ove si applichi il diritto UE.

Questi ultimi due passaggi sono di capitale importanza: risulta evidente che l'Agenzia delle entrate deve, in forza di essa, abbandonare la tradizionale linea difensiva, volta ad escludere l'applicazione del contraddittorio in difetto di una espressa previsione (quantomeno nelle materie ove si applichi il diritto UE), e abbracciare un orientamento completamente opposto: il contraddittorio deve essere attuato anche nei casi in cui non sia previsto dalla legge, e, anzi, andrebbe applicato, direttamente e immediatamente, persino nei casi in cui una norma ipotetica lo escludesse, tale norma, invero, andrebbe disapplicata. Analogamente, tale dovere si impone, prescrive la Corte di Giustizia, al giudice.

2.1.5 Il quinto pilastro. Come deve essere attuato il contraddittorio: il principio di

effettività.

Quanto alla disciplina della attuazione del contraddittorio, esso si compendia nella clausola della sua **effettività**. Come limpidamente riassunto nella giurisprudenza comunitaria (tra le altre, CGUE, 18 dicembre 2008, C-349/ 07, Sopropé), essa implica che al contribuente sia dato:

- a) congruo preavviso per preparare le sue difese;
- b) congruo tempo e spazio per esporle;
- c) congruo ascolto;
- d) congruo conto della valutazione di esse e delle ragioni per le quali esse sono state, semmai, disattese.

Il giudizio di congruità dipende dalle caratteristiche del caso concreto, in ordine alle quali è necessario annoverare, almeno: la complessità del caso; la pregressa notizia della procedura di accertamento da parte del contribuente; la frequenza o l'occasionalità della relazione che intercorre tra contribuente e Amministrazione; la ampiezza, la pertinenza, la novità e la complessità delle difese.

Si tratta di una valutazione che, in assenza di opportune norme regolatrici, va effettuata caso per caso, tenuto conto di tutte le circostanze del contesto, e tale per cui il giudice deve valutare se, tutto considerato, al contribuente sia stato dato uno spazio effettivo di difesa, nel senso più ampio.

Deve, insomma verificarsi in concreto se l'offerta di «*contraddittorio*» da parte dell'Amministrazione sia stata per l'appunto effettiva, ovvero sia stabilire, da un lato, se il relativo «*spazio*» concesso al contribuente a tal fine fosse congruo e sufficiente e, dall'altro, quali oneri derivino all'Amministrazione che, pur a fronte delle osservazioni formulate e delle argomentazioni proposte dal contribuente medesimo, intenda dalle stesse discostarsi. È evidente, difatti, che qualora gli obblighi della parte pubblica si esaurissero nel consentire un formale e limitato «*diritto di parola*», la garanzia, solo apparente, si tradurrebbe in un inutile feticcio a fronte del quale l'Amministrazione non solo sarebbe dotata di ampie facoltà discrezionali ma, addirittura, di vero e proprio arbitrio.

2.1.6. Il sesto pilastro. Effettività del contraddittorio e questionari, accertamento con adesione, reclamo-mediazione e autotutela.

Il principio del contraddittorio impone *l'acquisizione di informazioni prima di provvedere* e **non la possibilità di rimediare dopo che il provvedimento sia adottato.**

Si pone, quindi, l'interrogativo se possa integrare realizzazione di tale principio l'attuazione di alcuni istituti propri del diritto tributario.

Innanzitutto, vengono in considerazione le forme di coinvolgimento istruttorio del contribuente **durante la fase di indagine** (questionari e richieste, ovvero le eventuali richieste e domande rivolte durante accessi ispezioni e verifiche).

Tali fattispecie condividono con l'attuazione del principio del contraddittorio il fatto di avvenire prima della adozione del provvedimento lesivo.

È del tutto palese, tuttavia, che esse **non possono soddisfare tale principio**. Come si rilevava, il principio del contraddittorio significa offerta della possibilità di interloquire (e dovere di raccogliere quanto può essere affermato e prodotto) prima e a ragion veduta, manifestando l'interessato il suo punto di vista alla luce e a fronte della *discovery* di tutti di tutti i dati raccolti. Contraddittorio implica porre l'interessato in condizioni di sapere, in modo trasparente e completo, cosa e perché si sta per decidere nei propri confronti e possibilità di opporre proprie argomentazioni e prove, prima che la decisione venga presa. Contraddittorio implica il dovere di aprire una finestra sulle allegazioni dell'interessato una volta completata l'istruttoria.

Richieste e questionari, pertanto, non possono essere confusi con attuazione del contraddittorio. Essi sono forme di attuazione dell'istruttoria con partecipazione dell'interessato, ma non attuazione del contraddittorio finale, che presuppone la conclusione della istruttoria e ha una funzione e collocazione del tutto differente.

Un secondo ordine di questioni può concernere la domanda se possano essere equipollenti del contraddittorio non istituti collocati prima della emissione del provvedimento, ma dopo.

Domandarsi cioè se possa rispettare tale standard un meccanismo che non preveda o un procedimento che non attui il preventivo contraddittorio, ma **solo il successivo diritto di essere sentiti** in sede di reclamo, in via amministrativa, comunque prima del ricorso giurisdizionale.

In proposito deve formularsi una serie di importanti considerazioni.

Va subito rilevato che il contraddittorio successivo alla formazione dell'atto (ma comunque prima del giudizio) è una forma di tutela meno piena, per due ragioni.

La prima ragione di minore idoneità della tutela è che tale contraddittorio appare meno efficace, atteso che contraddire dopo che un orientamento si è già formalizzato in un atto formale implica la necessità di superare una inerzia maggiore: se l'Ufficio si è già convinto di una certa soluzione, si tratta di portarlo a rivedere una decisione già presa e non di concorrere a formare la decisione. Due cose molto diverse.

La seconda ragione di minore efficacia della tutela, ancora più pregnante, è che il reclamo successivo è meno adeguato alle esigenze di concentrazione, speditezza e buon andamento della P.A.: ammesso che il contraddittorio serva, come insegna la stessa giurisprudenza eurounitaria, a realizzare una istruttoria completa e diligente, obbligare ad emettere due atti, in correlazione con una artificiosa suddivisione della istruttoria (istruttoria ufficiosa seguita da istruttoria in contraddittorio) comporta una non ragionevole dispersione di tempi e risorse.

Tanto basta a ritenere che l'equipollenza del contraddittorio amministrativo successivo vada valutata con molta prudenza e con un certo rigore, ammettendosi che lo strumento principe e fisiologico deve essere il **contraddittorio ante actum**.

Ciò premesso, la Corte UE, con orientamento sostanzialistico, afferma che anche un contraddittorio *ex post*, prima della fase giurisdizionale, può, a certe condizioni, essere sufficiente.

Il punto decisivo, in proposito, è che il provvedimento non venga portato ad esecuzione prima che il soggetto interessato sia stato sentito.

Il ragionamento della Corte è che a concretizzare definitivamente la lesione del soggetto amministrato non è il solo fatto che sia emanato un provvedimento dotato di una efficacia sfavorevole agli interessi di quello, ma che tale provvedimento possa essere portato ad esecuzione coattiva. Se, prima della esecuzione coattiva, vi è un obbligo di riesame da parte della pubblica amministrazione, l'esigenza sostanziale – «*che l'amministrazione non proceda concretamente senza aver effettivamente ascoltato l'interessato*» – potrebbe essere soddisfatta.

2.1.7 Il settimo pilastro. È possibile sacrificare il principio del contraddittorio? Il

case study dell'urgenza di provvedere.

Il diritto al contraddittorio, come tutti i diritti, può soffrire di limitazioni, purché giustificate e proporzionate.

Interessante è domandarsi se e quanto il diritto al contraddittorio possa essere sacrificato sull'altare **dell'urgenza di provvedere**. Preliminarmente deve rammentarsi che la fretta di provvedere, per essere un motivo proporzionato di sacrificio del contraddittorio, non può mai, comunque, dipendere da disorganizzazione della P.A., perché se fosse quello il caso, il sacrificio del diritto non sarebbe mai ammissibile: le inefficienze di una parte non possono certo ridondare a sacrificio di diritti fondamentali dell'altra. Affermare il contrario equivarrebbe a dire che se la Polizia è lenta nel fare le indagini, si potrebbe prescindere dalle garanzie difensive, perché prolungano i tempi del procedimento.

Le ipotesi di urgenza che possono rilevare sono pertanto solo quelle «incolpevoli» per la P.A. (oggettive o dovute a colpa del contribuente).

Il che conduce a un ulteriore interrogativo: *in che cosa può consistere, in concreto, l'urgenza che giustifica il sacrificio al contraddittorio, ai sensi dell'art. 12?*

L'urgenza deve essere una **esigenza giusta e obiettiva**

In proposito, la soluzione non può che trarsi da una adeguata ponderazione, che tenga conto, come falsariga del ragionamento e in conformità all'insegnamento della Corte di Giustizia, del **principio di proporzionalità**.

Si tratta, in effetti, di stabilire in quali casi possa essere sacrificato un adempimento, necessario a realizzare un procedimento conforme al principio di imparzialità (nella duplice veste sopra sottolineata di completezza dell'istruttoria e rispetto del diritto di difesa).

Alla luce di ciò, un diritto fondamentale, per essere sacrificato, richiede la necessità di salvaguardare un interesse, contrapposto, altrettanto «pesante».

La domanda diventa, allora: *il fatto che sia prossimo il termine di decadenza del potere di accertamento è un motivo che regge la proporzione?*

No. La prossimità della scadenza del termine sarebbe un motivo sufficiente solo se si potesse ritenere un valore fondamentale anche riscuotere il tributo, *tout court*.

Ma è palese che non è così: **l'interesse fiscale tutelato dalla Costituzione è riscuotere il tributo giusto nel modo giusto**. Se bastasse l'interesse a riscuotere il tributo a sacrificare i

diritti fondamentali, tutte le garanzie procedurali potrebbero tranquillamente superarsi, perché quello che conta è poter riscuotere il tributo.

L'urgenza deve essere, quindi, una urgenza oggettiva e oggettivamente grave.

Per elementari ragioni di proporzionalità, e anche in conformità al principio di buona fede, che costituisce anche esso espressione del principio costituzionale di imparzialità (oltre che normato dall'art. 10 Statuto del contribuente) essa deve, pertanto, rispettare, innanzitutto, **due requisiti**, almeno:

- a) non deve dipendere dalla negligenza del soggetto che accerta;
- b) deve giustificare, nella logica stessa del diritto di difesa e del principio di imparzialità della azione amministrativa, il sacrificio della posizione del contribuente.

Sotto il primo profilo è evidente che, esistendo la regola del contraddittorio per 60 giorni è preciso onere di diligenza degli uffici organizzare l'attività tenendone conto. Il che implica che le attività accertative debbono essere programmate in modo tale da concludersi non entro il 31 dicembre, ma entro un termine tale da consentire la notifica dell'accertamento entro quella data, dopo aver concesso il contraddittorio. Se l'ufficio non dimostra di aver adottato tali moduli organizzativi, la circostanza della prossimità della scadenza si pone già in una luce negativa: essa è ragionevolmente frutto di disorganizzazione.

In questo ambito e sotto un ulteriore profilo, osserva la giurisprudenza europea, l'urgenza del provvedere può giustificare una compressione dei termini per contraddire ma non, di regola, l'azzeramento del diritto. È appena il caso di notare che tale profilo getta in una luce sinistra l'*urgenza* come giustificazione della deroga al contraddittorio prevista dall'art 12 dello Statuto del contribuente.

Quella norma prevede, in maniera contraria all'insegnamento della Corte di Giustizia, che per ragioni di urgenza il contraddittorio possa essere, *tout court*, pretermesso.

Tale soluzione non appare proporzionata: l'urgenza può, al limite e di regola, ridurre i termini di attuazione, ma non cancellare il diritto.

Ne risulta confermato per tale autorevolissima via che **l'art. 12 dello Statuto del Contribuente non è la fonte giuridica del diritto al contraddittorio**, ma solo la regolamentazione di dettaglio di un caso speciale. Caso speciale (perché negli accessi sul campo c'è contatto, e quindi possibilità di interlocuzione, tra soggetto che subisce il controllo

e controllori, a differenza che nei controlli in ufficio), e regola speciale, che prevede la deroga per motivi di urgenza (che non vale nella generalità dei casi, dove il bisogno di contraddittorio è maggiore, visto che tra controllori e controllati non c'è stato contatto fisico). In senso conforme, la ordinanza 14 febbraio 2015, n. 527 della Suprema Corte, nel sollecitare un intervento in materia delle Sezioni Unite, ha ritenuto che la norma dell'art. 12 potrebbe semmai essere il modo di attuazione del contraddittorio (rilascio di PVC e termine di 60 gg.) ma non la relativa fonte.

2.1.8 L'ottavo pilastro. Quali conseguenze per la violazione del principio dell'effettivo contraddittorio.

L'ultimo profilo meritevole di approfondimento è quello che corrisponde all'interrogativo se la violazione del diritto ad essere sentiti comporti la **nullità** anche quando, come nella fattispecie che giunge alla Corte di Giustizia nel Caso *Kamino*, il soggetto passivo eccepisca la violazione del diritto a essere sentiti, ma non alleggi alcuna difesa nel merito. In effetti, in tali casi, la eccezione potrebbe essere considerata sostanzialmente dilatoria e pretestuosa: lamentarsi di «non essere stati sentiti» senza affermare che si avrebbe avuto «qualcosa da dire» potrebbe corrispondere a un modo formalistico di intendere le garanzie che non appartiene alla giurisprudenza eurounitaria.

Ciò conduce all'aspetto più interessante della questione.

Alla domanda: *il vizio del contraddittorio determina la invalidità dell'avviso?* Invero si possono dare due risposte estreme.

La prima risposta, che potremmo definire «formale», è quella che ritenga nullo il provvedimento, assolutamente giusto e non contestato nel suo contenuto, ma solo per il dato, formale, della omissione del contraddittorio.

La seconda risposta alla domanda sulle conseguenze dell'omesso contraddittorio potremmo definirla «sostanziale»: quella che ritenesse il provvedimento da annullare solo se il soggetto amministrato dimostra che il provvedimento, per effetto del vizio del contraddittorio, è errato nel merito.

Entrambe le soluzioni hanno qualche difetto.

La prima soluzione (ritenere il provvedimento sempre invalido) porterebbe, per definizione, ad annullare anche provvedimenti nei quali il contraddittorio sarebbe stato

manifestamente e dichiaratamente «inutile», posto che la sua omissione non avrebbe leso, manifestamente e dichiaratamente, nessun interesse. Questa soluzione premierebbe anche eccezioni meramente formali, capziose e dilatorie.

La seconda soluzione (ritenere che il provvedimento emesso senza contraddittorio cada solo se errato nel merito) presenta anche essa dei difetti, ancora più gravi. Essa, semplicemente, annullerebbe il diritto e l'obbligo del contraddittorio.

Se per ottenere ragione, in un caso di omesso contraddittorio, fosse necessario dimostrare di avere ragione nel merito, il contraddittorio non rileverebbe mai: si vince o si perde esclusivamente per ragioni di merito.

Tale impostazione porterebbe ad approdi assurdi e asistematici. Equivarrebbe ad affermare che il diritto di difesa si riconosce solo agli innocenti (cioè che per valorizzare la violazione del diritto di difesa il *defendant* deve dimostrare che, se fosse stato sentito, avrebbe dimostrato di aver ragione).

Se così fosse il diritto di difesa non esisterebbe: l'accusato di omicidio, per trasportare la questione nei più nitidi territori del diritto processuale penale, non potrebbe lamentarsi di non aver avuto di avvocato se non dimostrasse che l'avvocato avrebbe provato la sua innocenza. Conterebbe solo il merito e non le garanzie. Il che è manifestamente assurdo.

La Corte UE in alcuni suoi precedenti sceglie una soluzione intermedia che, se intesa in modo corretto, può portare a un risultato molto proporzionato: essa si concentra in un verbo: «avrebbe potuto» («*might*», «*pouvait*», nelle varie versioni) riferito all'esito del procedimento, ove il contraddittorio fosse stato attuato: il risultato avrebbe potuto essere diverso.

Cosa significa? Che il provvedimento si annulla solo se si dimostra che il provvedimento era sbagliato?

Niente affatto, significa una cosa molto diversa: che non ci si può limitare ad eccepire formalisticamente che è mancato il contraddittorio, ma che bisogna allegare che il contraddittorio avrebbe avuto una qualche utilità, e soddisfatto un qualche interesse. Ovvero, detto in altri termini, che l'eccezione di difetto di contraddittorio, come l'esercizio di qualsiasi diritto, non deve essere abusiva o, in buona sostanza, temeraria.

In pratica, chi eccepisce il difetto di contraddittorio ha l'onere di allegare che, se il contraddittorio vi fosse stato egli «*avrebbe detto qualcosa*»: avrebbe introdotto dei temi che

avrebbero potenzialmente e ragionevolmente allargato il quadro istruttorio da tener presente per la decisione.

Il che non significa dimostrare che le allegazioni nel contraddittorio avrebbero portato alla vittoria nel merito, ma solo che erano allegazioni ragionevoli e meritevoli di considerazione, secondo un giudizio ora per allora.

Considerato che nel diritto tributario l'istruttoria si fa in sede amministrativa, ciò significa che l'eccezione deve allegare il danno rappresentato dall'omessa apertura di "ragionevoli temi istruttori", che l'Agenzia avrebbe dovuto aprire e valutare, indipendentemente dal fatto che essi risultino, a posteriori, infondati.

Il vizio rileva quando l'omesso contraddittorio segnala una lesione sostanziale: ma tale lesione sostanziale non richiede che sia stato dato torto a chi invece aveva ragione, ma che sia stato precluso all'interessato di svolgere delle difese non manifestamente temerarie.

Detto in altri termini, **è abusiva e non può determinare l'annullamento dell'avviso di accertamento solo un'eccezione di difetto di contraddittorio «muta»**, che non si accompagni alla indicazione della allegabilità in quella sede di difese sostanziali o – il che è lo stesso nella sostanza – alleghi sì la possibile formulazione di difese nel contraddittorio, ma assolutamente, evidentemente, inequivocabilmente e irrimediabilmente pretestuose e temerarie, sulla base di un giudizio *ex ante*.

Il giudizio di pretestuosità e temerarietà va, ovviamente, effettuato con particolare rigore e prudenza e sulla base di una prognosi *ex ante*, per evitare che esso si trasformi nell'esame sul merito e fondatezza della difesa, che invece è riservato alla fase del giudizio, e comporti lo svuotamento del principio del contraddittorio.

Il contraddittorio non presidia infatti solo chi ha ragione, ma tutti coloro che avrebbero potuto e voluto lealmente difendersi nel procedimento.

Sul piano strettamente processuale, poi, quella di difetto di contraddittorio è una eccezione in senso stretto, relativa a una questione che non appare suscettibile di rilievo d'ufficio e da avanzarsi, di regola, a pena di decadenza nel ricorso introduttivo del giudizio.

2.2 La tutela contro le illegittimità istruttorie.

Nell'ambito della trattazione sul giusto procedimento un altro punto interessante e attuale corrisponde all'interrogativo su quali siano gli strumenti di difesa a disposizione del contribuente (e, eventualmente, dei terzi) rispetto ai vizi e violazioni commesse nel corso dell'attività istruttoria.

L'attenzione è rivolta qui a due profili della tutela contro le eventuali illegittimità commesse durante la fase istruttoria.

Il primo corrisponde al quesito se e quando le violazioni commesse durante tale fase possano determinare l'invalidità dell'atto di accertamento.

Il secondo al quesito se, indipendentemente dalla impugnazione dell'avviso di accertamento (o prima della sua emissione) il contribuente goda di qualche possibilità difensiva volta, in particolare, all'inibitoria dell'attività istruttoria illegittima.

2.2.1 Le violazioni istruttorie e il problema della inutilizzabilità

Il quesito: «in caso di violazione delle norme previste per l'effettuazione dell'istruttoria l'avviso di accertamento permane valido?» non ha una soluzione univoca: Esso, così formulato, è infatti troppo generico.

La prima domanda da porsi è, semmai, un'altra, e cioè se violazioni istruttorie possano determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento. La risposta a tale quesito è positiva. Al termine di un tormentato percorso, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha infatti ammesso che un avviso di accertamento possa essere annullato per effetto di vizi istruttori, perché, in certe circostanze al fondamento di esso andrebbero sottratte le prove illegittimamente acquisite: ove non residui un fondamento sufficiente dopo tale sottrazione, il provvedimento andrebbe annullato.

Ciò posto, sul piano pratico, la questione che rimane sul tavolo diventa: *quando, in quali casi, la violazione istruttoria determina l'invalidità dell'accertamento?*

2.2.2 Gravità della lesione e proporzionalità del rimedio come regole di giudizio per la selezione dei casi rilevanti.

Assunto come premessa che le violazioni istruttorie possono determinare l'invalidità dell'avviso quando esso, senza le risultanze acquisite illegittimamente, non è più sufficientemente fondato, è pacifico che non tutte le violazioni sono suscettibili di produrre tale effetto. In termini generali, è intuitivo che anche la conclusione della non utilizzabilità deve essere **proporzionata e giustificata dalla violazione**. Tale giustificazione e proporzione non sussiste quando o si tratti di violazioni di norme che non riguardano l'efficacia esterna dell'attività amministrativa (norme di organizzazione interna) o di violazione di insufficiente gravità.

In termini generali e a questi fini, le norme sull'istruttoria possono allora distinguersi, tenendo presente una premessa: appaiono poter inficiare l'accertamento o le violazioni di norme che esprimano la congruità della procedura seguita al suo scopo (accertare con sufficiente precisione e plausibilità l'entità del presupposto), ovvero le norme che segnino i limiti esterni del potere della Amministrazione Finanziaria e dello Stato rispetto ad interessi altrui. Tra gli interessi con cui l'accertamento tributario può venire in conflitto non pare infatti che il contribuente possa pretendere di azionare quelli spettanti al soggetto pubblico.

Alla luce di ciò, le norme sull'istruttoria sembrano così potersi classificare in:

- a) norme interne di organizzazione dell'attività degli uffici;
- b) norme finalizzate a garantire l'accuratezza dell'accertamento;
- c) norme di garanzia di diritti e interessi privati, del contribuente e di terzi;
- d) norme di garanzia di interessi pubblici diversi da quelli relativi all'attuazione dei tributi.

Tenendo ferma la premessa posta poco sopra, la violazione di norme dei tipi sub a) e d) non pare allora poter determinare l'illegittimità dell'accertamento. Si tratta di norme che non servono a garantire che l'accertamento misuri con ragionevole plausibilità la ricchezza e tutelano interessi dello Stato.

L'illegittimità sembra invece poter colpire le violazioni delle norme degli altri due generi, sempre che si tratti di violazione di sufficiente gravità. Ne consegue che determina la inutilizzabilità dei dati probatori acquisiti solo:

i) la violazione di norme che disciplinano il potere di acquisizione, sufficientemente gravi e corrispondenti a un interesse privato, del contribuente o di terzi;

ii) la violazione di norme che definiscono gli standard di affidabilità del materiale probatorio.

Tale conclusione individua un criterio generale di selezione delle ipotesi rilevanti, utile per l'analisi e l'applicazione delle diverse disposizioni disciplinanti l'istruttoria.

2.2.3 Casistica: le irregolarità nella collaborazione «istituzionale» (in particolare, gli atti del procedimento penale o dei giudizi civili, amministrativi, contabili e nei procedimenti disciplinari o innanzi le *authorities*).

Quanto alla **trasmissione degli atti penali** (art. 33, comma 3, d.p.r. n. 600/1973 e art. 63, comma 1, del dpr 633/1972), il problema è se il contribuente possa dolersi della mancanza di autorizzazione in deroga al ***segreto investigativo*** da parte della Autorità Giudiziaria o della omessa o insufficiente motivazione della medesima.

Sulla base delle premesse poste la conclusione appare agevole: l'interesse tutelato (segreto investigativo) è un interesse pubblico che non costituisce un limite esterno del potere azionabile dal contribuente, quindi la relativa violazione, che può secondo i casi costituire delitto e/o illecito disciplinare per l'agente, non può determinare invalidità dell'avviso di accertamento, neppure quando i dati acquisiti in violazione del segreto siano stati decisivi per l'accertamento della materia imponibile.

L'autorizzazione non è necessaria invece, ovviamente, per dati acquisiti fuori dalle indagini penali, nell'esercizio delle indagini tributarie. L'autorizzazione è stata ritenuta non necessaria anche per gli atti provenienti dal processo penale, quando essi non siano più coperti dal segreto, ovvero quando ne sia ormai sancita l'irrilevanza ai fini delle indagini.

Per quanto attiene **l'utilizzazione di dati emergenti dalle indagini e dal processo penale**, siano esse risultanze di intercettazioni (quali brogliacci o trascrizioni), verbali di dichiarazioni (quali sommarie informazioni testimoniali, interrogatori, deposizioni testimoniali), verbali di operazioni (quali ispezioni, perquisizioni, sequestri, esperimenti giudiziali), elaborazioni di terzi (quali perizie, consulenze) o provvedimenti, si pone un problema generale e comune, che corrisponde all'interrogativo se rilevi in sede tributaria

l'eventuale violazione delle regole proprie del processo penale. A ben vedere, tale problema si presenta identico anche rispetto al rapporto tra procedimento tributario ed altri procedimenti, sia giurisdizionali (giudizi civili, giudizi amministrativi, giudizi contabili) sia amministrativi (procedimenti disciplinari, di fronte ad *authorities* e simili), anche se, statisticamente il rapporto con il procedimento penale, è più frequente e produttivo di materiale utile all'indagine tributaria.

Il quesito: «il giudice tributario può accertare e valorizzare le violazioni procedurali commesse nei procedimenti e processi da cui provengono le prove?» si scinde in una serie di sottoproblemi.

Il primo è se la **violazione delle regole dell'ordinamento penale rilevi in sede tributaria**. La risposta corretta in proposito è quella già accennata sopra: *dipende se l'atto di cui si tratta sarebbe stato acquisibile anche in sede tributaria*. In caso positivo e, se le regole tributarie e penali (o del diverso procedimento) sono diverse, nel procedimento tributario non rileva la violazione delle regole del diverso ordinamento, purché siano rispettate quelle proprie del settore fiscale.

Se invece l'atto non sarebbe stato acquisibile in sede tributaria (come, ad esempio, il brogliaccio di intercettazione), la violazione delle regole penali (o del diverso procedimento) rileva: quel dato è stato acquisito illegittimamente (perché il sistema tributario presuppone il rispetto delle garanzie penali, o del diverso ordinamento).

Considerazioni analoghe sembrano poi dover valere per le ipotesi in cui si pretendesse di contestare nel giudizio tributario la validità della sentenza resa in un altro processo, e prodotta nel procedimento tributario come fonte di prova. Appare sommamente improbabile, se non precluso per le ragioni sopra viste, che il giudice tributario rimetta in discussione non l'accertamento di fatti operato da altra sentenza, ma la sua validità.

2.2.4 Segue: accessi, ispezioni e verifiche illegali.

Con riferimento al problema che si verifica quando all'inizio dell'accesso non sia fornita giustificazione delle sue ragioni, anche in relazione al comma 1, dell'art. 12 Statuto, **la c.d. lettera di incarico** pare assolvere due funzioni: quella di controllo interno all'Amministrazione e quella di controllo esterno (dal lato del contribuente) della non arbitrarietà della iniziativa. A essere precisi, le ragioni dell'accesso possono essere

comunicate al soggetto che lo subisce anche in assenza di autorizzazione (o di autorizzazione del Capo dell'Ufficio competente). L'opinione preferibile, coerente con quanto premesso, è che il contribuente non si possa dolere della mancata attuazione del controllo interno.

Tra le altre disposizioni poi va ricordata quella che concerne l'avviso al contribuente circa la **facoltà di farsi assistere** da un professionista durante il controllo e dei suoi diritti e obblighi.

Che accade se gli operanti omettono l'avviso?

La violazione non sembra di gravità tale da ledere in modo apprezzabile l'interesse del soggetto passivo e la sanzione della inutilizzabilità appare pertanto sproporzionata. Cosa diversa, semmai, sarebbe nel caso in cui fosse impedito al contribuente di farsi assistere, ovvero fossero fornite informazioni errate sui diritti spettanti: in tale caso la inutilizzabilità sarebbe invece ipotizzabile.

Quanto alla disciplina delle **modalità degli accessi** (art. 12, comma 1, Statuto) e il relativo limite di durata di trenta giorni, prorogabili, è indiscutibile si tratti di norme concernenti l'esercizio del potere e che esse siano poste a tutela del contribuente. Tali disposizioni possono essere inquadrare in modo assai diverso. Innanzitutto sono possibili due ricostruzioni estreme e simmetriche.

O come disposizioni rigidamente disciplinanti il limite esterno del potere di accertamento.

O, all'estremo opposto, come direttive di massima mai vincolanti. Nel primo caso la relativa violazione determinerebbe sempre inutilizzabilità dei risultati, nel secondo mai.

Esiste anche una tesi mediana, quella che ritiene che debba essere valutata anche la gravità della violazione. Questa terza soluzione appare preferibile: la condotta degli operanti va valutata caso per caso alla luce del principio di proporzionalità. In questa prospettiva limiti e modalità non sono né rigidamente vincolanti né puramente indicativi: ove essi siano superati in assenza di materiali e ragionevoli giustificazioni, gli elementi acquisiti saranno inutilizzabili. Rileva, in proposito, anche il principio di buona fede: condotte **di particolare resistenza del contribuente** possono concorrere a giustificare, entro certi limiti, il superamento dei limiti.

Nel caso di **accesso in locali adibiti ad usi promiscui** (adibiti anche ad abitazione) è necessaria anche l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica. L'autorizzazione è

finalizzata a un controllo di non arbitrarietà dell'accesso e tutela, palesemente un interesse del contribuente o del terzo che costituisce un limite esterno del potere. L'assenza di autorizzazione pare pertanto determinare l'inutilizzabilità dei dati acquisiti. Allo stesso modo, anche l'insufficienza od omissione della motivazione della autorizzazione. Tale ultimo vizio ha però un ridotto spazio di applicazione, tenendo conto del fatto che la motivazione può anche riferirsi, per *relationem*, ai motivi della richiesta e ha ad oggetto solo la sua non arbitrarietà (e non presupposti più stringenti).

Nel caso di **accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni**, esso dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato. Attesa la palese finalità di garanzia della disposizione pare corretto ritenere la inutilizzabilità dei dati acquisiti in assenza di tali soggetti, quantomeno quando l'accesso avvenga senza che sia stata data loro la ragionevole opportunità di essere presenti. Ovviamente il preavviso può essere occasione per inquinamento delle prove, ragion per cui nella prassi si preferisce effettuare l'accesso quando si sa che il professionista è in sede. Più dubbia la questione quando essi siano stati messi nelle condizioni di presenziare e non provvedano, senza giustificato motivo; ove si ritenga l'accesso precluso (peraltro da una condotta non collaborativa del contribuente), esso potrebbe essere effettuato solo nella forma e con le garanzie della perquisizione del codice penale. Nel caso venga opposto durante tali accessi il segreto professionale è necessaria, come sopra si diceva l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o della Autorità Giudiziaria più vicina. L'omessa autorizzazione o il vizio della sua motivazione paiono rendere inutilizzabili i dati acquisiti: si tratta di norme che fissano limiti esterni del potere rispetto a interessi privati potenzialmente confliggenti.

Identica conclusione si impone per il caso di omessa autorizzazione (o autorizzazione viziata nella motivazione quanto alla sussistenza dei gravi indizi di violazione) del Procuratore della Repubblica, nel caso di **accessi presso luoghi di privata dimora**. Si tratta di limite esterno del potere di accertamento a tutela di interessi privati (inviolabilità del domicilio) la cui violazione, in perfetta aderenza con quanto espresso sopra, è idonea a determinare inutilizzabilità di quanto acquisito. La giurisprudenza ha ritenuto, che, in presenza di tali violazioni l'accertamento tributario non potrebbe neanche essere fondato su una perizia disposta nel processo penale, se essa sia fondata sugli stessi fatti acquisiti illegittimamente al processo tributario.

Identiche sono le conclusioni (inutilizzabilità) nel caso di omessa o viziata autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità Giudiziaria più vicina per procedere a **perquisizioni personali e all'apertura coattiva** di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili.

3.2.5 La cooperazione internazionale illegale tra autorità fiscali. L'utilizzazione di fonti illecitamente acquisite da terzi: «la lista Falciani»

Vi sono disposizioni, interne e internazionali, che prevedono forme di cooperazione tra Stati ai fini dell'accertamento tributario. Tali norme, in generale, designano le Autorità competenti e alcune regole relative alla procedura da seguirsi (sulla presenza dei funzionari stranieri e sulla ricerca e trasmissione, a richiesta, spontanea o automatica, dei dati). Esistono poi disposizioni che concernono i limiti della cooperazione.

Anche rispetto ad esse si pone il problema della utilizzabilità dei dati acquisiti in caso di violazioni o difformità dal modello legale. Sembrano qui pienamente esportabili le considerazioni svolte sopra in via generale: ostano alla utilizzazione dei dati acquisiti (nell'accertamento tributario italiano) le violazioni di due categorie di norme: quelle che garantiscono lo standard minimo di plausibilità dei risultati e quelle che costituiscono limiti esterni del potere, esclusi quindi i limiti finalizzati a tutelare eventuali interessi pubblici coinvolti (quali il segreto investigativo).

Nel caso della cooperazione internazionale può poi presentarsi un fattore di ulteriore complessità, rappresentato dal concorrere delle norme di più ordinamenti: quello dello Stato richiesto, quello dello Stato richiedente e, se la fattispecie è disciplinata da norme comunitarie o internazionali, queste ultime. Tale complessità non va però enfatizzata. Da un lato, la questione non è poi molto diversa da quella, già vista, relativa alla provenienza delle informazioni non da ordinamenti di altri Stati, ma da procedure interne sottoposte a regole diverse: anche in quel caso si è dovuto affrontare il problema della rilevanza delle violazioni delle regole del procedimento a quo (ad esempio, nel caso di dati provenienti dal procedimento penale). Dall'altro, la maggiore complessità, a ben vedere, riguarda solo un profilo: il caso in cui ci si trovi di fronte alla violazione di una norma (sull'affidabilità dell'accertamento o sui limiti del potere) contenuta nell'ordinamento da cui provengono le informazioni. Nel caso di violazioni di norme dell'ordinamento italiano (che prevede

l'utilizzazione), o di quello comunitario o internazionale (che disciplina la collaborazione) l'inutilizzabilità si produce come per le norme interne, senza bisogno di alcuna ulteriore riflessione: esse sono sicuramente norme applicabili alla fattispecie. L'unico dubbio plausibile è se valgano anche in Italia i limiti previsti dalla legge dello Stato di provenienza delle informazioni.

Le norme interne o internazionali prevedono molti istituti e regole comuni, o comunque assimilabili.

Venendo a ragionare dei **limiti alla trasmissione**, si può ad esempio prendere in considerazione **la tutela del segreto**. La direttiva 77/799 (art. 8) e l'art. 31 bis d.p.r. 600/1973 consentono di non trasmettere dati quando ciò comporterebbe la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale o di un processo commerciale. La disposizione consente di non trasmettere il dato, ma non ne vieta la trasmissione.

Più interessante, nel quadro della tutela del contribuente è domandarsi se, indipendentemente dalle previsioni appena citate, in presenza trasmissione di dati e notizie in violazione di norme dello Stato richiesto che vietino la deroga del segreto o la consentano solo in presenza di determinati presupposti o garanzie (non attuate), sussista una ipotesi di inutilizzabilità. La questione si presenta identica anche con riferimento a tutti gli altri possibili limiti all'acquisizione dei dati, o garanzie previsti nello Stato richiesto (autorizzazioni, controlli giurisdizionali e simili).

Il quesito è sempre il medesimo: *l'acquisizione illegittima nello Stato di provenienza impedisce l'utilizzazione delle informazioni nello Stato di destinazione (in Italia)?* La questione non è risolta espressamente dalle norme: sia quelle interne che quelle internazionali (art. 31 bis, d.p.r. n. 600/1973 e art. 8 direttiva 77/799) si premurano solo di regolare gli obblighi tra gli Stati prevedendo che essi non sono obbligati a derogare alle proprie regole interne per fornire le informazioni.

La soluzione appare tuttavia agevolmente raggiungibile: nel caso in cui le garanzie e i limiti previsti dallo Stato straniero siano identici o meno restrittivi di quelli prescritti per analoga acquisizione in Italia, non si vede quale ostacolo concettuale possa esservi ad affermare l'inutilizzabilità: le informazioni sono sostanzialmente illegittime anche alla luce di un giudizio di valore effettuato dall'ottica italiana, non solo per l'ordinamento straniero.

Resta il problema nella ipotesi in cui l'ordinamento straniero preveda limiti o garanzie più stringenti: in situazione analoga l'acquisizione e utilizzazione in Italia sarebbe stata legittima.

Nel caso, tutto interno, di acquisizione dei dati in procedimenti diversi siamo giunti alla conclusione che il regime eventualmente più severo previsto per il procedimento di provenienza non estende i suoi effetti alla utilizzazione tributaria, se il dato sarebbe stato comunque acquisibile in sede tributaria con minori garanzie o limiti. Vale la stessa conclusione per il rapporto tra ordinamenti di Paesi diversi? Invero, potrebbe essere dubbio che le due situazioni siano equivalenti: in questo caso non si tratta di utilizzare dati acquisiti illegittimamente in una procedura extratributaria ma conformi agli standard tributari, ma di utilizzare dei dati acquisiti grazie a un prolungamento all'estero della istruttoria tributaria. Che limiti e garanzie previste dall'ordinamento straniero vincolino anche la procedura italiana appare sostenibile, ma dubbio. L'ordinamento italiano deve o no assumere come rilevante il maggior livello di garanzie previsto dall'ordinamento straniero? Si vedrà poco oltre che, con riferimento alla c.d. Lista Falciani, la giurisprudenza italiana ha abbracciato la soluzione negativa.

Se così è, il contribuente non potrebbe dolersi in Italia della illegittima acquisizione dei dati all'estero, quando questa illegittimità sussistesse solo per l'ordinamento estero.

Non sembrano, invece, esserci ragioni per escludere o censurare la trasmissione quando essa sia legittima per lo Stato richiesto ma ecceda i limiti che sarebbero previsti dalla legge dello Stato richiedente. Non pare quindi stabilita nell'interesse del contribuente la condizione di reciprocità.

Così come nel caso della istruttoria interna, non è censurabile, poi, dal contribuente la trasmissione in violazione di interessi dello Stato richiesto (esempio, segreto investigativo) mentre lo sarebbe la violazione di principi fondamentali (ad esempio nell'ipotesi, invero estrema, di richiesta di informazioni fiscali motivata da motivi di persecuzione politica, religiosa, razziale, ovvero, ipotesi meno peregrina, con violazione dei principi di uguaglianza o altri principi cardine dell'ordinamento).

Irrilevante ai fini che interessano qui (anche se può determinare conseguenze civili, penali o disciplinari nei confronti degli agenti) è la eventuale violazione dell'obbligo di segreto

sulle informazioni ricevute (art. 31 bis, comma 4 e 7, direttiva 77/799): esso si pone infatti a valle della trasmissione e della utilizzazione a fini fiscali.

Può essere allora utile inquadrare alla luce delle premesse che precedono la soluzione adottata in Italia per il c.d. caso Falciani.

La vicenda è nota e verosimilmente sarà paradigmatica: il dipendente di un istituto di credito svizzero, effettuato un legittimo accesso ai sistemi informatici dell'istituto, tiene una condotta sicuramente illecita: effettua il *backup* privato dei dati dei correntisti e dei relativi movimenti bancari e lo diffonde.

Tali dati, per via di rogatoria internazionale, pervengono alla autorità giudiziaria italiana, che li esamina al fine di determinare se possano fornire alimento a indagini e processi per delitti di evasione fiscale (dei quali i versamenti potrebbero costituire prova).

In sede penale il Procuratore della Repubblica e il Gip competenti arrestano immediatamente la procedura: i dati in questione sono pacificamente «*documenti formati attraverso la raccolta illegale di informazioni*» (art. 240 c.p.p., comma 2) e come tali vanno immediatamente secretati, non sono utilizzabili e vanno immediatamente distrutti.

Si apre però un interrogativo ulteriore e di fondamentale rilevanza pratica, e, cioè, se tali documenti, ferma la inutilizzabilità assoluta in sede penale, siano per caso valorizzabili in sede tributaria.

La giurisprudenza ha adottato una soluzione positiva, a iniziare dalle ordinanze gemelle nn. 8605 e 8606/2015 della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione.

Vale la pena di verificare se tale soluzione confermi o smentisca l'impostazione posta fin qua, secondo cui l'illegittimità o inutilizzabilità potrebbe (e dovrebbe) conseguire solo a violazioni che: a) comportino l'illegittimo esercizio esterno del potere della Amministrazione Finanziaria; b) siano di apprezzabile gravità.

La fattispecie presenta alcune peculiarità.

La prima è che la violazione del diritto (dell'istituto bancario e del correntista) nella fattispecie non è posta in essere dalla Amministrazione Finanziaria, men che meno dalla Amministrazione finanziaria italiana: si tratta di dati trafugati da un privato, da un dipendente della banca, e di dati trasmessi alla Amministrazione italiana da quella francese.

Il primo interrogativo, allora è: la sanzione della inutilizzabilità/illegittimità presidia il solo caso di illecito commesso dalla Amministrazione (o, ancor più restrittivamente, dalla Amministrazione Italiana)?

La nostra opinione, quanto a questo profilo, è negativa.

La questione corrisponde all'interrogativo se i valori fondamentali riconosciuti all'uomo, in generale, e al contribuente, in particolare, vadano intesi solo come presidio contro l'azione che li viola direttamente, o abbiano un valore assoluto e una tutela completa. L'interrogativo, per esemplificare, è il seguente: posto che l'uomo in generale e il contribuente in particolare ha il diritto, ad esempio, alla tutela del domicilio (o della corrispondenza, ecc.) e questi valori rappresentano un limite anche alle indagini fiscali, essi sono protetti rispetto alle indagini tributarie, solo da lesioni che provengano direttamente dal pubblico potere, o anche da lesioni di cui siano autori altri soggetti e di cui il Fisco intenda successivamente giovare?

A noi pare che la risposta più appagante sia la seconda: i valori sono tutelati in quanto tali e non possono essere lesi neppure indirettamente dal pubblico potere. Il principio di legalità e rispetto dei valori fondamentali non dovrebbe essere solo un limite alla diretta azione pubblica ma una garanzia del soggetto: se i diritti fondamentali sono garantiti anche contro iniziative finalizzate a un interesse pubblico (come la riscossione dei tributi) ciò non vuol dire solo che iniziative pubbliche non possono violare direttamente e materialmente tali valori, ma anche che l'interesse pubblico non può avvantaggiarsi di tali violazioni. Le norme che stabiliscono i diritti fondamentali (anche come limite all'agire pubblico) non si limitano a vietare che il pubblico potere commetta violazioni dirette, ma dovrebbero vietare anche che il potere pubblico profitti di esse.

Esemplificando in modo efficace, portando l'argomento *exempli causa* alle conseguenze estreme, così come lo Stato non può torturare gli indagati o imputati per farli confessare, non dovrebbe poter utilizzare, a nostro avviso, come prove, le confessioni estorte con la tortura da polizie private, criminalità organizzata o organi di indagine stranieri.

Un secondo profilo concerne il fatto che, come sopra si diceva, i contenuti della lista Falciani siano stati acquisiti con procedure di collaborazione Stato – Stato dotate di tutti i crismi della regolarità.

Anche questo profilo non pare ancora decisivo per ammetterne la utilizzabilità. La regolarità (formale) della procedura di trasmissione non pare elidere l'illegittimità sostanziale.

Come invece valorizzato dalla giurisprudenza della Suprema Corte italiana, sussistono altri profili che paiono poter supportare una soluzione favorevole alla utilizzabilità.

In questa direzione, innanzitutto, appare particolarmente significativo il fatto che la condotta del Falciani avrebbe leso il segreto bancario dei clienti (oltre che, ovviamente, comportato la violazione delle obbligazioni contrattuali della banca), ma il **segreto bancario non è opponibile al Fisco italiano**.

Come insegna la Suprema Corte italiana, il *segreto bancario è recessivo rispetto alla finalità di attuazione dell'art. 53 Costituzione*, perché ritenuto, nel bilanciamento del legislatore, non assistito da una protezione costituzionale. Il superamento del segreto bancario, infatti, non è in Italia assistito da particolari garanzie.

E, se il segreto bancario non esiste di fronte al Fisco italiano, la sua violazione estera, è questo il punto che pare decisivo, non può comportare l'inutilizzabilità dei dati.

Si impongono due notazioni molto importanti.

La prima è che la Corte, in sostanza, ritiene che l'Italia non sia obbligata a riconoscere il più elevato livello di garanzia previsto da un ordinamento straniero (nella specie, tutelare il segreto bancario previsto al tempo delle pronunce in Svizzera). Detto in altri termini, la Corte pare confermare sul punto quanto sopra si diceva: quando una iniziativa istruttoria è retta da due ordinamenti, rilevano gli standard dell'ordinamento di utilizzazione.

La seconda è che, a nostro sommosso avviso, la Corte **non ha affatto affermato**, ci pare, come invece qualche primo commento sembra aver inteso, che sarebbero generalmente utilizzabili anche i dati istruttori acquisiti illegittimamente, ma una cosa molto diversa.

E cioè che l'ordinamento e la giurisprudenza italiana restano sovrani nello stabilire e valutare il livello delle garanzie riconosciute: dovendosi distinguere l'acquisizione illegittima perché lesiva di diritti garantiti in Italia (garanzia che il legislatore accorda a situazioni in cui siano in gioco valori costituzionali⁴), dall'ipotesi di acquisizione illegittima, all'estero, di dati

⁴ Ove, invece, il legislatore prevedesse un ostacolo alla istruttoria non fondato su valori costituzionali potrebbe invece dubitarsi della proporzionalità e ragionevolezza della limitazione, investendosene la Corte Costituzionale. La norma interna potrebbe essere addirittura disapplicata se si vertesse in materia disciplinata dal diritto UE e la limitazione privasse di effettività la tutela degli interessi, in assenza di proporzionalità con i contrapposti diritti tutelati.

che sarebbero liberamente acquisibili in Italia, perché recessivi, senza garanzie procedurali, rispetto al potere di accertamento.

La Corte, allora, non ha affatto affermato, per fare degli esempi concreti, che una violazione della segretezza della corrispondenza, delle comunicazioni, del segreto professionale, del domicilio avvenuta senza il prescritto intervento del PM o della autorità giudiziaria, per come prescritto dalla legge fiscale (o penale), sarebbe irrilevante ai fini della utilizzabilità dei dati acquisiti, ma, al contrario, che una inutilizzabilità non sussiste per i dati acquisibili senza particolari garanzie, perché non corrispondenti a diritti oggetto di tutela anche nei confronti delle indagini fiscali.

La giurisprudenza inoltre ribadisce, assai opportunamente, che il contribuente sui dati acquisiti ha il diritto al pieno contraddittorio e che spetta al giudice valutarne l'efficacia probatoria, che può essere quella del mero argomento di prova, indizio, presunzione, a seconda dei dati emergenti dal complesso della istruttoria.

2.2.6 Verso una tutela effettiva.

Esaurita la trattazione del problema degli effetti delle violazioni delle disposizioni in materia di istruttoria sull'avviso di accertamento, residua un quesito ulteriore: *«esistono mezzi ulteriori di tutela che possano incidere comunque sul procedimento tributario?»*. Ciò corrisponde all'interrogativo se una tutela ulteriore, rispetto a quella offerta dall'impugnazione dell'avviso di accertamento, possa essere **necessaria**.

In effetti, l'istruttoria può ledere interessi del contribuente ma non seguire ad essa alcun avviso di accertamento. Da altro punto di vista, può seguire all'istruttoria un avviso di accertamento, ma la violazione può aver leso gli interessi di un soggetto diverso dal contribuente. Nel primo caso il contribuente ha subito la lesione ma non ha un provvedimento da impugnare. Nel secondo caso, all'inverso, il contribuente ha un avviso da impugnare ma non è il soggetto direttamente leso.

E' ben vero che in questi casi rimarrebbero disponibili i rimedi risarcitori e sanzionatori. Il punto è tuttavia se il sistema che assommi la possibile impugnazione dell'avviso di accertamento (ove possibile), l'azione di risarcimento del danno e le azioni punitive (pubbliche) assicuri agli interessati il diritto a una tutela effettiva.

Il ricorso contro il provvedimento finale, i risarcimenti e le sanzioni non appaiono idonei a tutelare integralmente l'interessato contro quelle iniziative istruttorie suscettibili di attuazione coattiva e di produrre un danno irrimediabile. La tutela successiva è piena rispetto a iniziative che richiedano la indefettibile collaborazione del contribuente. Se egli è richiesto di rispondere a una richiesta che assume illegittima (dichiarare certe circostanze o consegnare certi documenti, occultati) egli può semplicemente resistere. Nella fase successiva, ove si deve scrutinare la legittimità del suo rifiuto (ai fini della applicazione di sanzioni o preclusioni) egli può pienamente difendersi, senza aver ancora subito alcuna lesione. Questo però non accade se si tratta di iniziative che possono essere attuate coattivamente. Richiesto di aprire una cassaforte il contribuente può rifiutare ma gli operanti (legittimamente, con l'autorizzazione del P.M.) possono procedere a forzarla. Egli può poi dimostrare che l'iniziativa era illegittima, ma l'apertura è ormai irrimediabilmente avvenuta.

La giurisprudenza e la dottrina italiana sono strette, da un lato, dal principio della tassatività degli atti impugnabili davanti alle Commissioni Tributarie, dall'altro dalla difficile configurazione di una giurisdizione alternativa. Con orientamento tradizionale, il Consiglio di Stato ha ritenuto che le questioni inerenti l'impugnazione degli atti istruttori della procedura tributaria rientrino nella giurisdizione del giudice tributario e che essi potrebbero però essere fatti valere solo nell'impugnazione del provvedimento finale.

Esiste un innegabile *deficit* di tutela.

I problemi sono allora due. Il primo è se tale deficit sia illegittimo. Il secondo, se si risponde positivamente al primo, è come sia possibile riparare a tale difetto. Sotto il primo profilo, tale mancanza di tutela è stata giudicata lesiva degli obblighi internazionali degli Stati del Consiglio di Europa.

La Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU, 21 febbraio 2008, *Ravon e altri v. Francia*) ha infatti ritenuto illegittimo l'ordinamento francese, nella parte in cui subordinava ad autorizzazione di un giudice gli atti istruttori invasivi della sfera privata del contribuente poiché:

a) in quell'ordinamento manca una adeguata tutela avverso il provvedimento che autorizza l'ingresso della Finanza nella sfera privata del contribuente ove tale autorizzazione **non è impugnabile** nel merito e nel contraddittorio tra le parti e **non è prevista una inibitoria**;

b) tale tutela non può essere surrogata dal fatto che l'autorizzazione è di fonte giudiziale ove davanti a questo giudice non sia previsto il **previo contraddittorio**;

c) tali carenze non sono surrogabili dai controlli successivi visto che quello inerente alla impugnazione degli atti di accertamento conseguenti è solo eventuale (non azionabile nel caso in cui alle verifiche non seguano atti formali) e insufficiente è altresì la tutela offerta dalla eventuale azione di risarcimento del danno successivamente esperibile, atteso che essa consegue alle eventuali violazioni commesse dagli operanti l'accesso, più che non la lesione conseguente a una autorizzazione all'accesso illegittima.

Se, come risulta da quanto sopra, al livello della giurisprudenza interna, non è previsto un autonomo sistema di tutela per gli atti istruttori tributari, anche il sistema italiano si presenta esposto a possibilità di censura.

L'ordinamento italiano, infatti, come e più di quello francese, non prevede garanzie adeguate agli standard stabiliti dalla Corte. Anzi, le garanzie offerte dall'ordinamento italiano sono, sul piano procedimentale, ancora più modeste, atteso che:

a) l'autorizzazione all'ingresso nel domicilio, ad esempio, è di competenza non di un giudice, ma del Pubblico Ministero (che è comunque assistito da prerogative di relativa indipendenza dalle norme dell'Ordinamento Giudiziario);

b) non è prevista alcuna forma di impugnazione della autorizzazione, neppure in sede di legittimità;

c) non è prevista alcuna specifica forma di vigilanza o collegamento tra il P.M. autorizzante e lo svolgimento della verifica fiscale (ove essa non avvenga nell'ambito di indagini penali).

L'ordinamento italiano dovrebbe pertanto verosimilmente adeguarsi.

Si tratta allora di affrontare il secondo problema, e cioè quello dell'individuazione dei mezzi effettivi di tutela soggettiva, durante la fase della istruttoria tributaria.

La prima questione è l'individuazione della giurisdizione: *a quale giudice andrà rivolta la doglianza circa le violazioni istruttorie?* Si impone una alternativa.

La prima possibilità è, valorizzando la funzionalizzazione tributaria dell'istruttoria prevedere la giurisdizione del **giudice tributario**. Tale soluzione potrebbe parere opportuna

sia in considerazione della finalità dell'istruttoria (profilo per il quale il giudice tributario potrebbe avere, teoricamente, maggiore sensibilità), sia per evitare di gravare il giudice ordinario di ulteriori incombenze, in periodi di conclamata difficoltà di definizione delle vicende processuali in tempi ragionevoli. Resta tuttavia da verificare se questa soluzione sarebbe in linea con la giurisprudenza costituzionale in tema di **divieto di istituzione di giudici speciali**. Sotto questo aspetto, la particolare enfasi che la Corte Europea ha posto sul carattere non tributario delle controversie sulla legittimità degli accessi e degli atti istruttori (lesivi di diritti civili degli interessati e non di interessi tributari) costituisce un serio ostacolo.

Se non si tratta di materia tributaria, è da escludersi la possibile attribuzione della giurisdizione alle Commissioni Tributarie, pena la violazione dell'art. 102 Cost. In questa prospettiva, l'organo sistematicamente più acconcio dovrebbe essere il **Giudice Ordinario** e, tra questi, il giudice per le indagini preliminari (quale giudice delle libertà) o il giudice civile (quale giudice dei diritti civili). In assenza di interventi normativi ad hoc e sulla base del diritto vigente, lo strumento più vicino ad assicurare tale tutela parrebbe pertanto il ricorso ex art. 700 c.p.c. rivolto al giudice civile.

Si tratta di un terreno assolutamente nuovo ed inesplorato che sarà compito della giurisprudenza, sollecitata dagli accorti difensori, definire, in assenza di interventi legislativi.

PARTE TERZA

3. La giusta giurisdizione tributaria come giurisdizione di controllo della giusta funzione impositiva

3.1 Imparzialità del giudice e onere di allegazione delle parti

Ogni processo implica che si definisca:

- a. quali sono i fatti da accertare e valutare;
- b. quali sono le norme da applicare.

In ordine ai fatti, è prioritario stabilire:

1. *chi* possa introdurre i fatti nel processo;
2. con *quali modalità e termini* essi possano essere introdotti;
3. *quali fatti* abbisognino di prova;
4. *quali siano le prove esperibili* e modi e tempi della loro introduzione;
5. *quale sia la regola* nel caso in cui la prova non venga raggiunta.

Il contenzioso tributario è un **processo dispositivo**, nel senso che la materia del contendere rientra nel monopolio esclusivo delle parti.

I poteri istruttori del giudice si esplicano *nei limiti dei fatti dedotti dalle parti* (art. 7 del DLgs. 546/92). Se ne ricava, secondo l'opinione consolidata, che i fatti valutabili dal giudice siano solo quelli dedotti dalle parti nei loro atti.

Esiste pertanto un **onere di allegazione dei fatti incombente sulle parti**, che impedisce al giudice di fondare la sentenza su fatti da esse non dedotti.

In linea di principio, è possibile sostenere che la descrizione del fatto costituente la maggiore pretesa vantata dall'ente impositore deve essere contenuta nell'atto impositivo, in quanto quest'ultimo deve sempre essere sorretto da un adeguato assetto motivazionale, che, al contempo è anche la allegazione dei fatti a fondamento della domanda dell'Ufficio davanti al giudice.

Il contribuente deve invece allegare (e poi provare, se contestati) i fatti modificativi, impeditivi ed estintivi dei diritti del Fisco (ad esempio, la decadenza del potere di

accertamento), oltre che i fatti che fondano i propri diritti (al rimborso, alla deduzione, alla detrazione).

3.2 L'onere della prova

Il principio dell'onere della prova, ovvero la «*regola di giudizio per il caso della mancata prova*» ha la sua fonte, nel processo civile, nell'art. 2697 c.c. La norma impone che chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.

Per quanto nel processo tributario, ove si tratta di impugnare degli atti, per verificarne la legittimità e fondatezza, il riferimento alla norma civilistica non sia del tutto proprio, esso costituisce, tuttora, un punto di riferimento, se non altro a livello descrittivo, ed è abitualmente utilizzato dalla giurisprudenza.

Con questa cautela, lo utilizzeremo anche in questa sede.

Nel processo tributario, si afferma usualmente, l'onere di dimostrare la fondatezza della pretesa spetta all'ente impositore in quanto, in tale modello rituale, egli riveste il ruolo di attore in senso sostanziale.

Quanto esposto vale per il caso in cui oggetto del giudizio sia un «diritto» dell'Ufficio.

Ciò sarebbe quando l'evasione contestata sia attuata attraverso l'occultamento di elementi attivi imponibili (ad esempio, il nascondimento di ricavi).

La soluzione opposta viene ritenuta applicabile quando l'evasione contestata concerna la simulazione o il sovradimensionamento di costi ed elementi negativi. In tale caso si afferma che oggetto dell'accertamento sarebbe un "diritto" del contribuente (la deduzione o detrazione) che sarebbe gravato dal relativo onere.

Via alternativa per giustificare tale assetto degli oneri potrebbe essere il principio della *vicinanza della prova* (tale per cui sarebbe il contribuente a poter dimostrare di aver effettivamente sostenuto il costo, perché afferente la propria sfera economica), oppure anche la difficoltà di provare il fatto negativo: non dovrebbe essere il contribuente a dover provare "di non aver ricavato", né il Fisco a dimostrare che il contribuente "non ha speso".

In base a tale assetto, l'onere incombe sul contribuente quando si tratti di azioni di rimborso (crediti del contribuente) e , secondo la giurisprudenza, costituiscono «diritti del contribuente», i cui fatti costitutivi vanno provati da lui, anche, ad esempio, le deduzioni,

detrazioni e simili. Spetta al contribuente, in questa prospettiva, la prova della inerenza dei costi (e quindi della deducibilità o detraibilità).

3.3 L'onere di contestazione e la conseguenza dell'inerzia processuale

Tra i fatti allegati dalle parti, necessitano di prova solo quelli specificamente contestati. Esiste pertanto, un terzo onere, accanto a quello di allegazione e prova, **l'onere di contestazione**.

Il giudice tributario, così come il giudice civile (art. 115 c.p.c.), pone a fondamento della decisione, oltre che i fatti provati, i fatti non specificamente contestati dalla parte costituita.

Tale principio è applicabile al processo tributario. L'operatività della «non contestazione» in ambito, invero, fiscale è stata sancita dalla Corte di Cassazione con la sentenza 24.1.2007 n. 1540, ancor prima della L. 69/2009 che ha riformato l'art. 115 c.p.c.

Quanto al momento utile per la contestazione, considerate le esigenze di economia e semplificazione del processo, è da ritenere che la contestazione vada effettuata, a pena di decadenza, nella **prima difesa utile**. Per il ricorrente i fatti allegati nel provvedimento impugnato vanno pertanto contestati nel ricorso

Per il resistente è da ritenere che, simmetricamente, la contestazione debba avvenire a pena di decadenza, nelle controdeduzioni, ancorché tardive.

In ambito tributario, la Corte di Cassazione ha precisato che l'obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente è più forte di quello che grava sul convenuto nel rito ordinario.

Ciò, poiché il responsabile del procedimento deve acquisire d'ufficio i documenti che, in possesso dell'Amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti per la definizione della pratica (artt. 6 della L. 27.7.2000 n. 212 e 18 della L. 7.8.1990 n. 241). In pratica, si deduce dall'obbligo della Amministrazione di acquisire e valorizzare d'ufficio documenti e dati già posseduti il dovere più generale di prendere posizione sulle affermazioni del contribuente. Tali doveri sono specificazioni del dovere di buona fede (art 10 Statuto contribuente) e del dovere di imparzialità degli esercenti una pubblica funzione.

In senso (solo) apparentemente contrario, è stato affermato che il principio di non contestazione, che si fonda sul carattere dispositivo del processo, non trova applicazione sul piano delle mere allegazioni poiché la specificità del giudizio tributario comporta che la

mancata presa di posizione dell'Ufficio sui motivi di opposizione alla pretesa impositiva svolti dal contribuente non equivale ad ammissione, né determina il restringimento del «*thema decidendum*» ai soli motivi contestati.

Sul punto, si impone un chiarimento.

Per vero, tra indisponibilità del diritto fatto valere e onere di contestazione non vi è alcuna contraddizione logica: che l'Amministrazione non possa rinunciare ai diritti pubblici non significa certo che essa non possa essere tenuta a farli valere secondo le regole processuali, che impongono concentrazione e immediatezza, altrimenti, per paradosso, l'indisponibilità del credito tributario potrebbe essere assurdamente evocata financo per escludere che il giudicato sia un limite per far valere eccezioni della Amministrazione finanziaria. Inoltre, affermare che una parte, quella pubblica, non sarebbe assoggettata a tale onere costituirebbe una palese violazione del principio della parità delle armi (art. 111 Cost.).

Più correttamente, deve invece ritenersi che l'onere di contestazione concerna **solo i fatti**, come possibile oggetto di prova (i fatti non contestati devono essere assunti a fondamento della decisione come veri), ma non le "ragioni": il fatto che una parte non contesti una argomentazione non vincola certo il giudice a ritenerla fondata.

3.4 Un po' di chiarezza su motivazione, fondamento e prova, tra procedimento e processo

Il tema dell'onere della prova è strettamente connesso all'attività di accertamento, siccome è in tale fase che l'ente impositore si procura le prove fondanti la pretesa.

Preliminare a ogni altra considerazione, il chiarimento tra concetti spesso confusi e scambiati tra loro:

- fondamento dell'atto (i presupposti di fatto e diritto);
- motivazione dell'atto (gli enunciati del provvedimento che lo giustificano);
- prova del fondamento (gli strumenti che consentono di ritenere sussistenti i presupposti di fatto).

In conseguenza:

- Un atto può essere fondato, ma non motivato (è giusto, ma non espone le ragioni su cui si fonda).

- Può essere fondato e motivato ma non provato (è giusto ed espone le ragioni su cui si fonda, ma non sono state cercate o trovate prove a supporto).

- Può essere infondato ma motivato (afferma dei fatti che lo giustificherebbero, ma quei fatti non sussistono).

La **motivazione è un elemento dell'atto** (gli enunciati giustificativi) che non va confuso né con il fondamento di esso (la motivazione enuncia il fondamento, ma il fondamento è un fatto, la motivazione un discorso), né con la prova (che è il mezzo che consente di ritenere accertata la sussistenza del fondamento).

3.5 Motivazione dell'atto e oggetto del processo

La motivazione dell'atto è **strumentale**, tra l'altro, a delineare l'oggetto del futuro contenzioso: di conseguenza, non è consentito il cambiamento della stessa in corso di causa, poiché la **pretesa impositiva si cristallizza** con l'emanazione dell'accertamento.

Del resto, se il fondamento dell'atto potesse cambiare durante il corso del giudizio, sarebbe palesemente:

a. elusa la garanzia dell'effettivo contraddittorio amministrativo, atteso che nella fase del contraddittorio amministrativo il contribuente non avrebbe potuto difendersi su tutto il fondamento della pretesa;

b. violato il diritto di difesa (art. 24 Cost.) che implica che il contribuente possa valutare, per decidere se e come difendersi, tutti gli elementi della lite, prima che essa inizi.

Ciò comporta che, nel processo, la discussione dovrà concernere la debenza del tributo in relazione alle argomentazioni fornite dall'ufficio in sede di emanazione dell'atto, e non con riferimento ad altre ragioni.

Tale regola è ben espressa dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione che riconosce che l'area dei fatti valutabili coincide con quelli allegati dall'Ufficio nel provvedimento, nei limiti dei capi e motivi di impugnazione del contribuente. Codesta Corte ha formulato tale principio affermando che il provvedimento impugnato è la domanda, immodificabile, dell'Ufficio (Cass. 20.4.2012 n. 6256, Cass. 15.10.2013 n. 23315). E che l'oggetto del processo è l'accertamento della legittimità della pretesa in quanto avanzata con l'atto impugnato, alla stregua dei presupposti di fatto e di diritto in tale atto indicati (Cass. 23.9.2011 n. 19533), ovvero che tale oggetto atteso il meccanismo di instaurazione di tipo impugnatorio che lo

caratterizza, non è l'accertamento dell'obbligazione tributaria, da condursi attraverso una diretta ricognizione della disciplina applicabile e dei fatti rilevanti sulla base di essa, a prescindere da quanto risulti nell'atto impugnato, bensì l'accertamento della legittimità della pretesa tributaria in quanto avanzata con l'atto impugnato e alla stregua dei presupposti di fatto e in diritto in tale atto indicati (Cass. 19.6.2009 n. 14433; Cass. 12.2.2014 n. 3142 e Cass. 9.5.2014, n. 10059).

Ne consegue che né l'Ufficio, né, tantomeno, il giudice possono cambiare l'oggetto della domanda (pena la violazione degli art. 24 Cost.)

Il giudice che ponesse a fondamento della decisione fatti diversi da quelli allegati dall'Ufficio violerebbe il suo dovere di imparzialità (Cass., 8.4.2015, n. 6977, in un caso in cui la sentenza aveva introdotto a fondamento della pretesa tributaria una ritenuta interposizione di persona, non allegata nell'avviso di accertamento).

Il giudice può applicare ai fatti di cui all'avviso di accertamento norme diverse (c.d. qualificazione), ma non introdurre fatti nuovi.

È importante notare che tale conclusione è affermata anche dalla giurisprudenza che ritiene che il giudizio tributario sia un giudizio di impugnazione-merito, nel senso che il giudice potrebbe anche non annullare totalmente l'atto, ma mai potrebbe travalicare i limiti dei fatti affermati dalle parti.

Tale orientamento è stato riconosciuto l'unico conforme alla Costituzione della Corte Costituzionale. Essa, nella sentenza 98/2014, pronunciando in materia di mediazione, ha affermato che l'Ufficio non può cambiare il fondamento della pretesa dopo aver notificato

3.6 Motivazione, prova, giusto procedimento e giusto processo

Questione ulteriore, che concerne i rapporti tra motivazione e prova è se **il provvedimento impositivo debba contenere l'indicazione degli elementi di prova** posti a fondamento della maggiore pretesa fiscale.

La questione non trova una soluzione sicura sulla base delle norme espresse della legge.

Al riguardo, nell'avviso di accertamento a fini IVA devono essere indicati specificamente, a pena di nullità, gli errori, le omissioni e le false o inesatte indicazioni su cui è fondata la rettifica e i relativi elementi probatori (art. 56 del DPR 633/72).

Si rileva che la disposizione pare istituire un obbligo di indicazione delle fonti probatorie, che non va confuso con l'obbligo di produzione delle prove (ad esempio, dei documenti), che sarà assolto in sede processuale.

Analoga disposizione è prevista per le sanzioni tributarie (art. 16 co. 2 del DLgs. 472/97).

Per contro, tale locuzione non è presente nelle normative sulle imposte sui redditi e sulle imposte indirette.

Ne consegue un orientamento, secondo il quale l'indicazione delle prove, e, a maggior ragione la loro produzione non sarebbe dovuta nella fase procedimentale (Cass. 6.2.2004 n. 2268).

Si tratta di un orientamento piuttosto diffuso presso la giurisprudenza di legittimità sia con riguardo alle imposte dirette che con riguardo alle imposte indirette, che, cionondimeno, si trova ad essere meritevole di rimeditazione.

La motivazione, invero, in primo luogo, assolve alla duplice funzione di consentire il controllo sociale diffuso sull'esercizio del potere (art. 97 Cost.) e l'esercizio del diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.).

Non si vede come tali controlli e diritti possano avere una effettiva attuazione senza l'ostensione delle prove.

Sotto un secondo profilo, va osservato che il provvedimento è un provvedimento suscettibile di fare stato, se non impugnato, come una sentenza e dotato di una provvisoria esecutività. Affermare che esso potrebbe essere non motivato quanto alle prove equivale ad affermare che, in un processo per omicidio, sarebbe valida e completa una sentenza che affermasse la colpevolezza del maggiordomo motivando solo con il riferimento al fatto che «egli ha ucciso la vittima», senza alcuna indicazione delle prove. E che, anzi tale sentenza sarebbe provvisoriamente esecutiva.

Tale impostazione non appare in linea con i più recenti approdi della giurisprudenza, interna e internazionale, sul diritto di difesa (sul diritto a conoscere le prove prima della emissione del provvedimento come espressione del diritto di difesa si è pronunciata la Corte di Giustizia della Unione Europea, ad esempio nella sentenza 17 dicembre 2015, in causa C-419/2014).

Essa, poi, contrasta anche con il principio del contraddittorio come sopra delineato: quale effettivo contraddittorio amministrativo vi sarebbe se il contribuente potrebbe essere tenuto all'oscuro delle prove, durante esso e, addirittura, dopo l'emissione dell'avviso di accertamento e fino alle controdeduzioni dell'Ufficio in giudizio?

Si tratta, dunque, di un orientamento che è auspicabile venga vigorosamente contestato e superato.

La ricostruzione che appare più corretta è quella in forza della quale la motivazione dell'atto di accertamento deve essere integrata anche sotto il profilo probatorio, e anche con le ragioni per le quali sono state disattese le eventuali contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio (Cass. SS.UU. 18.12.2009, n. 26635).

Così facendo, risulta rispettato il necessario collegamento tra:

- fondamento della pretesa (avvalorato dal preventivo contraddittorio con il contribuente);
- motivazione della pretesa (perché condizionata dal preventivo contraddittorio);
- onere della prova in capo all'ufficio (che, necessariamente, deve contrastare quanto appreso dal contribuente nella fase del contraddittorio).

La più moderna giurisprudenza si sta avviando in questa direzione, riconoscendo che la motivazione dell'avviso di accertamento deve essere "costruita" non come enunciazione mera di una pretesa soggetta a verifica (*provocatio ad opponendum*), ma come *ratio* di una decisione assunta all'esito di una istruttoria primaria, svolta nella fase procedimentale e finalizzata, per il principio di buona amministrazione, ad assicurare la realizzazione di un'azione amministrativa efficiente e congrua.

Di un'istruttoria, cioè, che appunto in vista di tale obiettivo deve precedere l'emissione dell'atto, e di cui, quindi, l'atto finale deve dar conto, seppure in relazione agli esiti finali del procedimento, compendiabili nei presupposti di fatto riscontrati e nella enunciazione delle ragioni giuridiche da cui l'azione possa dirsi sostenuta. Nel processo tributario, l'Amministrazione deve riversare gli elementi di prova richiamati nell'atto impositivo e può dedurne di nuovi nei limiti del principio di consequenzialità in rapporto agli avversi motivi di ricorso (Cass. 2.7.2014 n. 22003).