



Università degli Studi di Genova
Scuola di Scienze Sociali
Dipartimento di Giurisprudenza

Corso di Laurea in
Giurisprudenza

Tesi di laurea
in Diritto Finanziario

Violazioni istruttorie e difesa del contribuente
tra proporzionalità ed efficienza.
La necessità di una tutela effettiva

Relatore:

Chiar.mo Prof. Alberto Marcheselli

Candidata:

Martina Bruno

Anno Accademico 2021-2022

INDICE

Introduzione	1
---------------------	---

Capitolo I

L'Istruttoria tributaria

1	L'istruttoria tributaria e il procedimento di accertamento tributario	4
1.1.	L'attività conoscitiva e di controllo quale attività eventuale e autonoma rispetto all'accertamento tributario	7
1.2.	L'attività conoscitiva e di controllo e la sua natura discrezionale	9
2.	Il principio di legalità: una prima fondamentale garanzia assicurata dall'ordinamento al contribuente	13
3.	Il principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione e le sue specificazioni: l'applicabilità della legge generale sul procedimento amministrativo al procedimento di accertamento tributario	18
4.	I principi generali espressi dallo Statuto dei diritti del contribuente	21
4.1.	I principi di collaborazione e buona fede	23
5.	La rilevanza del principio di proporzionalità nell'ambito dell'attività investigativa delle Autorità fiscali	27
5.1.	Origine storica e contenuto del principio di proporzionalità	32
5.2.	Il principio di proporzionalità nell'Unione Europea e la sua dimensione sovranazionale	34
5.3.	L'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente e le esigenze effettive di indagine sul luogo	40

Capitolo II

Violazioni istruttorie: il rapporto tra l'attività conoscitiva e l'attività di accertamento

1	Accessi, ispezioni e verifiche: la diversa graduazione garantistica prevista dall'ordinamento interno in base alla destinazione del luogo inciso	45
1.1.	Gli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali	49
1.2.	L'accesso nei luoghi "promiscui"	56
1.3.	L'accesso nei locali "diversi" e la sussistenza di gravi indizi di violazione della normativa fiscale	62
1.4.	L'accesso negli studi artistici o professionali e l'eventuale opposizione del segreto professionale	67
1.5.	Apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e perquisizioni personali	73
2.	La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente: l'art. 12, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente	78
3.	Violazioni istruttorie e possibili difese del contribuente e dei terzi. Le conseguenze di violazioni commesse nella fase dell'istruttoria tributaria tra la tesi dell'invalidità derivata e la sanzione processuale dell'inutilizzabilità delle prove irritualmente acquisite	83
4.	Inutilizzabilità: gravità e proporzionalità quali criteri generali per la selezione delle ipotesi rilevanti	97
5.	L'eventuale efficacia sanante del consenso prestato dal contribuente al fine dell'utilizzabilità degli elementi probatori acquisiti nel corso di indagini illegittime. Il consenso libero e informato.	100
6.	Possibili effetti probatori del comportamento inerte del contribuente durante la fase di verifica	110
7.	Il Garante del contribuente	113

Capitolo III

La necessità di una tutela effettiva e immediata

1. La tutela giurisdizionale avverso le illegittimità istruttorie: la non autonoma impugnabilità degli atti “infraprocedimentali”	116
2. L’individuazione del giudice competente a conoscere delle violazioni istruttorie. La giurisdizione piena ed esclusiva del giudice tributario.	123
3. Le criticità dell’ordinamento interno alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell’uomo	136
4. L’attività conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione Finanziaria e il diritto alla protezione dei dati personali: una possibile tutela immediata e diretta offerta dal Regolamento UE 2016/679	143
Conclusioni	156
Bibliografia	159
Sitografia	170

INTRODUZIONE

Il rapporto tra Fisco e contribuente si inserisce nel più ampio contesto del rapporto tra pubblica autorità e singolo cittadino che da sempre vede bilanciarsi due esigenze contrapposte. Da una parte l'esigenza della parte pubblica al perseguimento dell'interesse pubblico cui essa è preposta, in materia tributaria consistente specificamente nella celere e corretta realizzazione del tributo in base al principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, il quale a sua volta affonda le proprie radici nel dovere di solidarietà sociale ex. art. 2 della Carta fondamentale; dall'altra, l'interesse del privato a non veder compresse, se non entro i limiti stabiliti dalla legge, le proprie posizioni giuridiche soggettive in virtù del principio di legalità dell'azione amministrativa. Data la necessità di bilanciamento tra i contrapposti valori in gioco, un ruolo fondamentale è svolto dal principio di proporzionalità cui tutta l'attività dell'Amministrazione Finanziaria deve essere informata, tenendo conto anche di altri importanti principi, come il dovere di collaborazione e buona fede sancito dallo Statuto dei diritti del contribuente che nella materia qui in rilievo rappresenta un'autorevole fonte e un "faro" per l'interprete chiamato ad interpretare e ad applicare la normativa fiscale, orientando la stessa in un senso che sia garante e rispettoso delle posizioni del contribuente in un'ottica non più di mera sudditanza, bensì di reciproca collaborazione. Nell'ambito del procedimento di accertamento tributario, attualmente basato su un sistema di "autotassazione" per cui le varie operazioni volte alla realizzazione del prelievo sono demandate agli stessi contribuenti rispetto alla cui realtà economica effettiva il Fisco si trova in posizione di estraneità, assume particolare importanza la fase conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione Finanziaria tesa ad acquisire elementi, notizie ed informazioni fiscalmente rilevanti nella prospettiva di un'eventuale, successiva, emanazione di provvedimenti impositivi o sanzionatori. L'Amministrazione Finanziaria, al fine di controllare il regolare adempimento della prestazione pecuniaria e degli obblighi ad essa strumentali, dunque per scongiurare fenomeni di evasione e di violazione della

normativa fiscale, gode di penetranti ed incisivi poteri ispettivi ad essa attribuiti dalla legge quali il potere di fare ingresso e permanere nei locali di pertinenza del contribuente, il potere di effettuare ispezioni, verificazioni e ricerche in tali luoghi, il potere di aprire “coattivamente” pieghi sigillati, borse, casseforti e tutto ciò che risulti chiuso, nonché il potere di richiedere notizie e l’esame di documenti rispetto ai quali sia eccepito il segreto professionale. Tutte queste attività sono inevitabilmente destinate ad incidere sulla sfera più intima del verificato e su diritti fondamentali dello stesso come la libertà personale, l’inviolabilità del domicilio e della corrispondenza, costituzionalmente garantiti attraverso la previsione di riserve di legge e di giurisdizione. Il legislatore fiscale da parte sua, nel disciplinare tali poteri, delinea un articolato e dettagliato sistema di autorizzazioni, provenienti da diversi organi e differenziate a seconda del grado di intensità dell’intromissione nella sfera del contribuente. A questi fini, centrale risulta essere l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica quale condizione di legittimità dell’accesso effettuato dagli operanti in locali abitativi del verificato. Una volta esaminate le garanzie sostanziali assicurate al contribuente soggetto all’esercizio di tali poteri, si pone poi il problema di stabilire quali siano gli strumenti di tutela a sua disposizione per contrastare eventuali attività ispettive esercitate esorbitando i relativi limiti legali. In primo luogo, si tratta di capire quali effetti producano sull’eventuale avviso di accertamento le violazioni della normativa riguardante l’istruttoria tributaria. In questo senso un valido rimedio è rappresentato dalla sanzione processuale dell’inutilizzabilità degli elementi probatori illecitamente o illegittimamente acquisiti, riconosciuto ormai dalla dottrina e giurisprudenza maggioritarie e dalle Corti europee. Tuttavia, l’attività conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione Finanziaria, a prescindere dalle eventuali e indirette conseguenze che può produrre sulla sfera patrimoniale del contribuente, interessato a corrispondere un tributo correttamente quantificato nel caso di successiva emissione di atti di accertamento, ha ancor prima una diretta ed immediata incidenza su posizioni giuridiche soggettive diverse, riconducibili alla sfera di libertà individuali inviolabili. Ciò pone l’esigenza di garantire una tutela effettiva al contribuente, consistente nella possibilità di accesso, in modo del tutto

autonomo rispetto all'emissione del provvedimento impositivo o sanzionatorio, ad un giudice indipendente ed imparziale che controlli la legittimità e proporzionalità della misura adottata, nonché nella possibilità di azionare in questa sede strumenti inibitori volti alla sospensione o cessazione in via diretta dell'attività ispettiva illegittima. Sotto questo profilo la giurisprudenza interna assume una posizione restrittiva, eccessivamente aderente al dato formalistico mentre la dottrina appare invece più sensibile alla necessità di assicurare una tutela effettiva al contribuente mostrando di tenere nella dovuta considerazione anche gli indirizzi più garantisti provenienti dalla giurisprudenza sovranazionale.

Capitolo I

L'ISTRUTTORIA TRIBUTARIA

SOMMARIO: 1. *L'istruttoria tributaria e il procedimento di accertamento tributario.* 1.1. *L'attività investigativa quale attività eventuale e autonoma rispetto all'accertamento tributario.* 1.2. *L'attività conoscitiva e di controllo e la sua natura discrezionale.* 2. *Il principio di legalità: una prima fondamentale garanzia assicurata dall'ordinamento al contribuente.* 3. *Il principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione e le sue specificazioni: l'applicabilità della legge generale sul procedimento amministrativo al procedimento di accertamento tributario.* 4. *I principi generali espressi dallo Statuto dei diritti del contribuente.* 4.1. *I principi di collaborazione e buona fede.* 5. *La rilevanza del principio di proporzionalità nell'ambito dell'attività investigativa delle Autorità fiscali.* 5.1. *Origine storica e contenuto del principio di proporzionalità.* 5.2. *Il principio di proporzionalità nell'Unione Europea e nella CEDU.* 5.3 *L'articolo 12 comma 1 dello Statuto dei diritti del contribuente e le esigenze effettive di indagine sul luogo.*

1. L'istruttoria tributaria e il procedimento di accertamento tributario.

Il procedimento di accertamento tributario può essere considerato una specie del più ampio genere del procedimento amministrativo, nonostante mantenga proprie specificità che contribuiscono a contraddistinguere¹. Comune ai due procedimenti è infatti la finalità pubblicistica predeterminata dalla legge che nel caso del procedimento tributario consiste nel perseguimento dell'interesse pubblico alla riscossione del tributo in base al principio di capacità contributiva espresso all'articolo 53 della Costituzione², il quale a sua volta affonda le proprie radici nel dovere di solidarietà sociale di cui all'art. 2 della Carta costituzionale. Comuni sono anche gli strumenti per la realizzazione di tale finalità, dati dall'esercizio di poteri

¹ Si deve a Gian Antonio Micheli il ricorso allo schema del procedimento amministrativo per l'inquadramento delle discipline attuative dei prelievi tributari e la configurazione di un potere "funzionalizzato". S. LA ROSA, "I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela" in *Rivista di diritto tributario*, 2008, 10, I, 806

² Art. 53 Cost.: "Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività".

che implicano la possibilità di modifica unilaterale e autoritativa delle posizioni giuridiche dei privati, senza il concorso della loro volontà e al di fuori dell'area negoziale, caratteristica invece imprescindibile nell'ambito del diritto privato³. A fini descrittivi è utile partire dalla nozione di “procedimento” propria del diritto amministrativo che indica una serie coordinata di atti e fatti, provenienti da soggetti pubblici (come organi ed uffici) e da soggetti privati, finalizzata all'emanazione di un provvedimento rispondente all'interesse pubblico che rappresenta l'atto finale produttivo di effetti esterni e quindi suscettibile di incidere sulla sfera giuridica dei destinatari⁴. Come ogni procedimento, anche il procedimento tributario possiede una struttura articolata in fasi: una fase da cui trae origine denominata iniziativa; la fase conoscitiva volta a reperire gli elementi utili alla ricostruzione dell'effettiva capacità contributiva del contribuente; la fase istruttoria in cui si valutano gli elementi raccolti relativi alla situazione di fatto su cui si deve provvedere; la fase decisionale in cui si determina il contenuto del provvedimento applicando la normativa alla situazione di fatto così come accertata nelle precedenti fasi e infine la fase di esecuzione dedicata all'attuazione coattiva del tributo. Delineata questa struttura-tipo generale, si deve tuttavia rilevare come parlare di procedimento tributario inteso quale procedimento uniforme e unitario rischia di integrare un'astrazione in quanto i procedimenti tributari si differenziano in base al tipo di tributo, e in base alle circostanze del caso concreto, potrebbero essere diversi perfino in relazione al medesimo tributo⁵. Non esiste in materia tributaria uno schema procedimentale generale, tendenzialmente valido per ogni tributo; il procedimento *de quo* presenta una “struttura variabile” in quanto non comporta una sequenza prestabilita di atti⁶, ma anzi può dar vita, anche

³ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Seconda edizione, Milano, Giuffrè, 2018, 75

⁴ Per la nozione di procedimento P. M. VIPIANA, *L'attività amministrativa ed i regimi amministrativi delle attività private*, Milano, Cedam, 2021, 6.

⁵ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., 77-78

⁶ Il procedimento amministrativo si risolve in una serie concatenata di atti, ciascuno presupposto di legittimità del successivo, e tutti concorrenti alla produzione di un unico effetto finale che tuttavia viene giuridicamente collegato al solo atto terminale della serie. L'unicità di effetti solo in capo al

nell'ambito di un procedimento principale, a sub-procedimenti ad iniziativa del Fisco o di soggetti passivi⁷. Secondo la ricostruzione tradizionale della dottrina, la funzione principale che assolve l'uso dello schema procedimentale nella materia tributaria è di tipo organizzatorio nel senso di coordinamento dell'attività di più soggetti ed organi diretta allo scopo finale dell'imposizione⁸. Un profilo significativo di differenza tra il diritto tributario e il diritto amministrativo generale che si riverbera anche sul piano della tutela del contribuente è dato dal carattere normalmente vincolato dell'azione del Fisco, almeno per quanto riguarda *l'an* (il presupposto) e il *quantum* (la misura) della pretesa tributaria. È la legge che stabilisce presupposti di fatto ed effetti giuridici dell'obbligazione tributaria sottraendone la disponibilità all'Amministrazione finanziaria la quale non può disporre né del potere impositivo né dei suoi diritti di credito ed a cui compete un ruolo di mera esecutrice del dettato legislativo. Ciò si verifica nell'attività di accertamento in senso stretto ossia quell'attività decisoria demandata all'Amministrazione finanziaria in ordine all'emissione o meno degli avvisi di accertamento. L'attività vincolata esclude ogni profilo di discrezionalità amministrativa⁹ intendendosi per tale una situazione in cui il legislatore non definisce a priori l'assetto degli interessi coinvolti in un determinato rapporto con legge generale ed astratta, ma lascia all'amministrazione margini di scelta più o meno ampi cioè demanda ad essa una comparazione tra i

provvedimento finale contribuisce a differenziare il procedimento amministrativo da quello tributario, data la portata non meramente endoprocedimentale dell'attività di controllo.

⁷ L. PERRONE, "La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente" in *Rassegna Tributaria* 2011,3, 566

⁸ L. PERRONE, "La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente", *cit.*, 566

⁹ Non sembrano invece ravvisabili ambiti di discrezionalità tecnica nella fase istruttoria. Questa categoria nasce nella giurisprudenza ed è stata inizialmente qualificata dalla dottrina come *tertium genus* cioè come uno spazio intermedio tra ciò che risulta certamente vincolato e ciò che invece è certamente discrezionale. Si tratterebbe di un ambito in cui la norma si presenta con concetti indeterminati ed elastici che quindi richiedono un'opera di valutazione da parte dell'amministrazione agente, tuttavia, tale valutazione non riguarda interessi diversi, ma la costruzione del fatto sulla base di giudizi di carattere tecnico, a loro volta basati su regole proprie di conoscenze tecniche e specialistiche. In ogni caso la dottrina amministrativa tende da tempo a rinnegare il concetto ritenendo impropria la locuzione per cui la discrezionalità tecnica non sarebbe vera discrezionalità ma solo una valutazione tecnica.

diversi interessi e la scelta della regola del caso concreto sulla base di sue proprie valutazioni, valutazioni che sono libere tranne che nel fine il quale essendo un fine pubblico risulta pur sempre vincolato¹⁰. Quanto affermato, tuttavia, non porta a ritenere sussistente un rigido automatismo di adozione del provvedimento; il carattere vincolato dell'azione del Fisco non esclude margini di apprezzamento e valutazione nel suo esercizio. L'Amministrazione Finanziaria non può ponderare l'interesse dello Stato a riscuotere il tributo previsto dalla legge con altri interessi pubblici o privati, ma può effettuare delle valutazioni sotto il diverso profilo dell'accertamento di fatto comparando non interessi diversi ma ipotesi storiche differenti, ad esempio nella ricostruzione della realtà economica del contribuente. Ed è proprio in tale contesto che si esplica l'attività istruttoria.

1.1. L'attività conoscitiva e di controllo quale attività eventuale e autonoma rispetto all'accertamento tributario.

Secondo la nozione procedimentale di accertamento tributario la fase conoscitiva è quella fase in cui la parte pubblica del rapporto d'imposta acquisisce elementi, notizie ed informazioni nella prospettiva dell'eventuale e successiva emanazione di provvedimenti impositivi o sanzionatori. I moderni sistemi fiscali di massa prevedono un sistema di "autotassazione" per cui le varie operazioni volte alla realizzazione del prelievo tributario sono demandate agli stessi contribuenti. Ad essi viene affidata l'attuazione della norma tributaria dovendo questi procedere alla determinazione dell'imponibile, alla liquidazione del tributo e al suo versamento all'Erario. L'applicazione delle imposte non richiede di norma l'intervento dell'Amministrazione finanziaria, ma si basa sull'adempimento spontaneo del contribuente, il quale è tenuto anche a portare a conoscenza del Fisco, tramite le apposite dichiarazioni, tutti i dati e gli elementi utili relativi agli adempimenti effettuati¹¹. A fronte di questa responsabilizzazione del contribuente, alla parte

¹⁰ G. VANZ, "I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell'amministrazione finanziaria" in *Diritto e pratica tributaria*, 2017, 5, I, 1914-1915

¹¹ G. VANZ, "I principi della proporzionalità e della ragionevolezza", *cit.*, 1912

pubblica è riservato semplicemente un potere d'intervento successivo, di controllo dell'esatto adempimento della prestazione pecuniaria e degli obblighi ad essa strumentali. Si spiega così come nell'attuale sistematica impositiva l'accertamento abbia perso il proprio carattere di fase essenziale ai fini della determinazione del *quantum* dovuto all'Erario e la prospettiva di analisi dell'accertamento tributario si sia spostata dalla problematica della corretta definizione del presupposto del tributo a quella dei controlli amministrativi sugli adempimenti dei contribuenti e di altri soggetti coinvolti nel procedimento di attuazione dei tributi come sostituti o responsabili di imposta. L'attività di controllo, alla luce del ruolo del contribuente, diventa di conseguenza una fase del tutto eventuale, considerato anche che il numero di dichiarazioni annualmente sottoposto ad esame è contenuto e che tale eventualità è destinata ad avere una funzione essenzialmente deterrente e di stimolo dell'adempimento spontaneo¹². All'organo accertatore può attribuirsi invece una funzione che può definirsi di "polizia amministrativa", sia preventiva che repressiva, e quindi di "polizia tributaria" cui se ne è affiancata un'altra che pur condivide con essa la finalità di prevenzione e di tutela del regolare funzionamento del sistema impositivo definita funzione conoscitiva in quanto diretta all'acquisizione di elementi di fatto fiscalmente rilevanti e necessari all'Amministrazione finanziaria, estranea alle condotte tenute dai contribuenti e dichiarate al Fisco, per consentirle di ricostruire la reale situazione economica del contribuente e indirizzare la propria attività in modo efficiente ed imparziale¹³. In tale prospettiva si tende a identificare nel controllo dell'operato dei contribuenti l'essenza dell'accertamento tributario. L'attività amministrativa di verifica acquista dunque autonomia funzionale e procedimentale rispetto all'attività impositiva, non essendo queste legate da un vincolo di strumento a fine. L'istruttoria produce effetti che non si riverberano solo sull'atto di accertamento, visto che il suo esercizio può porsi in contrasto non tanto

¹² M. DI SIENA, "Illegittimità istruttorie, tutela del contribuente e giurisdizione amministrativa: un primo tentativo di inquadramento sistematico alla luce dell'art 7 dello Statuto dei diritti del contribuente" in *Rassegna Tributaria*, 2005, 4, 1297-1298

¹³ G. VANZ, "I principi della proporzionalità e della ragionevolezza", *cit.*, 1913.

con il diritto alla giusta obbligazione tributaria quanto con altre e diverse posizioni giuridiche soggettive del contribuente¹⁴, specialmente quando i poteri ispettivi esercitati consistano in accessi, ispezioni e verifiche presso le sfere più intime del privato. I controlli, inoltre, non sempre si concludono con un atto autoritativo di accertamento, come accade ad esempio nel caso in cui l'esito di essi sia il positivo riscontro del regolare adempimento, e non si fondano sulla presunzione che il controllato sia un evasore quando manchi a suo carico un qualunque specifico indizio di violazione. L'Ufficio si relaziona con il contribuente non al fine esclusivo di recuperare un'imposta evasa, ma per sottoporlo ad un controllo il cui risultato può indifferentemente essere il riscontro di violazioni o dell'esatto adempimento dei vari obblighi posti a suo carico¹⁵. Il nesso tra l'attività conoscitiva e l'accertamento dei tributi è quindi solo mediato e non necessario¹⁶, con la conseguenza che le relative discipline devono essere tenute distinte anche se collegamenti di carattere procedimentale tra profili disciplinari dell'uno e dell'altro campo sono talora concretamente riscontrabili sul piano dell'ordinamento positivo¹⁷.

1.2. L'attività conoscitiva e di controllo e la sua natura discrezionale.

Una conseguenza speculare del ruolo crescente affidato al soggetto passivo consiste nell'aumento dei poteri conoscitivi autoritativi attribuiti dalla legge alle Agenzie Fiscali, in particolare all'Agenzia delle Entrate, all'Agenzia delle dogane e dei monopoli e alla Guardia Finanza. L'art 33 del decreto del Presidente della Repubblica 600/1973 prevede che quest'ultima cooperi per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento e per la repressione delle

¹⁴ G. PORCARO, "Profili ricostruttivi del fenomeno della inutilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle sole prove incostituzionali" in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, 1, I, 21

¹⁵ F. GALLO, "L'istruttoria nel sistema tributario" in *Rassegna Tributaria*, 2009, 1, 28

¹⁶ La dottrina rileva come la generica attività di accertamento possa considerarsi composta di tanti procedimenti quante sono le attività istruttorie esercitabili, ciascuna dotata del proprio impulso formale, delle proprie regole di esecuzione ed indirizzata ad un certo fine. G. PORCARO, "Profili ricostruttivi" *cit.*, 22.

¹⁷ S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Sesta edizione, Torino, Giappichelli, 2020, 290

violazioni, procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli Uffici con i medesimi poteri attribuiti ad essi; una disposizione analoga si rinviene anche per l'imposta sul valore aggiunto nell'art 63 comma 1 del d.p.r. 633/1972¹⁸. Utilizzando come punto di riferimento la disciplina prevista per l'accertamento delle imposte sui redditi contenuta nel d.p.r. 600/1973 è possibile identificare tre diversi tipi di controllo svolti dall'Amministrazione Finanziaria. I controlli più semplici sono quelli automatici, disciplinati dall'articolo 36 bis del d.p.r. 600/1973, generalizzati e che possono essere effettuati già solo sulla base della dichiarazione per rilevarne eventuali errori materiali o di calcolo emergenti *ictu oculi*. Se questo tipo di attività evidenzia delle anomalie vengono in rilievo i controlli formali previsti dall'articolo 36 ter che a differenza dei precedenti sono selettivi e mirano ad analizzare la corrispondenza di quanto dichiarato ai documenti supportanti la dichiarazione. Infine, vi sono i controlli sostanziali, anch'essi selettivi, che hanno la finalità di riscontrare se la dichiarazione sia stata presentata e se essa sia fedele, se, cioè, siano state commesse violazioni tributarie¹⁹. Quest'ultima forma di controllo è quella che presuppone i cosiddetti poteri istruttori, i quali a loro volta possono essere distinti in poteri "minori" e "maggiori", non tanto in ragione della loro efficacia, quanto in ragione del loro grado di invasività sulle posizioni soggettive del privato. I poteri minori sono disciplinati dall'articolo 32 del d.P.R. 600/1973 per quanto riguarda le imposte sui redditi e analogamente dall'articolo 51 del d.P.R. 633/1972 in materia di imposta sul valore aggiunto. Sono poteri esercitati presso l'Ufficio che consistono nel potere di richiedere, sia al contribuente che a terzi, la trasmissione di dati e notizie tramite l'invio di questionari da restituire compilati; nel potere di richiedere, sia al contribuente che a terzi, l'esibizione e la trasmissione di determinati atti o documenti; nel potere di invitare il contribuente a comparire, di persona o a mezzo di un proprio rappresentante, per fornire informazioni o chiarimenti²⁰. I poteri maggiori,

¹⁸ Controlli fiscali. Accessi, ispezioni e verifiche in "Diritto on line" (treccani.it), 3

¹⁹ A. CONTRINO, E. DELLA VALLE, A. MARCHESELLI, E. MARELLO, G. MARINI, S.M. MESSINA, M. TRIVELLIN, *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, Cedam, 2020, 385 ss.

²⁰ G. VANZ, *"I principi della proporzionalità e della ragionevolezza"*, cit., 1913-1914.

la cui disciplina generale si rintraccia nell'art 52 del d.P.R. 633/1972, applicabile anche in materia di imposte dirette per effetto del richiamo contenuto nell'art. 33 del d.P.R. 600/1973, sono i più invasivi poiché implicano un'attività sul campo e consistono in accessi, ispezioni e verifiche presso i locali di pertinenza del contribuente come quelli in cui vengono esercitate attività commerciali, artistiche o professionali o il domicilio in cui si svolge la vita privata. Si tratta di poteri dotati di rilevanza esterna in quanto impongono al soggetto passivo o un *facere* o un *dare* oppure un *patis*, suscettibili di incidere in modo significativo su diritti e libertà del cittadino-contribuente e dei terzi aventi rilievo costituzionale e sovranazionale quali la libertà personale, l'inviolabilità del domicilio e la segretezza della corrispondenza, riconosciute rispettivamente nel nostro ordinamento agli articoli 13, 14 e 15 della Costituzione²¹. Durante l'attività conoscitiva e di controllo l'Amministrazione finanziaria gode di ampi margini di discrezionalità. Di regola gli uffici finanziari sono liberi di decidere se effettuare o meno il controllo (discrezionalità nell'*an*), di decidere quando e su chi esercitarlo, di deciderne contenuto ed estensione (discrezionalità nel *quid*) e di scegliere il potere e la relativa intensità di esso da utilizzare nel singolo caso (discrezionalità nel *quomodo*)²². Nel prendere tali

²¹ Va ricompreso in questo catalogo di diritti anche il generale diritto alla riservatezza, riconducibile all'art. 2 della Costituzione e agli artt. 8 CEDU e 7-8 CDFUE. Sovente diritto alla riservatezza e diritto alla *privacy* vengono utilizzati come sinonimi; la normativa sulla protezione dei dati personali è oggi contenuta nel d.lgs. 30 giugno 2003, n. 196 (Codice in materia di protezione dei dati personali), modificato dal d.lgs. 28 maggio 2012, n. 69. Tuttavia, la dottrina evidenzia la necessità di operare una distinzione terminologica tra "diritto alla *privacy*" inteso come diritto individuale a tutela del singolo nel suo rapporto diretto con la Pubblica autorità e con i terzi e "diritto alla protezione dei dati personali" che estende invece la protezione della persona oltre la sfera della vita privata del singolo e mira a tutelare l'autodeterminazione e il controllo sulla circolazione dei propri dati. A. CONTRINO, S. RONCO, "Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU" in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2019,3, 600 in nota.

²² In realtà parte della dottrina sottolinea la diversa configurazione della discrezionalità a seconda degli interessi esistenti in concreto e valutabili nell'esercizio del potere. La corretta qualificazione della situazione, nello specifico ambito dell'istruttoria tributaria, rileva ai fini del riconoscimento di una situazione soggettiva giuridicamente tutelabile e della configurazione dei limiti di utilizzabilità delle prove raccolte dall'amministrazione finanziaria in violazione di norme attributive di poteri. In particolare, si ravvisa "valutazione organizzativa" quando la scelta dell'amministrazione finanziaria abbia di fronte solo interessi pubblici e pertanto non contemperati interessi contrapposti, ma scelga il

decisioni l'organo ispettivo dovrà perseguire l'interesse primario consistente nell'acquisizione di conoscenze fiscalmente rilevanti al fine di controllare il regolare adempimento dell'obbligazione tributaria da parte del contribuente, ma in quanto parte imparziale sarà comunque tenuto a considerare e ponderare gli interessi secondari dei privati a non vedere limitate, se non nei limiti in cui ciò sia strettamente necessario, le proprie libertà, pervenendo ad una decisione proporzionata²³. Tale ponderazione comparativa di più interessi secondari in ordine ad un interesse primario rappresenta il cuore della cosiddetta attività di discrezionalità pura o amministrativa²⁴. Le garanzie del contribuente o del terzo trovano una prima tutela nella legge attributiva dei poteri di controllo

modo di esercizio del potere tra quelli ad essa attribuiti dalla legge che nel singolo caso concreto appare preferibile in relazione al perseguimento dell'interesse primario di reperire risorse finanziarie. Il potere sarebbe così un potere neutro rispetto al potere finale e ne deriverebbe l'inconfigurabilità di una situazione soggettiva giuridicamente tutelabile. Un esempio di valutazione organizzativa allora si ravvisa nella scelta dei contribuenti e dei periodi di imposta da sottoporre a controllo. In base all'art. 37 del d.p.r. 600/1973 (e all'art. 51, comma 1, d.p.r. 633/1972 in materia di Iva) gli uffici finanziari procedono al controllo delle dichiarazioni sulla base di criteri selettivi fissati annualmente dal Ministero delle Finanze tenendo anche conto delle loro capacità operative. La fissazione dei criteri selettivi con decreto ministeriale, o come accade più spesso nella prassi con circolari dell'Agenzia delle entrate, avrebbe una funzione di mera indicazione tendenziale su come indirizzare l'attività impositiva e consisterebbe nell'adozione di un atto di organizzazione interna privo di valore regolamentare ed espressione di supremazia gerarchica, avente come destinatari esclusivamente gli uffici subordinati e solo indirettamente i contribuenti/terzi coinvolti nell'attività di controllo. Di conseguenza non sembra configurabile alcun diritto, anche affievolito del privato a non essere accertato (allo stesso modo non sarebbe configurabile un diritto ad essere sottoposto ad accertamento solo per determinati periodi di imposta). Ciò non significa che l'agire amministrativo in violazione dei principi di cui all'art. 97 Cost attraverso la violazione di specifiche disposizioni normative sia assolutamente irrilevante, ma solo che fino a quando non emerga uno specifico interesse privato protetto dalle norme violate dagli uffici finanziari, l'antigiuridicità del comportamento non può essere eccepita dal contribuente per carenza di interesse ad agire.

Diversamente la "valutazione comparativa" riguarda la scelta dell'intensità nella modalità di esercizio del potere istruttorio che non si basa sulla considerazione di soli interessi pubblici, ma riguarda il loro contemperamento con lo specifico interesse privato tutelato dalla norma. In questo caso, riconosciuta l'esistenza di una situazione giuridica soggettiva preesistente all'esercizio del potere, necessariamente dovrebbe riconoscersi una tutela giurisdizionale quando tale situazione sia incisa da illegittima o incoerente applicazione del potere. G. PORCARO, "Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria" in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, 5, I, 1119 ss.

²³ G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, Aracne, 2015, 73

²⁴ G. VANZ, "I principi della proporzionalità e della ragionevolezza", *cit.*, 1918

all'Amministrazione finanziaria in virtù del principio di legalità e nei principi, anche di rilievo sovranazionale, di imparzialità, ragionevolezza, normalità, adeguatezza e proporzionalità fra fine perseguito e mezzi impiegati.

2. *Il principio di legalità: una prima fondamentale garanzia assicurata dall'ordinamento al contribuente.*

Il nucleo essenziale in uno Stato di diritto che assicura la salvaguardia e il rispetto dei diritti e delle libertà del singolo è rappresentato dal principio di legalità. Ogni pubblica funzione che limiti la libertà dei cittadini deve avere il suo fondamento ed il suo limite nella legge. Il principio di legalità rappresenta un limite ad ogni pubblico potere diverso dal legislativo, e dunque *in primis* del potere amministrativo, ma anche di quello giudiziario. Il concetto di “*rule of law*” ha origine anglosassone, si afferma storicamente come un primo freno al potere pubblico a partire dalla *Magna Charta Libertatum* del 12 giugno 1215 per giungere fino alla Dichiarazione dei diritti dell'uomo e del cittadino del 1789, diventando la prima e fondamentale garanzia in un ordinamento liberale. Le funzioni amministrative e giudiziarie dello Stato devono essere determinate da norme generali di legge, prestabilite, in modo da lasciare il minore potere discrezionale possibile agli organi amministrativi e giudiziari evitando una degenerazione arbitraria dei poteri ad essi attribuiti. Tuttavia, il fine del “*rule of law*” non era in origine direttamente riferibile alla libertà degli individui poiché esso non riguardava tanto la relazione sostanziale tra Governo e governati, quanto la relazione esistente nell'ambito del Governo stesso tra la funzione creativa e quella applicativa del diritto al fine di uniformare la seconda alla prima. Il fine ultimo di tale principio consiste quindi nell'assicurare la certezza del diritto cioè la formazione delle leggi da parte degli organi rappresentativi per impedirne l'arbitrio²⁵. Il principio in commento acquista nella fase investigativa tributaria rilevanza peculiare, tanto più se si considera che molti dei poteri di controllo attribuiti dalla legge all'Amministrazione Finanziaria sono in grado di incidere sulle sfere di libertà del

²⁵ G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario*. Premesse generali, Milano, Cedam, 2017, 51 ss.

contribuente previste dalla stessa Carta Fondamentale. È difficile, tuttavia, ritrovare nella Costituzione un'espressa affermazione del principio di legalità con riferimento all'istruttoria tributaria nel suo complesso rendendosi invece necessaria una sua lettura sistematica. In primo luogo, si può individuare una fonte generale della riserva di legge in materia nell'art. 23 della Costituzione in forza del quale *“nessuna prestazione personale o patrimoniale può essere imposta se non in base alla legge”*. Ciò significa che la legge deve determinare sia gli elementi essenziali della disciplina sostanziale di ogni prestazione imposta, sia i poteri che può utilizzare l'autorità fiscale per l'applicazione della medesima ed i relativi limiti. In effetti, in una accezione ampia, ogni volta che l'atto ispettivo impatti con un diritto del singolo viene in rilievo una prestazione avente ad oggetto il tollerare tale sacrificio che deve pertanto trovare la propria base nella legge. La stessa Corte costituzionale ha sottolineato come il principio di legalità sostanziale non consenta *“l'assoluta indeterminazione del potere conferito dalla legge ad un'autorità amministrativa, che produce l'effetto di attribuire, in pratica, una “totale libertà” al soggetto od organo investito della funzione...Non è sufficiente che il potere sia finalizzato dalla legge alla tutela di un bene o di un valore, ma è indispensabile che il suo esercizio sia determinato nel contenuto e nelle modalità, in modo da mantenere costantemente una, pur elastica, copertura legislativa dell'azione amministrativa”*²⁶. La riserva di legge espressa dall'art. 23 della Costituzione ha carattere relativo nel senso che la legge deve disciplinare gli elementi essenziali della prestazione imposta, ma la garanzia offerta dal controllo legislativo non è totalizzante poiché lascia all'autorità amministrativa margini di regolazione della fattispecie concreta. Tuttavia, *“il carattere relativo della riserva de qua non relega la legge sullo sfondo, né può costituire giustificazione sufficiente per un rapporto con gli atti amministrativi*

²⁶ Corte cost., 7 aprile 2011, n. 115, par. 4 della motivazione. Il giudizio di legittimità costituzionale, conclusosi con una declaratoria di illegittimità, aveva ad oggetto l'art. 54, 4° comma, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali), nella parte in cui consentiva che il sindaco, quale ufficiale del Governo, adottasse provvedimenti a “contenuto normativo ed efficacia a tempo indeterminato”, al fine di prevenire e di eliminare gravi pericoli che minaccino la sicurezza urbana, anche fuori dai casi di contingibilità e urgenza.

concreti ridotto al mero richiamo formale ad una prescrizione normativa “in bianco”, genericamente orientata ad un principio-valore, senza una precisazione, anche non dettagliata, dei contenuti e modi dell’azione amministrativa limitativa della sfera generale di libertà dei cittadini”²⁷. In ogni caso il carattere relativo di tale riserva non preclude le più ampie garanzie offerte da altre disposizioni costituzionali quando vengano in rilievo, in occasione di accessi, ispezioni e verifiche da parte delle Agenzie Fiscali, compressioni dei diritti di libertà del contribuente. L’art. 13 della Carta costituzionale in tema di libertà personale dopo averne dichiarato l’invulnerabilità al suo primo comma afferma che “non è ammessa forma alcuna di detenzione, di ispezione o perquisizione personale, né qualsiasi altra restrizione della libertà personale, se non per atto motivato dell’autorità giudiziaria e nei soli casi e modi previsti dalla legge”. Analogamente l’art. 15 della Costituzione dedicato all’invulnerabilità della libertà e segretezza della corrispondenza stabilisce che “la loro limitazione può avvenire soltanto per atto motivato dell’autorità giudiziaria con le garanzie stabilite dalla legge”²⁸. Si tratta di riserve di legge assolute che impongono alla legge ordinaria di disciplinare integralmente ed in via esclusiva la materia, con la conseguenza che le sole fonti secondarie ammissibili sono quelle di stretta esecuzione, unite ad una riserva di giurisdizione che impone un atto motivato dell’autorità giudiziaria affinché legittimata ad intervenire sia la sola autorità

²⁷ Corte cost., 7 aprile 2011, n. 115, par. 5 della motivazione.

²⁸ Il termine “corrispondenza” volutamente ampio e la clausola aperta “ogni altra forma di comunicazione” consentono di adattare la disposizione costituzionale all’evoluzione tecnologica includendo ogni forma di comunicazione privata, cartolare, telegrafica, telefonica, telematica, tramite e-mail, sms, messaggi WhatsApp ecc. Il diritto alla segretezza e all’invulnerabilità della corrispondenza viene riconosciuto sia al mittente della comunicazione che al destinatario e la sua lesione integra il reato di “violazione, sottrazione e soppressione di corrispondenza” ai sensi dell’art. 616 c.p. Riguardo alla durata nel tempo della qualifica di “corrispondenza”, parte dei costituzionalisti ritengono che la tutela del segreto operi anche dopo l’apertura della lettera (in caso di corrispondenza epistolare) da parte del destinatario e fino al momento, da determinare caso per caso, in cui l’oggetto contenente la comunicazione cessa di essere considerato come una forma di comunicazione venendo meno il requisito dell’attualità. Quando cioè per il decorso del tempo o per altre cause, non si possa assegnare alla comunicazione altro valore rispetto a quello affettivo, collezionistico, storico, scientifico e probativo. S. MARCHESE, “Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona” in *Diritto e pratica tributaria*, 2012,2, I, 311.

giudiziaria e non qualsiasi altra autorità, non ad esempio l'autorità amministrativa. Infine, rileva l'art. 14 della Costituzione che tutela l'inviolabilità del domicilio ritenuto comprensivo, non solo della casa destinata ad abitazione, ma di ogni luogo, anche professionale o imprenditoriale, in cui si esplica la vita privata in tutti i suoi aspetti, a prescindere dal titolo giuridico che lega il soggetto all'immobile²⁹. Il domicilio viene dunque considerato dalla Costituzione come un'estensione della persona meritevole delle medesime garanzie previste in tema di libertà personale contro interferenze ed intrusioni esterne, almeno per quanto riguarda ispezioni, perquisizioni e sequestri effettuati per finalità "generalì". Il secondo comma della disposizione in commento prevede infatti la possibilità di eccezioni all'inviolabilità del domicilio in relazione a tali specifiche attività, ma solo "*nei casi e modi stabiliti dalla legge secondo le garanzie prescritte per la tutela della libertà personale*". Portata diversa viene attribuita invece al comma terzo che sembra derogare parzialmente alla riserva di giurisdizione di cui al comma precedente quando afferma che "*gli accertamenti e le ispezioni per motivi di sanità e di incolumità pubblica o a fini economici e fiscali sono regolati da leggi speciali*". Ci si interroga infatti se, per gli accertamenti e le ispezioni effettuati a fini fiscali, e non anche per le perquisizioni e i sequestri, sia necessario l'atto motivato dell'autorità giudiziaria, o se invece sia sufficiente la previsione di riserva di legge speciale³⁰. Tuttavia, sembra preferibile

²⁹Inoltre, è interessante notare come la disposizione costituzionale in questione, a differenza della disciplina normativa sugli accessi, ispezioni e verifiche prevista dall'art. 52 del d.p.r. 633/1972, non preveda una disciplina differenziata in base alla particolarità del domicilio, ma ponga anzi immobile di abitazione e industriale sullo stesso piano di tutela nei limiti in cui il domicilio venga assimilato alla libertà personale.

G. PORCARO, "*Profili ricostruttivi del fenomeno della inutilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove incostituzionali*", in *Diritto e pratica tributaria*, 2005, 1, I, 37

³⁰Risalenti pronunce della Corte costituzionale hanno letto nella differente formulazione dei commi 2 e 3 della disposizione una prevalenza dell'interesse pubblico, costituzionalmente protetto, alla riscossione delle imposte (la c.d. "ragion fiscale") rispetto ad altri diritti, anch'essi costituzionalmente garantiti, nell'ambito dei poteri di indagine domiciliare della polizia tributaria ai sensi della l. 7 gennaio 1929, n. 4. In tal senso Corte cost., 4 maggio 1973, n. 56 e Corte cost., 2 maggio 1974, n. 122. Una simile impostazione è stata fortemente criticata dalla dottrina, anche costituzionalistica, che ha cercato invece di razionalizzare la dicotomia ponendo l'attenzione sul fatto che mentre i

seguire l'interpretazione più garantista orientata alla necessità della doppia riserva anche per gli accessi a fini fiscali³¹ se si considera inoltre che il legislatore tributario ordinario nel disciplinare gli accessi a fini fiscali abbia previsto, quantunque costituzionalmente non tenuto, un articolato sistema di autorizzazioni dell'autorità giudiziaria di cui risulta difficile non tenere conto. In ogni caso il principio di legalità riguarda l'esercizio di poteri e non, genericamente, ogni forma di attività dell'Amministrazione Finanziaria quindi non è impedita l'adozione di iniziative istruttorie non previste dalla legge che si sostanziano nella cosiddetta istruttoria atipica, ma solo quando queste non possiedano alcun contenuto autoritativo. Il Fisco può assumere tutte le iniziative istruttorie ritenute opportune, ancorché non previste a condizione che queste non comportino l'esercizio di poteri o il sacrificio di posizioni giuridiche private. Sono possibili, ad esempio, indagini di mercato e in generale tutta la serie di strategie che nel diritto penale e processuale penale potrebbero ricondursi alla figura del cosiddetto "infiltrato" come il presentarsi in incognito presso il contribuente. Bisogna però sottolineare che a minori garanzie formali consegue una diminuzione di efficacia probatoria dell'iniziativa; tali attività atipiche non corrispondono ad un accesso e il relativo verbale o relazione non potrà considerarsi prova piena di quanto riscontrato ma solo un indizio liberamente valutabile dal giudice o l'impulso per ulteriori approfondimenti³².

provvedimenti di cui al comma 2 hanno carattere coercitivo (ispezioni, ma soprattutto perquisizioni e sequestri) con conseguente applicabilità delle maggiori garanzie ex art. 13 Cost, quelli di cui al comma 3 richiederebbero la collaborazione dell'interessato (accertamenti e ispezioni) potendo quindi essere soggetti a minori garanzie. In ogni caso secondo questa diversa impostazione si rende necessaria una lettura dell'art. 14 comma 3, Cost., secondo la quale essa imporrebbe al legislatore ordinario una serie di limitazioni come: l'introduzione di strumenti di accertamento unicamente conoscitivo, ad esclusione di ogni misura di natura diversa e di più grave interferenza con gli interessi del soggetto; l'introduzione di tali strumenti con apposita legge "speciale"; la tassativa indicazione delle finalità perseguite in rapporto a quanto previsto dalla disposizione costituzionale. S. MARCHESE, *cit.*, 309-310 in nota.

³¹ A. CONTRINO, *Fondamenti di diritto tributario*, cit., 26.

³² A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 133.

3. *Il principio di buon andamento della Pubblica Amministrazione e le sue specificazioni: l'applicabilità della legge generale sul procedimento amministrativo al procedimento di accertamento tributario.*

I principi che sovrintendono al procedimento amministrativo risultano applicabili anche al procedimento tributario se si considera quest'ultimo come una specie del primo. Si tratta di principi generali di chiara ascendenza costituzionale ed eurolunitaria che operano nell'ordinamento non solo come criteri ermeneutici, ma anche come vere e proprie norme positive; in ambito fiscale essi svolgono un ruolo particolarmente importante di razionalizzazione del tessuto normativo data la relativa giovinezza di tale materia caratterizzata da un'ipertrofica produzione normativa, spesso legata ad esigenze contingenti, e l'esigenza di tutela del contribuente di fronte alle pretese dell'Ente impositore. I principi in oggetto, oltre ad indirizzare la stessa azione del legislatore, e di conseguenza costituire un riferimento per un corretto controllo di legittimità della stessa, hanno la funzione di indicare tra più interpretazioni astrattamente possibili quella maggiormente conforme ai valori fondamentali da essi stessi espressi nonché la funzione di integrare, ove possibile, le eventuali lacune normative e di costituire il parametro per la valutazione della legittimità dell'azione amministrativa³³. In primo luogo, vengono in rilievo i principi di buon andamento e imparzialità dell'azione amministrativa espressi dall'articolo 97 della Carta costituzionale secondo cui: *“i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'Amministrazione”*³⁴. Principi che sono stati concretizzati e riempiti di contenuto con l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1990. n. 241

³³ A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali, Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, Giappichelli, 2016, 80

³⁴ A livello sovranazionale l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea riconosce il “diritto ad una buona amministrazione” che si estrinseca in un diritto del singolo all'imparzialità del procedimento (con correlativo obbligo in capo all'amministrazione di esaminare in modo accurato e imparziale tutti gli elementi rilevanti della fattispecie). In base al par. 2 della disposizione tale diritto comprende: il diritto del singolo all'accesso agli atti amministrativi che lo riguardano; il diritto di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale pregiudizievole e il conseguente obbligo di motivazione sul punto in capo all'amministrazione.

intitolata “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”, modificata in modo significativo dalla novella 11 febbraio 2005. n. 15 dal titolo “Modifiche ed integrazioni alla legge 7 agosto 1990, n. 241, concernenti norme generali dell’azione amministrativa” che ne ha determinato la trasformazione in una legge generale dell’azione amministrativa applicabile alla totalità dei procedimenti amministrativi facendo salvi, tuttavia, gli aspetti dei singoli procedimenti disciplinati da disposizioni speciali. Circa la questione dell’applicabilità della legge 241/1990 alla materia tributaria si sono registrate posizioni differenti da parte della dottrina che si giustificano sulla base delle peculiarità proprie del procedimento tributario, quali la natura vincolata della funzione impositiva e l’assenza di una sequenza ordinata di atti e sulla base delle specifiche esclusioni relative alla materia tributaria contenute nella legge in commento per quel che riguarda in particolare la partecipazione al procedimento e il diritto di accesso agli atti³⁵. Tuttavia, sono da preferire le posizioni intermedie che ammettono una generale applicabilità dei principi della l. 241 nei limiti in cui non esistano specifiche disposizioni contrarie; tale orientamento è confermato dalla Corte di Cassazione³⁶ che ha ritenuto applicabili i principi previsti nella l. 241 anche all’ordinamento fiscale, pur facendo “*salva la specialità della materia tributaria*”. L’art 1 della l. 241 al suo primo comma specifica i criteri cui si deve conformare l’azione amministrativa quando stabilisce che l’attività amministrativa “*è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza*”

³⁵ L. PERRONE, La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente, cit., 567. I diritti di partecipazione che comprendono la comunicazione di avvio del procedimento e la visione degli atti sanciti in via generale dalla legge 241/1990 non sono applicabili ai procedimenti tributari secondo quanto disposto dall’art. 13 comma 2, in relazione agli artt. 7 e ss. Tuttavia, l’art. 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000 n. 212) fra i diritti e le garanzie riconosciute al contribuente sottoposto a verifiche fiscali comprende il diritto al contraddittorio endoprocedimentale cioè il necessario rispetto di un termine dilatorio di sessanta giorni, salvo casi di particolare e motivata urgenza, intercorrente tra il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo e l’emanazione dell’avviso di accertamento, finalizzato a permettere al contribuente di comunicare le proprie richieste e osservazioni in ordine alle verifiche svolte.

³⁶ Cass. 23 gennaio 2006, n. 1236, in *il Fisco* 2006, 9

secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario". Il criterio di economicità esprime una relazione fra i mezzi e gli obiettivi e implica che l'Amministrazione debba fare un uso diligente ed accorto delle proprie risorse. In ambito tributario, ad esempio, non sarà congruente a tale criterio un accertamento svolto massivamente su soggetti che, pur rientranti in astratto nelle categorie di contribuenti sottoposti a controllo, non rivestano in concreto un'effettiva pericolosità fiscale. Connesso al criterio di economicità è il criterio di efficacia che esprime invece una relazione fra obiettivi e risultati imponendo all'amministrazione il doveroso raggiungimento degli obiettivi stabiliti dalla legge. Il primo comma dell'art. 1 si conclude poi con un rinvio ai principi dell'ordinamento comunitario considerato nel suo complesso, comprensivo quindi non solo del diritto dell'Unione Europea, dotato di una propria Carta dei diritti fondamentali, ma anche della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, come interpretate dalle rispettive Corti, e dei principi generali del diritto comuni agli ordinamenti giuridici nazionali degli Stati membri. Questa previsione, sintomatica di un intervento legislativo ispirato dall'integrazione giuridica europea, ha secondo la dottrina come effetto principale l'estensione dell'applicazione dei principi del diritto comunitario anche a quei settori dell'attività amministrativa non costituenti diretta esecuzione di disciplina comunitaria e l'ingresso nel nostro ordinamento di principi non esplicitamente contenuti nella l. 241 quali quello di proporzionalità, di tutela del legittimo affidamento e del contraddittorio procedimentale.

4. *I principi generali espressi dallo Statuto dei diritti del contribuente.*

Un'altra importante fonte in materia di principi specificamente relativi al procedimento e all'istruttoria tributaria è la legge 27 luglio 2000 n. 212 recante *"Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente"*. Le norme dello Statuto sono indirizzate a diversi destinatari; alcune sono dirette a regolare i rapporti tra contribuente ed Agenzie fiscali, altre invece sono rivolte allo stesso legislatore, come l'art. 3 che stabilisce l'irretroattività delle norme tributarie, ma tutte sono accomunate dal costituire attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione. L'art.1 dello Statuto, rubricato *"Principi generali"*, al suo primo comma afferma solennemente che *"le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali"*. Tali norme hanno la funzione di interpretare e applicare gli articoli della Costituzione relativi alla materia tributaria diventando così vincoli ermeneutici per l'interprete che in caso di dubbio interpretativo o applicativo sul significato e sulla portata di qualsiasi disposizione che ricada negli ambiti materiali disciplinati dalla l. 212/2000 deve optare per l'interpretazione maggiormente conforme ai principi statutari e, qualora ciò non risulti possibile, interrogarsi sulla sussistenza di un'eventuale illegittimità costituzionale. Norme quindi attuative non solo del principio di uguaglianza, di riserva di legge e di capacità contributiva ma anche del principio di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione come afferma una risalente pronuncia della Corte di Cassazione secondo cui *"l'amministrazione finanziaria non è un qualsiasi soggetto giuridico, ma è una pubblica amministrazione. Tale veste, come le attribuisce speciali diritti funzionali che assicurino nella maniera più ampia e spedita il perseguimento delle sue finalità nell'interesse collettivo, così, per la stessa ragione, la obbliga all'osservanza di particolari doveri primo fra tutti quelli dell'imparzialità espressamente sancito dall'art. 97 della Costituzione"* ³⁷ . Successivamente, a Statuto approvato, ancora più incisive sono state le statuizioni

³⁷ Cass., sez. I, 29 marzo 1990, 1230 e Cass., sez. un., 30 novembre 2006, n. 26606

della Corte³⁸ sulla valenza di tale legge, chiara espressione di uno Stato moderno operante secondo criteri di efficienza e di economia “*che non ha timore di porsi su un piede di parità con il cittadino (non più suddito), tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili (almeno in linea di principio) nei confronti del fisco con un apposito Statuto (l. n. 212 del 2000)*”. Nonostante si ritenga che alle norme statutarie non possa essere attribuito, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, tuttavia “*alla specifica clausola rafforzativa di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme della Costituzione richiamate e come principi generali dell’ordinamento tributario non può non essere attribuito un preciso valore normativo*”³⁹. Lo Statuto rappresenta il definitivo distacco da una cultura che aveva manifestato numerose incertezze nell’affermazione di una legislazione fiscale di principi tanto che ancora nei primi anni ’90 il diritto tributario ne era considerato impermeabile, pur trattandosi di principi basilari che risultavano consolidati invece in altri rami dell’esperienza giuridica. Solo sul finire degli anni ’80 la giurisprudenza fiscale iniziò a ragionare in termini di buona fede e affidamento sulla base dell’impulso offerto dalla più sensibile dottrina privatistica, amministrativistica e tributaristica⁴⁰ dimostrando una nuova sensibilità per il rispetto della “fiducia” dei cittadini e configurando un nuovo modo di intendere il rapporto tra contribuente e Fisco⁴¹.

³⁸ G. MARONGIU, “*Lo Statuto dei diritti del contribuente nell’accertamento e nel processo*” in *Diritto e pratica tributaria*, 2014, 6, I, 955

³⁹ Cass. Sez. Un. 18184 del 29/07/2013 in ordine all’illegittimità dell’accertamento non rispettoso del termine di sessanta giorni previsto dall’art. 12 comma 7 dello Statuto.

⁴⁰ G. MARONGIU, “*Lo Statuto dei diritti del contribuente*”, *cit.*, 957

⁴¹ Lo Statuto dei diritti del contribuente, trova il suo precedente specifico nella Direttiva ministeriale del 25 novembre 1996, nella cui premessa il Ministro delle finanze dell’epoca precisava che “creare le condizioni perché si possa determinare e manifestare il consenso dei cittadini intorno alle norme tributarie...costituisce...il presupposto perché il rapporto impositivo possa svilupparsi nel modo più corretto ed adeguato e la stessa credibilità dello Stato, oggi gravemente compromessa, possa essere ripristinata”. L’intento espresso dalla Direttiva era appunto quello di dar vita ad un modello di gestione ispirato, oltre ai principi di efficienza ed imprenditorialità, anche al rispetto rigoroso dei diritti del cittadino, un modello, dunque, basato non già sull’autoritarismo, ma sulla cooperazione e sul reciproco rispetto. G. NANULA, “*Verifiche fiscali ed altri controlli*” in *Il Fisco*, 2003, 35, 1, 5439

I principi sull'attività amministrativa tributaria sono oggi contenuti essenzialmente nello Statuto che ha ripreso parzialmente i contenuti della l. 241/1990. Gli articoli 5 e 6 della l. 212/2000 introducono nell'ordinamento tributario i principi di informazione, di trasparenza, di effettiva conoscenza degli atti e di semplificazione mutuandoli dalla legge generale sul procedimento amministrativo e delineando peculiari obblighi tributari⁴². In particolare, all'art. 5 è ricondotto un vero e proprio dovere di informazione verso il contribuente in capo all'Amministrazione finanziaria la quale *“deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria”* e *“portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate”*. L'art 6 esplicita i criteri di semplicità e celerità, corollari necessari di quello di economicità. L'accertamento tributario, soprattutto quando devono svolgersi controlli sul campo quali accessi, ispezioni e verifiche, comporta un costo per l'Amministrazione suscettibile di incrementare in caso di suo complicarsi o protrarsi⁴³. L'amministrazione deve quindi adoperarsi affinché il *“contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli”* e non può richiedere *“documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente”*.

4.1. I principi di collaborazione e buona fede.

L'art. 10 della l. 212/2000 al suo primo comma stabilisce che *“i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*. Si tratta di due principi mutuati dalla disciplina civilistica, immanenti all'ordinamento tributario già prima dell'entrata in vigore dello Statuto⁴⁴ che permeano quest'ultimo sia nella sua parte direttamente riferibile

⁴² L. PERRONE, *“La disciplina del procedimento tributario nello Statuto”*, cit., 569

⁴³ A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *“Giustizia tributaria e diritti fondamentali”*, cit., 81

⁴⁴ Il principio della *“tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza giuridica, mutuato da quelli civilistici della buona fede e dell'affidamento incolpevole nei rapporti fondati sulla autonomia privata, è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico- e, quindi, anche in quelli*

all'attività del legislatore sia nelle disposizioni relative allo specifico rapporto tra contribuente e Fisco. La buona fede cui allude il legislatore in tale disposizione è la buona fede in senso oggettivo⁴⁵ intesa come obiettiva correttezza della condotta che va distinta dalla buona fede soggettiva cioè la condizione psicologica di chi sia convinto di comportarsi conformemente a diritto a causa di inconsapevolezza o erronea rappresentazione della realtà⁴⁶. L'art. 10 primo comma si riferisce ad un unico principio della collaborazione e della buona fede *"trattando i due diversi termini quasi come espressione di un'endiadi"*⁴⁷ imponendo sia all'Amministrazione finanziaria che al contribuente nei loro reciproci rapporti un obbligo di condotta corretta, solidale, leale, rispettosa dell'affidamento generato. Ciò implica la sussistenza di un obbligo in capo all'Amministrazione di adottare comportamenti coerenti, non contraddittori o discontinui vietando il cosiddetto *"venire contra factum proprium"* e specularmente per il contribuente il dovere di *"evitare comportamenti capziosi, dilatori, sostanzialmente connotati da abuso di diritti o tesi ad eludere una giusta pretesa tributaria"*⁴⁸. In sostanza ciascuna parte del rapporto tributario è tenuta a collaborare al fine di arrecare il minor pregiudizio possibile alla controparte, pur nel perseguimento dei propri interessi e compiti istituzionali. Collaborazione e buona fede esplicano i principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione pubblica che presuppongono un'adeguata ponderazione di tutti gli interessi in gioco nella fattispecie anche se nel perseguimento dell'interesse pubblico. Il dovere di comportarsi secondo buona fede se vincola i privati nell'ambito delle loro reciproche relazioni negoziali in cui non vi è vincolo di scopo, a maggior ragione dovrebbe ritenersi vincolante per il Fisco che

tributari- e costituisce un preciso limite all'esercizio sia dell'attività legislativa, sia dell'attività amministrativa, e tributaria in particolare". Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576

⁴⁵ L'art. 1375 del Codice civile rubricato *"Esecuzione di buona fede"* impone alle parti di eseguire il contratto secondo buona fede. Ciò significa che nell'esecuzione dell'accordo negoziale ciascuna delle parti è tenuta a soddisfare le ragioni della propria controparte anche oltre quanto espressamente pattuito seppur nei limiti in cui ciò non comporti un apprezzabile sacrificio.

⁴⁶ A. CONTRINO, E. DELLA VALLE, A. MARCHESELLI et al, *Fondamenti di diritto tributario*, cit., 417

⁴⁷ Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576

⁴⁸ Cass., 10 dicembre 2002, n. 17576

essendo parte della Pubblica Amministrazione risulta vincolato, in base al principio di imparzialità, alla ponderazione di tutti gli interessi coinvolti. Un'applicazione concreta di questi canoni, sia in funzione interpretativa quale *ratio* cui ispirare la normativa tributaria, sia in funzione integrativa dell'insieme delle regole giuridiche che Amministrazione e contribuente sono tenuti a rispettare si rintraccia in tema di assunzione delle prove. L'art. 32 del D.P.R. 600/1973 recante la disciplina dei poteri di cui gli Uffici dispongono nell'adempimento dei loro compiti, dopo aver stabilito la possibilità di invitare il contribuente a comparire, di inviare questionari e in generale di formulare richieste di dati, notizie e documenti, prevede nei suoi due ultimi commi una preclusione probatoria a carico del contribuente che si sia rifiutato di fornire, o abbia dichiarato di non possedere, quanto sia stato oggetto di richiesta⁴⁹, salvo il deposito in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste per causa a lui non imputabile. La condotta del contribuente che celi la documentazione richiesta quando questa risulti utile all'Amministrazione Finanziaria per la predisposizione di un eventuale avviso di accertamento riservandosi di renderla nota solo in sede giurisdizionale, quando invece questa sia a sé favorevole, costituisce una violazione evidente del principio di buona fede, fondamento della disposizione in commento. La *ratio* della disposizione in esame è quella di evitare che il contribuente frapponga degli ostacoli al celere e corretto svolgimento della verifica da parte dell'Ufficio fiscale, tuttavia, la conseguente preclusione probatoria costituisce una limitazione al diritto di difesa di cui all'art. 24 della Carta Fondamentale che di conseguenza riveste carattere eccezionale e impone

⁴⁹ Una disposizione analoga è prevista specificamente per le richieste di esibizione formulate durante l'accesso presso la sfera lavorativa o privata del contribuente al comma 5 dell'art. 52 D.P.R. 633/1972 (cui rinvia il primo comma dell'art. 33 D.P.R. 600/1973) secondo cui: “*i libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione*”.

un'interpretazione restrittiva⁵⁰. Simmetricamente l'art. 6 dello Statuto del contribuente al comma quarto impone all'Amministrazione di procurarsi d'ufficio tutte le informazioni necessarie ai fini dell'istruttoria stabilendo che al contribuente non possano, in ogni caso, essere richiesti documenti ed informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dallo stesso. Tali documenti ed informazioni sono acquisiti ai sensi dell'articolo 18, commi 2 e 3, della legge 7 agosto 1990, n. 241, relativi ai casi di accertamento d'ufficio di fatti, stati e qualità del soggetto interessato dall'azione amministrativa. Talvolta in giurisprudenza tale principio ha condotto a soluzioni particolarmente avanzate, in forza delle quali l'Amministrazione, a conoscenza di determinate circostanze, non solo non potrebbe chiedere al contribuente di provarle nuovamente, ma dovrebbe anche valorizzarle d'ufficio⁵¹. Sempre in ossequio al principio di buona fede, il riferimento ai dati e documenti che il contribuente ha dichiarato di non possedere va inteso restrittivamente, con riguardo ai soli dati e documenti espressamente e

⁵⁰ La giurisprudenza più prudente al fine di delimitare l'operatività di tale disposizione ha infatti sostenuto la necessaria sussistenza dell'elemento intenzionale nel rifiuto di esibizione. Secondo la Cass., sez. un., 25 febbraio 2000, n. 45 *“perché la dichiarazione, resa dal contribuente nel corso di un accesso, di non possedere libri, registri, scritture e documenti (compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sia obbligatoria) richiestigli in esibizione determini la preclusione a che gli stessi possano essere presi in considerazione a suo favore ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa, occorre: la sua non veridicità, o più in generale, il suo concretarsi- in quanto diretta ad impedire l'ispezione del documento- in un sostanziale rifiuto di esibizione, accertabile con qualunque mezzo di prova e anche attraverso presunzioni; la coscienza e la volontà della dichiarazione stessa; il dolo, costituito dalla volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento: pertanto non integrano i presupposti applicativi della preclusione le dichiarazioni (il cui contenuto corrisponda al vero) dell'indisponibilità del documento, non solo se questa sia ascrivibile a caso fortuito o forza maggiore, ma anche se imputabile a colpa, quale ad esempio la negligenza e imperizia nella custodia e conservazione”*. F.A. CIMINO, *“L'esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale”* in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, 6, I, 1058 in nota.

Inoltre, la preclusione probatoria in questione si pone in potenziale frizione con il diritto al silenzio, valore riconosciuto oltre che nell'ordinamento processuale penalistico interno anche a livello internazionale. La Corte europea dei diritti dell'Uomo è infatti rigorosa nel ritenere illegittime regole che sanzionino l'inadempimento di un obbligo quando tale adempimento possa risultare autoincriminante. Il tema si ricollega anche alla nozione di sanzione sostanzialmente penale alla luce dei criteri Engel e della giurisprudenza sovranazionale e interna successiva.

⁵¹ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, cit., 82

specificamente richiesti dall'Ufficio sulla base degli elementi noti o conoscibili. L'Amministrazione che formuli una richiesta generica porrebbe in capo del contribuente un onere eccessivamente gravoso che sconfinava nella vessatorietà dovendo questi esibire tutta e qualunque documentazione in proprio possesso per evitare di incorrere nella preclusione probatoria sopra descritta, strumentalizzando di fatto la disposizione normativa citata e ponendosi in contrasto con la sua stessa finalità. D'altra parte, il contribuente è tenuto ad assecondare lo spirito della richiesta fornendo quanto domandato senza sfruttare a proprio vantaggio errori o inesattezze evidenti e facilmente superabili.

5. La rilevanza del principio di proporzionalità nell'ambito dell'attività investigativa delle Autorità fiscali.

L'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria, al pari delle altre attività amministrative discrezionali che presuppongono una ponderazione comparativa di interessi, è soggetta a norme giuridiche che ne condizionano la legittimità e a canoni o regole extragiuridiche a carattere interno, le cosiddette regole di buona amministrazione, che ne condizionano l'opportunità cioè il merito⁵². Storicamente in relazione al rapporto tra autorità e cittadino ci si è resi conto che al fine di tutelare in modo adeguato e pieno i diritti fondamentali della persona non risultavano sufficienti i pur importanti traguardi raggiunti con l'affermazione dei principi di riserva di legge e di legalità secondo i quali ogni posizione giuridica, compresa quella del soggetto statale, deve essere regolata dalla legge. Nel tempo la discrezionalità è stata pertanto limitata dalla proibizione di arbitrio, di incoerenza, di irragionevolezza, tutti "limiti negativi" che indicano ciò che l'amministrazione non può fare⁵³. Tali divieti indicano ciò che non deve essere, ma non ancora come l'Amministrazione debba attuare, per assicurare una garanzia effettiva, nonché promuovere, la sfera dei diritti fondamentali della persona, in un'ottica non solo di

⁵² G. VANZ, *"I principi della proporzionalità e della ragionevolezza"*, cit., 1918.

⁵³ G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario*", cit., 61 ss.

rispetto, ma anche di tutela, in linea con le caratteristiche proprie dello Stato di diritto. Si tratta di limiti che non garantiscono ancora che sia adottata la soluzione più idonea nella disciplina del rapporto tra poteri pubblici e diritti del singolo degni di tutela, oppure tra mezzi e fini. Un limite “positivo” all’esercizio del potere è rappresentato dalla “funzionalizzazione” dell’attività amministrativa al conseguimento di fini di interesse pubblico. L’attività amministrativa, sia quando risulti vincolata, sia quando invece possa definirsi discrezionale, non può mai considerarsi propriamente libera poiché il fine è sempre vincolato ed è il fine pubblicistico alle cui cure è preposta la singola amministrazione. La scelta dei mezzi operata dall’amministrazione tributaria deve essere orientata alla celere e corretta applicazione dei tributi e deve tenere conto del rapporto tra mezzi impiegati ed interesse pubblico perseguito. La discrezionalità comporta una ponderazione di interessi specifici e di interessi generali, ma rimane irrisolto il problema del grado in cui gli uni e gli altri debbano essere garantiti e limitati. Occorre stabilire il corretto grado di discrezionalità cioè rimane aperto il problema di stabilire, in ogni fattispecie concreta, il giusto grado in cui i poteri pubblici possano limitare i diritti e le libertà individuali. La gradualità nell’esercizio del potere non è sinonimo di minor efficienza dell’azione amministrativa, anche tributaria, ma di saggia e democratica misurazione del potere di fronte alla persona, valore primario dello Stato di diritto. Sono necessari di conseguenza limiti positivi, o meglio, doveri positivi che impongano all’autorità che esercita il potere l’obbligo di ricercare la misura più adeguata a tutelare congiuntamente le libertà del cittadino e le funzioni dell’ente pubblico. È agevole quindi riconoscere la valenza limitativa e garantistica del principio di proporzionalità che rappresenta un criterio universale di giustizia, rafforzativo della protezione dei diritti dell’individuo, riconosciuto a livello nazionale ed internazionale. Il principio di proporzionalità impone l’adozione del mezzo più adeguato al fine in relazione alla situazione concreta e serve ad indicare la misura, necessaria e non eccedente, di intromissione nella sfera di libertà⁵⁴. Tale

⁵⁴ Il controllo di proporzionalità delle leggi è necessariamente astratto e differisce dalla valutazione

principio trova applicazione con riguardo a diversi settori dell'ordinamento tributario, specialmente in ambito sanzionatorio e procedimentale, laddove sia necessario contemperare l'interesse fiscale perseguito dall'Amministrazione finanziaria con le posizioni soggettive del contribuente. Una conferma della piena cogenza nel nostro ordinamento interno del principio di proporzionalità, considerato parte del cosiddetto "diritto ad una buona amministrazione" quale corollario del principio di buon andamento, si ritrova nella decisione del Consiglio di Stato, sezione VI, del 14 aprile 2006, n. 2087 in cui si afferma che la proporzionalità costituisce "*principio generale dell'ordinamento ed implica che la pubblica amministrazione debba adottare la soluzione idonea ed adeguata, comportante il minor sacrificio possibile per gli interessi compresenti*"⁵⁵. Sempre il Consiglio di Stato nella decisione 17 aprile 2007, n. 1736, chiarisce la portata del principio in questione affermando che esso "*assume nell'ordinamento interno lo stesso significato che ha nell'ordinamento comunitario anche alla luce della clausola di formale recezione ex art. 1, comma 1, l. n. 241 del 1990, come novellato dalla l. n. 15 del 2005*". Nell'ambito dell'attività conoscitiva e di controllo la proporzionalità pone quindi un freno alla discrezionalità dell'Amministrazione Finanziaria che è tenuta a graduare l'uso dei poteri ad essa attribuiti dalla legge, contenendoli al minimo necessario, quando questi limitino diritti del singolo, a maggior ragione se inviolabili come quelli coinvolti durante accessi, ispezioni e verifiche. Per alcune attività investigative come l'accesso, la scelta di quale potere esercitare nel caso concreto non è libera e retta unicamente da discrezionalità, ma legata alla sussistenza di precisi presupposti di legge quali la presenza di autorizzazioni rilasciate dal capo dell'Ufficio e dal Procuratore della Repubblica, nonché a seconda del luogo in cui viene effettuato l'accesso la sussistenza di "gravi indizi di violazione" delle norme

sulla proporzionalità dell'agire amministrativo che invece non può prescindere dall'accertamento del caso concreto.

⁵⁵ G. MOSCHETTI, "*Il principio di proporzionalità*", *cit.*, 80. Successivamente, anche la Suprema Corte, sezione tributaria, nella decisione del 13 febbraio 2009 n. 3559, ha riconosciuto la proporzionalità quale principio generale dell'ordinamento pienamente utilizzabile anche nelle questioni tributarie.

tributarie secondo quanto disposto dall'art. 52 del Testo unico IVA di cui al D.P.R. 633/1972, applicabile anche alle imposte sui redditi in virtù del richiamo di cui al comma 1 dell'art. 33, D.P.R. n. 600/1973. In queste situazioni la discrezionalità non riguarderà tanto l'*an* ma il *quantum* del potere d'indagine da esercitare tenute sempre in considerazione le circostanze del caso concreto⁵⁶. L'organo ispettivo è in sostanza tenuto al rispetto della proporzionalità nella scelta dei poteri conoscitivi autoritativi da impiegare, della loro durata ed intensità, in relazione alle effettive esigenze investigative ed al sacrificio imposto al destinatario di tali poteri, evitando abusi ed eccessi di potere a danno delle garanzie dei contribuenti⁵⁷. Ciò che è necessario per non incorrere in una violazione del principio in questione è che il fine della verifica del corretto adempimento all'obbligazione tributaria da parte del contribuente sia raggiunto con il mezzo sì più efficiente per l'Amministrazione, ma che al contempo sia il meno invasivo e gravoso per il soggetto verificato avendo riguardo al caso concreto e ai concreti esiti potenziali. Ad esempio, va considerato illegittimo un accesso domiciliare compiuto per acquisire un documento che l'amministrazione avrebbe altrimenti potuto ottenere formulando al contribuente una semplice richiesta di trasmissione di atti. La compressione del domicilio, in questo caso, risulterebbe sproporzionata in quanto non indispensabile al raggiungimento del fine perseguito⁵⁸. La valutazione della proporzionalità va effettuata anche in base alle ragioni di innesco della verifica e ai risultati di essa, considerati in ogni sua progressione. Una dimostrazione del ruolo significativo svolto dal principio di proporzionalità in ambito tributario è stata offerta dalla Corte di Cassazione, sezione tributaria, con la sentenza 13 febbraio 2009 n. 3559 in cui si attribuisce al principio in questione la natura di principio generale dell'ordinamento, di conseguenza applicabile anche nelle

⁵⁶ F. GALLO, "Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria", in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2011, 471.

⁵⁷ G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario*, cit., 74

⁵⁸ G. VANZ, "I principi della proporzionalità e della ragionevolezza", cit., 1921

questioni tributarie⁵⁹. Secondo la Corte *“la regola tendenziale della separatezza della sfera del singolo (governato) da quella dell’autorità (governante) e della fissazione della linea del loro contatto (confine privato / pubblico) attraverso la garanzia della legge, trova un limite nei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale tra i quali rientrano anche i vincoli di natura tributaria del cittadino. Ma, proprio perché le intromissioni nella sfera del governato sono delle eccezioni rispetto alla regola della sua intangibilità, derivante dall’assunzione, da parte dello stato italiano, della forma di stato di diritto, esse devono essere ridotte al minimo indispensabile secondo un altro principio, quello di proporzionalità, immanente anch’esso nell’ordinamento ed esplicitato dalla l. 241/1990”*. Ma è anche la stessa Amministrazione Finanziaria a sottolineare l’importanza di un rapporto tra contribuente e Fisco ispirato al principio di proporzionalità come emerge dagli obiettivi espressi nella Circolare Agenzia delle Entrate 25/2014 in tema di prevenzione e contrasto all’evasione in cui si legge che *“è necessario non solo recuperare risorse immediate dalla lotta all’evasione, ma anche dare risposte alla sempre più diffusa e pressante esigenza di legalità ed equità”* e che per un recupero stabile del tax gap è necessario *“un costante impegno dell’Agenzia volto a generare nei contribuenti la percezione della correttezza e proporzionalità dell’azione di controllo”*. Di conseguenza nell’effettuare il controllo i singoli Uffici dovranno: *“effettuare un attento esame di proficuità comparata, privilegiando gli elementi da cui possano scaturire maggiori imposte accertabili, tralasciando quelli di scarsa rilevanza in termini di recupero di imposte o di minore sostenibilità, la cui valorizzazione può generare nei contribuenti l’opinione di un’Amministrazione che presta attenzione a situazioni poco significative o, ancor peggio, di natura esclusivamente formale”*⁶⁰.

⁵⁹ M. G. SERRANÒ, *“Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente”* in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2014, 4, 873

⁶⁰ CIRCOLARE N. 25/E Roma, 6 agosto 2014 [CIRCOLARE 25 E del 6 agosto 2014x \(agenziaentrate.gov.it\)](http://www.agenziaentrate.gov.it)

5.1. Origine storica e contenuto del principio di proporzionalità.

Dal punto di vista storico e comparatistico la genesi del principio di proporzionalità va attribuita al diritto pubblico tedesco⁶¹, precisamente al diritto di polizia prussiano del XIX secolo ove per polizia all'epoca si intendeva la complessiva attività statale. Lo Stato di polizia, pur mantenendo alcuni caratteri propri dello Stato assoluto, innova nel riconoscere alcune posizioni soggettive ai singoli, tutelabili giudizialmente, anche contro i pubblici poteri. In tale contesto, la scienza giuridica tedesca, influenzata dalle prime pronunce del Tribunale supremo amministrativo prussiano istituito nel 1863, delinea i primi contorni del principio di proporzionalità originariamente inteso come divieto di utilizzare una misura più limitativa della sfera del singolo di quella che sia assolutamente necessaria per realizzare lo scopo concreto, evidenziando inoltre lo stretto collegamento esistente tra il principio in questione e lo Stato di diritto. Il principio di proporzionalità può idealmente essere scomposto in tre componenti o tre sequenze di un unico giudizio, tra loro inscindibili anche se distinguibili: idoneità, necessità e ragionevolezza o proporzionalità in senso stretto. L'idoneità (*Geeignetheit*) impone l'adozione di un mezzo attraverso il quale possa essere sensibilmente favorito il raggiungimento del risultato prefissato; pertanto, si tratta di una valutazione di tipo qualitativo sulla possibilità di conseguire il fine. Secondo questo primo parametro il mezzo adottato non deve essere necessariamente il più appropriato o efficace in ogni singolo caso, essendo invece sufficiente che esso aumenti la probabilità di raggiungimento, anche parziale, del fine⁶². L'idoneità della misura si ricollega al principio di effettività dell'azione amministrativa cioè alla capacità dell'atto di raggiungere gli obiettivi per i quali la legge ha attribuito lo stesso potere amministrativo, e si risolve in una valutazione del rapporto tra il mezzo impiegato nel caso concreto dall'organo amministrativo per il

⁶¹ Tuttavia, una prima elaborazione del principio di proporzionalità è da ricondursi all'alveo sanzionatorio, in particolare alla *Magna Charta Libertatum* del 1215 che all'art. 20 stabiliva che “*per un reato lieve, un uomo libero sarà punito solo in proporzione al reato stesso e per un reato grave secondo la gravità dello stesso, ma non così severamente da privarlo dei mezzi di sussistenza*”. M. V. SERRANÒ in “*Il rispetto del principio di proporzionalità*”, *cit.*, 872 in nota.

⁶² G. MOSCHETTI, “*Il principio di proporzionalità*”, *cit.*, 108-109

raggiungimento di quell'obiettivo e l'obiettivo stesso, attraverso una valutazione di "prognosi postuma" poiché è solo nel futuro, e non al momento dell'adozione del mezzo, che risulta possibile verificarne l'idoneità alla realizzazione dell'obiettivo. Una volta che tale valutazione sia stata superata positivamente, interviene il giudizio sulla necessità (*Erforderlichkeit*) che comporta, tra diverse soluzioni tutte astrattamente "idonee" a raggiungere l'obiettivo, la scelta di quella che implica il minor sacrificio possibile degli interessi coesistenti e confliggenti nel caso concreto, la scelta cioè della misura più mite. Questa seconda valutazione presuppone la possibilità di scegliere tra diverse misure, tutte capaci di raggiungere l'obiettivo, ma solo il mezzo strettamente necessario e non eccessivo rispetto al fine risulta conforme a proporzionalità. Anche la necessarietà può quindi ricondursi ad una verifica sulla qualità dell'azione amministrativa oltre che sulla quantità del potere esercitato in concreto poiché ricorrere al mezzo strettamente necessario al fine concreto significa agire in economia, in un rapporto ottimale tra risorse dispendiate e risultati ottenuti in base al principio di efficienza dell'azione amministrativa⁶³⁶⁴. Per determinare la misura più giusta nel caso concreto occorre una terza valutazione concernente il criterio di ragionevolezza o di proporzionalità in senso stretto. Mentre

⁶³ G. PETRILLO, *"Il principio di proporzionalità"*, cit., 14-15

⁶⁴ In chiave comparatistica G. MOSCHETTI in *"Il principio di proporzionalità"*, cit., 113, rileva come l'ordinamento tedesco al par. 93, primo comma, prima frase del codice fiscale tedesco *Abgabenordnung* preveda una norma simile al nostro art. 32 D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, ma maggiormente ispirata al criterio della necessarietà. La norma prevede infatti che *"le parti ed altre persone devono fornire all'amministrazione finanziaria le necessarie informazioni per l'accertamento di una fattispecie fiscalmente rilevante"* e che *"le altre persone devono essere chiamate a fornire informazioni solo se il chiarimento dei fatti tramite le parti non raggiunge lo scopo o non promette alcun risultato"*. Questa gradualità nella scelta del potere istruttorio, afferma l'Autore, non si ravvisa invece nel primo comma, n. 8 bis, dell'art. 32 D.P.R. 600/1973 in cui si prevede che gli uffici possano *"invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere...atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi"*. Soggetti diversi dal contribuente possono quindi essere coinvolti in richieste istruttorie, relative a rapporti intrattenuti con il contribuente, senza alcuna limitazione di tipo gradualistico. Un limite si rintraccia nel tipo di collaborazione, documentale, che può essere richiesta al terzo, ma poi il riferimento ai "chiarimenti relativi" è suscettibile di dare ingresso a mere informazioni cioè a prove orali poco garantistiche, considerando anche il fatto che l'assunzione avviene al di fuori di qualsiasi contraddittorio con il contribuente sottoposto ad indagine.

i primi due giudizi possiedono carattere oggettivo perché riguardano l'esame del "se" sia necessario limitare o meno la sfera del singolo e la scelta di quale sia il mezzo appropriato da utilizzare, la proporzionalità strettamente intesa riguarda l'intensità della misura scelta e la tollerabilità della restrizione, in sostanza il *quantum* di garanzia che deve assicurarsi al diritto fondamentale inciso dal pubblico potere al fine di non gravare in maniera eccessiva, e quindi sproporzionata, sull'interessato. Si tratta di un bilanciamento tra principi confliggenti basato sulla considerazione del diverso peso che essi assumono, suscettibile di mutare a seconda delle circostanze del caso concreto.

5.2 Il principio di proporzionalità nell'Unione Europea e la sua dimensione sovranazionale.

L'elaborazione tedesca ha conosciuto notevole espansione influenzando l'ordinamento europeo che a sua volta, attraverso il c.d. "*spill over effect*" ha influenzato con movimento discendente gli altri ordinamenti nazionali. A livello europeo, il principio di proporzionalità viene inizialmente elaborato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia che, pur subendo l'influsso tedesco, ne ha introdotto un'autonoma definizione e a partire dagli inizi degli anni Sessanta, attraverso una lunga opera di interpretazione estensiva delle disposizioni dei Trattati istitutivi, lo ha elevato al rango di principio generale e immanente dell'ordinamento europeo⁶⁵, anche se questo viene formalmente riconosciuto solo nel 1992 con il Trattato di Maastricht e con il successivo Trattato di Lisbona del 2007⁶⁶. In

⁶⁵ G. PETRILLO, "*Il principio di proporzionalità*", *cit.*, 16. L'Autrice sottolinea inoltre come la tutela predisposta dal giudice europeo consista in una tutela giurisdizionale di tipo oggettivo, incentrata principalmente sulla valutazione degli interessi concretamente coinvolti senza attribuire valore determinante alla misura del sacrificio patito dal singolo e alterando spesso la sequenza di applicazione degli elementi costitutivi del principio *de quo* (idoneità, necessità e proporzionalità in senso stretto) a differenza delle valutazioni operate dal giudice tedesco che considerano soprattutto l'intensità con cui la misura adottata ha inciso nella sfera soggettiva del ricorrente.

⁶⁶ Il Trattato di Lisbona, firmato il 13 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 1° dicembre 2009, ha apportato significative modifiche al Trattato che istituisce la Comunità economica europea (oggi Trattato sul funzionamento dell'Unione europea) e al Trattato di Maastricht (Trattato sull'Unione europea) consacrando l'unicità dell'Unione ed eliminando la distinzione tra le varie comunità

particolare, l'art. 5 del c.d. TUE richiama espressamente la regola di proporzionalità⁶⁷ come uno dei principi fondamentali che devono informare l'attività delle istituzioni europee nell'esercizio delle proprie competenze, in modo che la loro azione sia limitata a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei Trattati senza prevaricare le prerogative statali nazionali. Il comma quarto della disposizione⁶⁸ opera poi un rinvio al Protocollo 2 del Trattato di Lisbona che precisa ulteriormente la portata e l'ambito di applicazione del principio evidenziando la stretta connessione esistente tra proporzionalità e sussidiarietà. Dalle fonti comunitarie emerge chiaramente come il principio di proporzionalità sia strumento di tutela dei diritti. Anche la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, proclamata per la prima volta a Nizza il 7 dicembre 2000, dopo aver elencato e definito nel loro contenuto le libertà fondamentali stabilisce all'art. 52, rubricato *"Portata e interpretazione dei diritti e dei principi"*, primo paragrafo, che le eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti devono essere previste espressamente dalla legge *"e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti"*. Limitazioni possono essere apportate solo nel rispetto del principio di proporzionalità e *"solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui"*. Con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona nel 2009 viene ulteriormente rafforzata la tutela dei diritti fondamentali poiché in seguito alle modifiche apportate

economiche europee. Precedentemente invece si distingueva fra il primo pilastro (la Comunità europea), il secondo pilastro (la Politica estera e di sicurezza comune) e il terzo pilastro (la Cooperazione giudiziaria e di polizia in materia penale). Il Trattato di Lisbona assorbendo nel primo pilastro gli altri due ne ha anche mutato la denominazione da "Comunità europea" a "Unione europea".

⁶⁷ G.E. DEGANI, *"Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria"* in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018,4, I, 1059

⁶⁸ Art. 5, TUE: *"4. In virtù del principio di proporzionalità, il contenuto e la forma dell'azione dell'Unione si limitano a quanto necessario per il conseguimento degli obiettivi dei trattati. Le istituzioni dell'Unione applicano il principio di proporzionalità conformemente al protocollo sull'applicazione dei principi di sussidiarietà e di proporzionalità"*.

al Trattato sull'Unione Europea all'art. 6 di quest'ultimo⁶⁹ si prevede il riconoscimento da parte dell'Unione dei diritti, libertà e principi sanciti nella Carta di Nizza attribuendo ad essa lo stesso valore giuridico dei trattati. Viene dunque riconosciuta anche sul piano formale la natura pienamente vincolante per le istituzioni europee e gli Stati membri della Carta, posta sullo stesso piano dei Trattati, e dei protocolli ad essa allegati, come vertice dell'ordinamento europeo. Analogamente la Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (c.d. CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950 dai paesi membri del Consiglio d'Europa e ratificata dall'Italia con l. 4 agosto 1955, n. 848, dopo ogni affermazione di libertà prevede a completamento della tutela una norma di salvaguardia da eventuali intromissioni, sempre alla luce dei principi di legalità e di necessità⁷⁰. Ai sensi del comma 3 dell'art. 6 TUE, i diritti sanciti dalla CEDU e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali. L'articolo 8 CEDU⁷¹, dopo aver sancito il diritto al rispetto della vita privata e familiare, del domicilio e della corrispondenza considerandoli come differenti aspetti di un unico diritto fondamentale, riconosce al suo secondo comma la possibilità di ingerenza da parte dell'autorità pubblica degli Stati aderenti solo quando tale ingerenza sia prevista dalla legge al fine di tutelare esigenze imperative tassativamente indicate e soggette ad interpretazione restrittiva, cioè solo *“in quanto costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria per la sicurezza nazionale, l'ordine pubblico, il*

⁶⁹Art. 6, par. 1, TUE: *“1. L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati”*.

⁷⁰ In questo senso gli artt. 8-11 della CEDU relativi al rispetto della vita privata e familiare; libertà di pensiero, di coscienza e di religione; libertà di espressione; libertà di riunione e di associazione. G. MOSCHETTI, *“Il principio di proporzionalità”*, cit., 194

⁷¹ Una disposizione analoga è prevista all'art. 7 della Carta di Nizza: *“Ogni individuo ha diritto al rispetto della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle sue comunicazioni”*. Il comma 3 art. 52 della Carta afferma che qualora vengano in rilievo diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, *“il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta Convenzione”*, senza che sia precluso al diritto dell'Unione offrire una protezione più estesa.

benessere economico del paese, la prevenzione dei reati, la protezione della salute o della morale, o la protezione dei diritti e delle libertà altrui”⁷². Sono due quindi le condizioni previste dalla disposizione affinché l’ingerenza possa considerarsi legittima; in primo luogo, occorre una base giuridica interna cioè una legislazione disciplinante l’intromissione che sia sufficientemente accessibile, prevedibile e compatibile con il principio dello Stato di diritto⁷³, poi occorre valutare se tale intromissione persegua uno degli scopi legittimi indicati al comma 2 della disposizione. La valutazione qualitativa sulla compatibilità della misura con il principio dello Stato di diritto viene intesa nella giurisprudenza della Corte EDU come necessità che l’ordinamento interno preveda garanzie adeguate e sufficienti contro l’abuso e l’arbitrarietà⁷⁴. Tra queste garanzie la Corte individua l’esistenza di un controllo giurisdizionale effettivo, vale a dire in ordine a tutte le questioni di fatto e di diritto, della legittimità e proporzionalità della misura⁷⁵. Tuttavia, rileva la Corte, *“il fatto che sia previsto un controllo giurisdizionale, non costituisce necessariamente, di per sé, una garanzia sufficiente contro gli abusi dovendosi invece esaminare le circostanze particolari del caso concreto e valutare se il quadro giuridico e i limiti applicati ai poteri esercitati costituiscano protezione adeguata contro il rischio di ingerenze arbitrarie delle autorità”*⁷⁶. Qualora poi la legislazione nazionale non preveda un controllo giurisdizionale *ex ante factum*, il vaglio della

⁷² L’accertamento e la repressione di violazioni della normativa fiscale può considerarsi misura necessaria al benessere economico del paese e alla prevenzione dei reati.

⁷³ Corte europea dei diritti dell’uomo, sez. I, sentenza 27 settembre 2018, n. 57278/11, par. 38, in *GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2019, I, 12, con nota di G. FERRARA, *“L’inviolabilità del domicilio richiede una tutela nel caso di accesso nell’ambito di verifiche fiscali”*. Il caso di specie riguardava l’esecuzione, ai sensi dell’art. 247 cpp, di perquisizioni domiciliari nell’ambito di un procedimento penale tributario che hanno portato alla condanna dell’Italia da parte della Corte in quanto ritenute lesive dell’art. 8 CEDU sotto il profilo dell’assenza di un controllo effettivo sulla legittimità della misura. Vengono inoltre richiamate dalla Corte altre pronunce come *Rotaru c. Romania* GC n. 28341/95, par. 52, CEDU 2000-V, *Liberty e altri c. Regno Unito*, n. 58243/00, par. 59, 1° luglio 2008, *Heino c. Finlandia*, n. 56720/09, par. 36, 15 febbraio 2011.

⁷⁴ *Heino, cit.*, par. 40, *Gustsanovi c. Bulgaria*, n. 34529/10, par. 220 CEDU 2013.

⁷⁵ *Lambert c. Francia*, 24 agosto 1998, par. 34, *Funke c. Francia*, n. 10828/84, par. 57, *Klass e altri c. Germania*, n. 5029/71 CG, 6 settembre 1978, par. 50

⁷⁶ *Brazzi c. Italia*, cit., par. 41. Altri precedenti conformi si trovano nelle pronunce *K.S e M.S c. Germania* n. 33696/11, par. 45, 6 ottobre 2016.

Corte sul rispetto del principio di proporzionalità dovrà essere particolarmente rigoroso⁷⁷ e attento a verificare l'esistenza nell'ordinamento nazionale di altre garanzie, di natura tale da controbilanciare le imperfezioni legate all'emissione e, eventualmente, al contenuto della misura⁷⁸. In sostanza, i requisiti dell'accessibilità e prevedibilità della legge, nonché quello generale della proporzionalità, impongono che le norme interne circoscrivano in modo chiaro i presupposti e l'estensione dei poteri delle autorità nazionali integrando una violazione dell'art. 8 CEDU qualora riconoscano alle Autorità fiscali poteri eccessivamente ampi e discrezionali in merito alla valutazione dell'opportunità del mezzo ispettivo che incide sul diritto garantito, al numero delle ingerenze, alla loro lunghezza temporale e al rapporto con altre misure alternative e meno lesive dei diritti dell'interessato⁷⁹. Per quanto attiene all'ambito di applicazione dell'art. 8 della Convenzione occorre ricordare come la stessa adotti una nozione propria e autonoma di "domicilio", come quelle di "vita privata", "vita familiare" e "corrispondenza", delineate sulla base delle pronunce della Corte di Strasburgo e non necessariamente coincidenti alle analoghe nozioni adottate dai singoli Stati contraenti. La Corte EDU ha infatti elaborato una nozione ampia di "domicilio", comprensivo di ogni spazio fisico in cui la persona conduce, in modo concreto ed effettivo, la sua vita privata o familiare⁸⁰. A sua volta, in ragione della nozione ampia di "vita privata", tale spazio comprende oltre all'abitazione dell'individuo e del suo nucleo familiare, anche i locali destinati all'esercizio dell'attività professionale e lavorativa della persona quali studi professionali, sede dell'impresa e sede sociale della società commerciale⁸¹⁸². La Corte di Giustizia UE,

⁷⁷ *Funke*, cit., *Mihailhe c. Francia*, n. 12661/87, 25 febbraio 1993, *Crémieux c. Francia*, n. 11471/85, 25 febbraio 1993

⁷⁸ *Brazzi*, cit., par. 43

⁷⁹ G. CHIARIZIA, "Verifiche tributarie e diritto al rispetto della vita privata e del domicilio" in *Corriere Tributario*, 2019, 2,136

⁸⁰ G. CHIARIZIA, "Verifiche tributarie", cit., 136

⁸¹ A. MARCHESELLI, "Accertamenti tributari", cit., 50

⁸² C. EDU, *Niemietz c. Germania*, n. 13710/88, 16 dicembre 1992, par. 27-33; *Colas Est e altri c. Francia*, n. 37971/97, 16 aprile 2002, par. 41; *Ernst e altri c. Belgio*, n. 33400/96, 15 luglio 2003, par. 109-117

dopo essersi espressa inizialmente in senso contrario⁸³, ha in seguito mutato orientamento allineandosi perfettamente alla giurisprudenza della Corte di Strasburgo ritenendo applicabile anche alle persone giuridiche il diritto al rispetto del domicilio⁸⁴. In considerazione delle definizioni autonome sviluppate dalla CEDU, fermo il margine di apprezzamento riconosciuto ai singoli Stati aderenti, sarà comunque necessaria un'interpretazione convenzionalmente orientata delle disposizioni interne, considerato che la Convenzione, pur non trovando applicazione diretta nell'ordinamento nazionale, permettendo quindi al giudice di disapplicare la norma interna in contrasto⁸⁵, integra pur sempre un parametro interposto di costituzionalità rilevante ai sensi dell'art. 117 comma 1 della Costituzione⁸⁶, con conseguente sindacabilità in punto di legittimità costituzionale delle previsioni nazionali eventualmente confliggenti con la CEDU, così come stabilito dalle note "sentenze gemelle" della Corte costituzionale del 2007⁸⁷.

⁸³ CGUE, C-6/87, 21 settembre 1989, C-277/88, 21 settembre 1989

⁸⁴ CGUE, C-94/00, 22 ottobre 2002, *Roquette Frères*, 29.

⁸⁵ A differenza di quanto accade in caso di contrasto delle norme nazionali con norme europee direttamente applicabili qualora si ricada in materia di tributi armonizzati rientranti nella sfera di competenza dell'Unione (come l'IVA) o quando vengano in rilievo le libertà fondamentali sancite nei Trattati, sempre che non sia possibile alcuna interpretazione adeguatrice all'ordinamento europeo.

⁸⁶ Art. 117 Cost., comma 1: *"La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali"*.

⁸⁷ C. cost., 24 ottobre 2007, nn. 348 e 349 del 2007. In alcune recenti sentenze la Corte costituzionale evidenzia l'opportunità di un'integrazione fra i diritti fondamentali e i diritti tutelati dalla CEDU, come interpretati e applicati dalla giurisprudenza della Corte EDU. La Corte sottolinea come *"la norma CEDU, nel momento in cui va ad integrare il primo comma dell'art. 117 Cost., come norma interposta, diviene oggetto di bilanciamento, secondo le ordinarie operazioni cui questa Corte è chiamata in tutti i giudizi di sua competenza (sent. n. 317 del 2009). Tutto ciò non già in vista dell'affermazione della primazia dell'ordinamento nazionale, ma in funzione dell'integrazione delle tutele (sent. n. 264 del 2012) che spetta a questa Corte effettuare nello svolgimento del proprio infungibile ruolo" (sent. n. 170 del 2013)*. G. PETRILLO, *"Il principio di proporzionalità"*, cit., 35 in nota.

5.3. *L'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente e le esigenze effettive di indagine sul luogo.*

Una statuizione pratica, ispirata al principio di proporzionalità, sulla necessità di bilanciare l'esigenza di garantire l'efficacia dell'operato dell'Amministrazione Finanziaria durante la propria attività investigativa e quella di non comprimere oltre il necessario le libertà del soggetto sottoposto a controllo, è contenuta all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente. La disposizione disciplina le modalità e le forme di esercizio concrete dell'accesso presso i locali di pertinenza del contribuente e al suo primo comma, primo periodo, stabilisce che *“tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”*. Seguendo un'interpretazione testuale sembrerebbe che la disposizione imponga la sussistenza delle esigenze effettive di indagine sul luogo per i soli accessi eseguiti presso i locali destinati esclusivamente ad uso “lavorativo”. Tuttavia, in considerazione della *ratio* alla base della previsione e per ragioni di logica e coerenza, considerato anche il sistema di specifiche autorizzazioni predisposto dal legislatore in tale contesto⁸⁸, è preferibile non limitare l'operatività della norma e ricomprendervi quindi anche gli accessi in locali ad “uso promiscuo” e quelli adibiti esclusivamente ad abitazione privata⁸⁹. Il significato della disposizione, sempre a rigore del suo tenore letterale, sembra evidentemente quello di escludere l'uso di un metodo d'indagine quale l'accesso, tra i più invasivi di quelli messi a disposizione dell'Autorità fiscale, qualora tali esigenze effettive non sussistano. L'art. 12 dello Statuto mira a circoscrivere la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria in un'ottica garantistica, così come confermato nella circolare 17 agosto

⁸⁸ Di cui all'art. 52 del d.p.r. 633/1972 e 33 d.p.r. 600/1973.

⁸⁹ E. MANONI, *“Accesso presso il contribuente: inutilizzabili le prove raccolte senza autorizzazione del Procuratore”* in *Il Fisco*, 2022, 21, 2011. Sviluppando un ragionamento a fortiori, infatti, non si comprende come si possa escludere la sussistenza delle esigenze effettive di indagine sul luogo per gli accessi effettuati presso i locali destinati alle attività più intime e riservate della persona, come l'abitazione privata, e garantirne invece la sussistenza in considerazione di locali destinati all'esplicazione della vita economica del contribuente.

2000, n. 250400 della Guardia di Finanza⁹⁰ in cui si legge che *“l’individuazione dei confini concreti della condizione imposta dalla norma in esame è strettamente legata alla definizione della ratio legis, la quale deve essere individuata nella necessità di contemperare l’interesse del contribuente a non subire limitazioni del proprio diritto al normale esercizio dell’iniziativa economica, con l’interesse dell’Amministrazione finanziaria di ricercare, in modo efficace, le prove di eventuali violazioni della normativa fiscale, ovvero di procedere a rilevamenti fisici sul posto diversamente non eseguibili”*⁹¹. Ne consegue che l’effettiva necessità di un’indagine *in loco* sussiste solo quando l’attività investigativa non possa essere diversamente realizzata negli uffici per motivi indipendenti dalla volontà dell’organo verificatore e soprattutto che di questa necessità debba darsi adeguatamente conto, all’atto dell’accesso, al contribuente. In ogni caso, in difetto delle “effettive esigenze”, si dovrà invece fare ricorso, per soddisfare la finalità ispettiva, agli altri poteri istruttori conferiti dagli artt. 32 e 51 dei d.p.r. n. 600/1973 e 633/1972 consistenti in *“convocazioni in ufficio, invio di questionari, richieste agli organi ed alle amministrazioni dello Stato, agli enti pubblici non economici ed alle società di assicurazione o che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto terzi di dati e notizie; inviti ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti”*⁹². I motivi che giustificano le effettive esigenze sono riconducibili principalmente a tre categorie: in primo luogo alla necessità di evitare che l’oggetto dell’indagine possa essere modificato, alterato o distrutto arrecando grave pregiudizio all’attività di controllo; all’impossibilità o estrema difficoltà di asportare l’oggetto dell’indagine dal luogo in cui l’accesso viene effettuato; alla necessità di reperire documentazione di notevole rilievo probatorio, e dal rifiuto del contribuente di esibire l’oggetto dell’indagine, a seguito di richiesta formale da parte dell’organo

⁹⁰ La circolare in questione, insieme alla circolare 1/1998 GDF, disciplina le modalità pratiche di esercizio dell’accesso.

⁹¹ G.D. TOMA, *“L’esercizio del potere di accesso ai fini fiscali tra la tutela delle garanzie del contribuente e le esigenze del Fisco”* in *Il Fisco*, 2006, 19, 1, 2943 in nota 11.

⁹² Circolare 250400/2000 GDF, [*http://10.150.2.102:7980/stampa/contrib/circ%20250400.htm](http://10.150.2.102:7980/stampa/contrib/circ%20250400.htm) (bacservizi.it), pag. 6.

precedente⁹³. La circolare 250400/2000 GDF specifica ulteriormente la nozione di “effettive esigenze” stabilendo che queste ultime ricorrano in concreto qualora l’intervento ispettivo *“implichi la necessità di procedere a ricerche di documentazione contabile o extracontabile⁹⁴ o imponga l’effettuazione di rilevamenti materiali che possono eseguirsi solo presso il contribuente, come è il caso delle cosiddette verificazioni dirette che mirano a: riscontrare l’esistenza e l’esatta qualità dei beni strumentali ammortizzabili; quantificare le giacenze di magazzino; operare controlli di cassa; riscontrare sul posto ed identificare i lavoratori dipendenti”* o quando sia necessario eseguire altre rilevazioni come la *“misurazione del consumo unitario medio di fonti energetiche impiegate per la produzione; la resa lavorativa media del personale impiegato; la rilevazione dei listi prezzi; il calcolo dei consumi di materiali necessari ai processi produttivi; la rilevazione dei dati strutturali posti a base degli studi di settore; ogni altro riscontro materiale finalizzato alla ricostruzione in via induttiva dell’effettiva dimensione dell’attività economica oggetto di controllo”⁹⁵.*

L’art. 12 comma 1 dello Statuto, sempre in funzione del principio di proporzionalità, prosegue affermando al secondo periodo che gli accessi, le ispezioni e le verifiche *“si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l’orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente”*. La ratio ispiratrice della prescrizione è sempre quella di evitare turbative sproporzionate che non siano strettamente

⁹³ G.D. TOMA, *“L’esercizio del potere di accesso”*, cit., 2943

⁹⁴ Il contenuto della circolare viene ripreso in questo punto anche dalla circolare n. 1 del 29 dicembre 2008 del Comando generale della Guardia di Finanza recante l’ *“istruzione sull’attività di verifica”* in cui si legge che *“tali esigenze ricorrono, di norma, allorquando l’intervento ispettivo richiede: la necessità di procedere a ricerche di documentazione contabile o extracontabile, compresa quella accessibile per il tramite di apparecchiature informatiche; l’effettuazione di rilevamenti materiali che possono eseguirsi esclusivamente presso la sede dell’attività ovvero in altri luoghi a questa riconducibili, come nel caso delle “verificazioni dirette” o delle “altre rilevazioni”*. CIRCOLARE 1 2008 VOL I (fiscoetasse.com), parte II, capitolo 3, 83.

⁹⁵ Circ. 250400, cit., 6.

indispensabili al corretto svolgimento del controllo fiscale e che potrebbero pregiudicare il sereno svolgimento dell'attività imprenditoriale o professionale, arrecando danno anche all'immagine dell'impresa o del professionista nei confronti dei propri clienti. Ne deriva che rispetto alle attività per le quali esiste un orario quotidiano di apertura ufficiale, l'accesso dovrà essere eseguito necessariamente in tale arco di tempo⁹⁶. Sono comunque fatti salvi i casi di eccezionalità ed urgenza che tuttavia devono essere adeguatamente documentati e motivati nei documenti autorizzatori ufficiali per consentire al contribuente di averne conoscenza e verificarne la legittimità. In concreto, gli accorgimenti che possono essere osservati dai verificatori al fine di arrecare il minor pregiudizio possibile, sono i più disparati, talvolta implicanti un minimo sforzo, come ad esempio evitare di effettuare accessi in locali aperti al pubblico da parte di militari in divisa, anziché in borghese. A questo proposito la circolare n. 98000 del 15 marzo 2002 ha impartito agli operanti alcuni principi guida finalizzati a garantire la massima riservatezza e discrezionalità dell'attività investigativa affinché la presenza della Polizia tributaria presso la sede del contribuente sia discreta, non traumatica o appariscente⁹⁷.

In sostanza l'art. 12 comma 1 della l. 212/2000 nel momento in cui subordina l'accesso nei locali imprenditoriali o professionali alle effettive esigenze di indagine sul luogo si allinea alla nozione di "domicilio" prevista all'art. 8 CEDU e 7 CDFUE, come elaborata dalla giurisprudenza delle Corti europee, riconoscendo la particolare rilevanza anche dei locali destinati all'esercizio di attività economiche e configurando il potere di accesso come un potere residuale da esercitare solo nei casi in cui si ritenga, attraverso una valutazione prognostica, che l'utilizzo degli altri poteri istruttori verosimilmente non consentirebbe di ottenere lo stesso risultato

⁹⁶ G. D. TOMA, "L'esercizio del potere di accesso", *cit.*, 2944. L'autore sottolinea la sussistenza di un possibile dubbio interpretativo rispetto a quelle attività per le quali invece non esista un orario quotidiano di apertura. Se invece l'ordinaria attività si protrae o si svolge in orari serali o notturni, l'accesso potrà essere effettuato anche in questi orari.

⁹⁷ F. A. CIMINO, "L'esercizio del potere di accesso", *cit.* in *Diritto e pratica tributaria*, 2007, 6, I, 1053 in nota.

istruttorio⁹⁸. Anche la Suprema Corte nella recente sentenza n. 1299 del 22 gennaio 2020⁹⁹ ha manifestato significative aperture all’inserimento dei locali aziendali nel perimetro della libertà di domicilio, sottolineando l’importanza di un’interpretazione sistematica in linea con la giurisprudenza delle Corti sovranazionali. Pur rigettando il ricorso del professionista ricorrente, la Corte afferma di aver già statuito “*come in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l’inosservanza della L. 20 luglio 2000, n. 212, art. 12, commi 1 e 3, funzionali ad assicurare un’equilibrata composizione delle contrapposte esigenze delle parti nell’espletamento della verifica, garantendo, da un lato, la necessaria efficacia all’attività ispettiva dell’ufficio, e assicurando, dall’altro, la tutela dei diritti del contribuente sia come persona sia come soggetto economico, possa determinare, pur in assenza di espressa previsione, la nullità del provvedimento impositivo solo qualora i verbalizzanti abbiano eseguito un accesso nei locali della impresa in difetto delle indicate esigenze di ricerca e rilevazione in loco (cfr. Cass., V, n. 28390/2013)*”.

⁹⁸ A. VIOTTO, “*Note sull’obbligatorietà dell’autorizzazione per l’accesso nei locali aziendali*” in *Diritto e pratica tributaria*, 2021,3, 1345

⁹⁹ Cass. sez. trib., 22 gennaio 2020, n. 1299 in *Diritto e pratica tributaria*, 2021,3, 1335 con nota di A. VIOTTO. La fattispecie concreta riguardava l’espletamento di un’ispezione fiscale presso lo studio professionale del contribuente cui seguiva l’emissione di accertamento in rettifica del reddito dichiarato, per maggiori importi incassati e non fatturati, come dedotti con procedimento analitico induttivo in base a documenti contabili rinvenuti presso lo studio e ai questionari sottoposti ai suoi clienti.

Capitolo II

VIOLAZIONI ISTRUTTORIE: IL RAPPORTO TRA L'ATTIVITÀ CONOSCITIVA E L'ATTIVITÀ DI ACCERTAMENTO

SOMMARIO: *1. Accessi, ispezioni e verifiche: la diversa graduazione garantistica prevista dall'ordinamento interno in base alla destinazione del luogo inciso. 1.1. Gli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali. 1.2. L'accesso nei luoghi "promiscui". 1.3. L'accesso nei locali "diversi" e la sussistenza di gravi indizi di violazione della normativa fiscale. 1.4. L'accesso negli studi artistici o professionali e l'eventuale opposizione del segreto professionale. 1.5. Apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e perquisizioni personali. 2. La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente: l'art. 12, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente. 3. Violazioni istruttorie e possibili difese del contribuente e dei terzi. Le conseguenze di violazioni commesse nella fase dell'istruttoria tributaria tra la tesi dell'invalidità derivata e la sanzione processuale dell'inutilizzabilità delle prove irritualmente acquisite. 4. Inutilizzabilità: gravità e proporzionalità quali criteri generali per la selezione delle ipotesi rilevanti. 5. L'eventuale efficacia sanante del consenso prestato dal contribuente: il consenso libero e informato. 6. Possibili effetti probatori del comportamento inerte del contribuente durante la fase di verifica 7. Il Garante del contribuente.*

1. Accessi, ispezioni e verifiche: la diversa graduazione garantistica prevista dall'ordinamento interno in base alla destinazione del luogo inciso.

Il potere di accesso costituisce uno dei mezzi di ricerca della prova di eventuali violazioni della normativa fiscale messi a disposizione delle Agenzie fiscali ad opera del legislatore tributario tra i più efficaci, e al contempo invasivi¹⁰⁰, della sfera personale del contribuente¹⁰¹. Esso si sostanzia nella facoltà, riconosciuta agli

¹⁰⁰ L'accesso ispettivo, anche a causa della complessità della procedura e soprattutto per l'entità delle conseguenze che possono derivarne, dovrebbe rappresentare l'*extrema ratio* cioè l'ultimo dei rimedi cui fare ricorso quando sia esaurito o insufficiente ogni altro mezzo di indagine.

¹⁰¹ Già agli albori del diritto tributario italiano, la facoltà di accesso nei locali dei contribuenti era disciplinata da singole leggi d'imposta. L'art. 72 del regolamento dell'imposta di ricchezza mobile di cui al r.d. n. 493 del 1894 richiedeva per procedere alla visita dei locali destinati all'esercizio d'industrie o di commerci l'attestato del sindaco locale con indicazione della qualità dell'agente delle imposte e dello scopo della visita nonché la presenza di un soggetto terzo, sindaco o consigliere comunale, in caso di opposizione.

impiegati dell'Amministrazione finanziaria e ai militari del corpo della Guardia di Finanza¹⁰², di fare ingresso e permanere in un determinato luogo, pubblico o privato, riferibile al contribuente, indipendentemente dal suo consenso e anche contro la sua volontà¹⁰³. La norma generale su cui si regge la disciplina dell'istituto in esame è l'art. 52 del Testo Unico Iva di cui al d.p.r. 633/1972, applicabile anche in tema di imposte sui redditi per effetto del rinvio operato dall'art. 33, primo comma, del d.p.r. 600/1973¹⁰⁴, ai sensi del quale *“gli uffici...possono disporre l'accesso...per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento dell'imposta e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni”*. L'accesso si configura dunque come

¹⁰² In merito ai soggetti titolari del potere di accesso, questi vanno individuati in primo luogo negli impiegati dell'Agenzia delle entrate in base a quanto disposto dall'art. 52 del d.p.r. 633/1972 per quegli accessi finalizzati alla ricerca della prova dell'evasione in materia di imposte sui redditi, di iva e di imposta di registro, anche se in quest'ultimo caso solo limitatamente all'accertamento del valore venale delle aziende in forza del rinvio a tale disposizione operato dall'art. 51, quarto comma, del d.p.r. n. 131 del 1986. L'art. 63 del d.p.r. n. 633 del 1972, rubricato *“Collaborazione della Guardia di Finanza”*, attribuisce poi alla Guardia di Finanza i medesimi poteri di cui dispongono gli uffici predisponendo al comma 2 idonee iniziative di coordinamento e imponendo al comma 3 di darsi tempestiva comunicazione delle ispezioni e verifiche intraprese al fine di evitare un'eventuale sovrapposizione delle iniziative. A. GIOVANARDI, *“Gli accessi”* in *Diritto e pratica tributaria*, 2004, 6, I, 1343

¹⁰³ Il carattere coattivo dell'accesso è pacificamente riconosciuto dalla dottrina. Quando il legislatore ha inteso disporre che il titolare del diritto dello *ius excludendi* possa impedire l'ingresso dei verificatori lo ha fatto espressamente come nel caso dell'art. 52, 10 comma, del d.p.r. 633 del 1972 il quale prevede che il depositario delle scritture contabili, specificamente indicato dal contribuente, possa opporsi all'accesso e non esibire le scritture con conseguente loro inutilizzabilità a favore del contribuente ai sensi dell'art. 52, 5 comma. Anche la prassi amministrativa è orientata in tal senso; la circolare n. 1 del 2008 del Comando generale della Guardia di Finanza definisce l'accesso come il *“potere riconosciuto ai militari del Corpo... di entrare e di permanere, anche senza o contro il consenso di chi ne ha la disponibilità, in locali, anche diversi da quelli in cui viene esercitata l'attività d'impresa o di lavoro autonomo, al fine di eseguirvi le operazioni necessarie per porre in essere l'attività ispettiva; giuridicamente può essere qualificato come atto amministrativo avente natura autoritativa”*. Guardia di Finanza, circ. n. 1 del 2008, vol. I, parte II, cap. 3, par. 1.

¹⁰⁴ L'art. 52 del d.p.r. 633/1972 si applica anche all'imposta sulle successioni e donazioni ai sensi dell'art. 34, comma 4, d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346 e all'imposta ipotecaria e catastale ai sensi dell'art. 13 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 347. Altre disposizioni che prevedono il potere di accesso sono l'art. 11, 3 e 4 comma, del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374 in materia doganale; l'art. 18, 2 comma, del d.lgs. 26 ottobre 1995, n. 504, in materia di accise; l'art. 73, 3 comma, del d.lgs. 15 novembre 1993, in materia di tassa per lo smaltimento dei rifiuti solidi urbani interni.

strumentale ed ausiliario rispetto ad ulteriori attività ispettive quali in primo luogo le ispezioni della documentazione contabile rinvenuta nei locali dove si svolge l'accesso, estese sia alle scritture per le quali sussiste l'obbligo di redazione e conservazione, sia agli scritti diversi in base a quanto disposto dal comma quarto del medesimo art. 52¹⁰⁵. Le verificazioni, o verifiche, intese in senso ampio sono considerate riassuntive della constatazione dell'entità, consistenza e qualità degli elementi soggettivi ed oggettivi utilizzati nell'ambito dell'attività economica¹⁰⁶, mentre in senso stretto si riferiscono al solo controllo della correttezza, formale e sostanziale, della contabilità¹⁰⁷. Le ricerche indicano invece una serie di atti, anche coattivi, volti al materiale reperimento di scritture, libri contabili e in genere di ogni altro documento, anche eventualmente occultato, utile ai fini del controllo¹⁰⁸. Infine,

¹⁰⁵ Art. 52, comma 4, d.p.r. 633/1972: *“l'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito, o che sono comunque accessibili tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali”*; il comma 4 è stato modificato con d.lgs. n. 52/2004 attuativo della Direttiva comunitaria n. 2001/115 CE del 20 dicembre 2002 in materia di semplificazione e armonizzazione delle modalità di fatturazione ed è stato inserito il riferimento alle *“apparecchiature informatiche”*. Nel caso in cui siano rinvenuti elementi fiscalmente rilevanti nel corso dell'attività ispettiva i verificatori potranno procedere, con l'assistenza di dipendenti dell'azienda a tal fine specializzati, alla stampa o all'acquisizione dei dati presenti nell'*hard disk* dell'elaboratore mediante *backup*. Inoltre, ai sensi del comma 9 della disposizione: *“gli impiegati che procedono all'accesso nei locali di soggetti che si avvalgono di sistemi meccanografici, elettronici e simili, hanno facoltà di provvedere con mezzi propri all'elaborazione dei supporti fuori dei locali stessi qualora il contribuente non consenta l'utilizzazione dei propri impianti e del proprio personale”*.

¹⁰⁶ Come personale, beni strumentali, consistenze di magazzino e in generale tutti i beni relativi all'impresa.

¹⁰⁷ Differenziandosi pertanto dalla nozione di ispezione che avrebbe un significato ancor più limitato intendendosi cioè la constatazione del solo stato fisico di oggetti (libri e registri in cui si incorpora la contabilità) e luoghi. A. MARCHESELLI, *“Accertamenti tributari”*, cit., 231

¹⁰⁸ Secondo parte della dottrina le ricerche sul piano pratico equivarrebbero a perquisizioni locali finalizzate alla ricerca di prove di violazioni anche se effettuate nell'ambito di ispezioni amministrative. La ricerca differirebbe dall'esibizione o raccolta, poiché mentre quest'ultima presuppone una forma di collaborazione da parte del contribuente, la ricerca è invece atto autoritativo che può essere compiuto anche contro la volontà dell'interessato. La differenza terminologica tra ricerche e perquisizioni, pertanto, si giustificherebbe sulla base al diverso ambito, amministrativo o penale, in cui l'attività viene svolta e sulla base alla diversa finalità quale il controllo amministrativo in un caso e l'accertamento dei reati nell'altro. S. MARCHESE, *“Attività istruttorie*

la disposizione prevede una clausola aperta per cui possono eseguirsi in sede di accesso tutte le rilevazioni comunque ritenute utili dai verificatori per l'accertamento dell'imposta e la repressione delle violazioni. Vista l'ampiezza delle attività ispettive concretamente eseguibili in occasione dell'accesso e la rilevanza, costituzionale ed internazionale, delle posizioni giuridiche soggettive del contribuente sottostanti, fondamentale è l'esigenza di garantire un freno alla discrezionalità degli organi verificatori attraverso una chiara e precisa predeterminazione dei presupposti di fatto e delle condizioni di legittimità che giustificano tali interventi. A tal fine il legislatore tributario ha predisposto un complesso sistema di autorizzazioni aventi finalità e provenienza diversa nonché graduati a seconda della tipologia di destinazione del luogo inciso dall'accesso in relazione alla sua vicinanza con la sfera privata del contribuente¹⁰⁹. Nel dettaglio possono individuarsi tre diverse tipologie di accesso: l'accesso presso i locali in cui si esplica l'attività lavorativa del soggetto controllato; l'accesso presso luoghi adibiti contemporaneamente ad attività lavorativa e ad abitazione; l'accesso presso locali destinati esclusivamente ad abitazione. In ogni caso, secondo quanto disposto dal comma sesto dell'art. 52, in seguito all'accesso deve essere redatto un processo verbale, il processo verbale di verifica, *“da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute”*¹¹⁰. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi eventualmente lo rappresenti, in mancanza di sottoscrizione deve indicare il motivo della mancata sottoscrizione e il contribuente ha diritto di averne copia. Questo processo verbale non rappresenta ancora il processo verbale di constatazione (PVC) che verrà invece formato solo al termine di tutte le operazioni di verifica. Quest'ultimo è un atto amministrativo e dichiarativo, sottoscritto dal

dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti”, in Diritto e pratica tributaria, 2013, 3, I, 516 in nota.

¹⁰⁹ Fondamentale sarà quindi la preliminare qualificazione del luogo, lasciata alla valutazione del funzionario operante sulla base delle effettive caratteristiche del caso concreto.

¹¹⁰ L'art. 52 risulta in linea con quanto espresso dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, comma quarto: *“delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica”*.

funzionario titolare, che riporta tutte le operazioni svolte, i dati reperiti nella verifica e le eventuali dichiarazioni rese dal contribuente e da terzi idonee assumere valore probatorio per quanto riguarda tutti i fatti emersi e i documenti reperiti nella verifica fiscale. In sostanza si tratta di un documento con cui l'Amministrazione finanziaria condivide con il contribuente i risultati dell'attività svolta, funzionale anche a consentire al soggetto verificato la predisposizione delle sue eventuali difese¹¹¹. Inoltre, va ricordato come i processi verbali formati in occasione degli accessi, promanando da soggetti deputati all'esercizio di una funzione amministrativa e quindi da pubblici ufficiali, siano da considerare atti pubblici¹¹².

1.1. Gli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali.

La prima tipologia di luoghi considerati dall'art. 52, primo comma, sono i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali¹¹³

¹¹¹ Già l'art. 24 della l. 4/1929 disponeva che: *"le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono constatate mediante processo verbale"*. Copia del PVC deve essere fornita al contribuente e da tale momento decorre il periodo sospensivo dell'emissione dell'avviso di accertamento funzionale ad assicurare il contraddittorio procedimentale in base a quanto stabilito dal comma settimo dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente ai sensi del quale: *"nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"*.

¹¹² L'atto pubblico secondo l'art. 2700 del codice civile è un documento destinato a fare piena prova, fino a querela di falso, in ordine alla provenienza dal funzionario che li ha formati, agli atti e fatti avvenuti in sua presenza o da lui compiuti, e non anche in ordine ad eventuali valutazioni, elaborazioni di dati, ricostruzioni giuridiche o apprezzamenti che rimangono dichiarazioni soggettive del funzionario che li ha espressi, anche se accade frequentemente nella prassi che giudizi di questo tipo siano riportati nei processi verbali di verifica. F. A. CIMINO, *"L'esercizio del potere di accesso"*, cit., 1060

¹¹³ In questo caso la nozione di "domicilio" considerata dal legislatore tributario è quella corrispondente all'art. 43 del Codice civile, primo comma, secondo cui *"Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi"*. La nozione civilistica di domicilio si compone quindi di due elementi: quello oggettivo che fa riferimento ai rapporti economici, sociali, morali o familiari che ivi si svolgono e quello soggettivo riferibile invece all'intenzione del soggetto cui il domicilio si riferisce di fissare in quel luogo la sede principale dei propri affari e interessi. Questa nozione va tenuta distinta da quella di cui al comma 2 della

nonché quelli utilizzati dagli enti non commerciali e da quelli che godono dei benefici di cui al codice del Terzo settore di cui all'articolo 1, comma 2, lettera b), della legge 6 giugno 2016, n. 106¹¹⁴. Preliminarmente per locale si intende “ogni spazio chiuso e delimitato rispetto al mondo esterno nella esclusiva disponibilità, anche temporanea, di un soggetto e sottratto al libero ingresso di altri individui”¹¹⁵;

disposizione di “residenza” o “dimora”, ossia il luogo in cui la persona ha stabilito la propria abitazione, rispettivamente abituale od occasionale. La differenza tra le due definizioni sarebbe stata percepita dal legislatore che ha predisposto all’art. 52 del d.p.r. 633/1972 una diversa tutela a seconda del luogo inciso dall’accesso. S. STUFANO, “La rilevanza della oggettiva distinzione tra locali commerciali e locali abitativi ai fini della utilizzabilità dei dati acquisiti” in *GT Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2013, 1, 75-76

¹¹⁴ L’art. 52 è stato modificato in questo senso dapprima ad opera della l. 413/1991 che ha accomunato ai locali adibiti ad attività commerciali quelli adibiti ad attività professionale e artistica e poi dal d.l. n. 16 del 2012, convertito in l. n. 44 del 2012 che ha inserito in tale categoria di luoghi i locali utilizzati dagli enti non commerciali e dalle ONLUS. Il testo originale della disposizione invece richiedeva l’autorizzazione, maggiormente garantista, del Procuratore della Repubblica per procedere ad accessi in locali diversi da quelli adibiti ad attività commerciali o agricole. La modifica rientra nell’ambito della lotta all’evasione; l’obiettivo del legislatore è stato quello di individuare quegli enti non commerciale beneficiari di un regime fiscale agevolato, ma che talvolta agiscono come imprese commerciali. S. MARCHESE, “Attività istruttorie”, *cit.*, 503 in nota.

¹¹⁵ La nozione di “locale” utilizzata dal legislatore è molto ampia e ritenuta inclusiva non soltanto di beni immobili e relative pertinenze, ma altresì di determinati beni mobili. In particolare, secondo quanto si legge nella circ. n. 1 del 2008, vol. I, parte II, cap. 3, par. 1; “detta nozione viene normalmente intesa come comprensiva anche di taluni beni mobili, quali, principalmente autovetture, aeromobili e natanti, che, in quanto sottoposti all’esclusivo dominio di una persona e come tali sottratti alla libera disponibilità da parte di altri soggetti ed oggettivamente destinabili all’esercizio di attività lavorative, ove risultino funzionalmente collegati all’attività economica cui si riferisce l’attività ispettiva”. Riguardo a quella particolare categoria di bene costituito dall’autovettura, l’art. 52, comma 8, del d.p.r. 633 afferma che “le disposizioni dei commi precedenti si applicano anche per l’esecuzione di verifiche e di ricerche relative a merci o altri beni viaggianti su autoveicoli e natanti adibiti al trasporto per conto di terzi”. La disposizione oltre a non menzionare il trasporto aereo, nulla dice circa le autovetture non destinate al trasporto per conto di terzi (come le auto aziendali o l’auto personale dell’amministratore o del dipendente) e dato il rinvio “alle disposizioni dei commi precedenti” potrebbe far sorgere il dubbio su quale delle autorizzazioni ivi previste sia necessaria. La giurisprudenza ha rilevato come l’auto possa essere considerata luogo di privata dimora. Cass., sez. trib., 2 febbraio 1998, n. 1036, A. MARCHESELLI, “Accertamenti tributari”, *cit.*, 241. Il problema diventa allora quello di stabilire quando l’autovettura possa essere qualificata come “locale destinato all’esercizio dell’attività commerciale” e quando invece debba considerarsi locale promiscuo o ancora “locale diverso”, richiedendosi in questi ultimi casi le maggiori garanzie previste dall’art. 52 d.p.r. 633 consistenti nell’autorizzazione del Procuratore della Repubblica (gravi indizi di violazione se locale diverso?). Ciò su cui la giurisprudenza sembra porre l’accento è la titolarità del mezzo ossia se questo sia intestato al dipendente della società o all’amministratore (sulla base del presupposto che chi

non solo quindi i locali occupati in modo stabile e duraturo, ma anche quelli utilizzati per necessità contingenti e transitorie. Riguardo poi alla locuzione “*destinati*” si ritiene pacificamente che l’accesso non risulti limitato ai soli spazi a disposizione dell’impresa regolarmente dichiarati¹¹⁶, ma si estenda automaticamente alle aree concretamente adibite a tali attività di cui non si sia data comunicazione purché ciò avvenga nel rispetto delle relative condizioni di legittimità¹¹⁷. Per effettuare l’accesso in tali tipologie di locali gli impiegati dell’amministrazione finanziaria devono essere muniti di apposita autorizzazione rilasciata dal capo dell’Ufficio da cui dipendono¹¹⁸,

ricopre le cariche di vertice nell’azienda renda il mezzo riferibile all’attività d’impresa) e all’uso concreto che ne viene fatto al momento dell’accesso. Così in una prima pronuncia, Cass. sez. I, 8 novembre 1997, n. 11036, la Corte ha escluso la legittimità di una perquisizione dell’auto di un dipendente all’interno della quale era stata trovata documentazione contabile della società, ancorché consegnata spontaneamente dal dipendente. In una diversa pronuncia, Cass. sez. trib., n. 10590 del 2011, la Corte ha invece ritenuto legittima la perquisizione dell’auto di proprietà del fratello dell’amministratore, che era stato colto nell’atto del prelevamento della documentazione contabile per riporla all’interno dell’autovettura, sulla base dell’argomentazione secondo cui in quel momento “*l’auto non era adibita ad uso personale, ma al trasporto di documentazione dell’azienda in verifica*” facendone discendere come conseguenza la riferibilità all’impresa e al suo amministratore. Conferma questo orientamento Cass., sez. trib., 10 novembre 2021, n. 36474 in *Il Fisco*, 2022,3, 274-276 con nota di G. ANTICO, “*Legittima la perquisizione dell’auto aziendale in uso promiscuo senza autorizzazione del P.M.*”; in quest’ultimo caso l’auto era intestata in via esclusiva alla società ed era stata rinvenuta nel parcheggio dello stabilimento in orario di lavoro. I giudici rilevano come l’auto fosse utilizzata dal direttore dello stabilimento sia per la vita privata che per l’attività lavorativa e riconoscono l’uso promiscuo, ma, nonostante ciò, sostengono la non necessità dell’autorizzazione del Procuratore sulla base dell’argomento che al momento della perquisizione l’auto era utilizzata proprio a fini lavorativi.

¹¹⁶ Ai sensi dell’art. 35, comma 2, lett. d, del d.p.r. 633/1972 che disciplina la dichiarazione di inizio, variazione e cessazione attività.

¹¹⁷ Come nel caso di accessi dolosamente qualificati come abitativi, in realtà destinati in via esclusiva all’esercizio di attività commerciali. A. GIOVANARDI, “*Gli accessi*”, *cit.*, 1352 in nota.

¹¹⁸ O del Comandante del reparto o dell’unità da cui dipendono i militari della Guardia di Finanza. Tuttavia, secondo la Suprema Corte gli accessi effettuati dai militari della G. d. F. non necessitano di alcuna preventiva autorizzazione. In quanto incaricati della funzione di “polizia tributaria”(qualifica attribuibile anche agli impiegati degli Uffici fiscali qualora agiscano per la ricerca di prove di violazioni della normativa tributaria) essi potrebbero entrare liberamente negli esercizi pubblici e nei locali commerciali e industriali in base a quanto disposto dall’art. 35 l. n. 4/1929 secondo cui: “*per assicurarsi dell’adempimento delle prescrizioni imposte dalle leggi o dai regolamenti in materia finanziaria, gli ufficiali o gli agenti della polizia tributaria hanno facoltà di accedere in qualunque ora negli esercizi pubblici e in ogni locale adibito ad un’azienda industriale o commerciale ed eseguirvi verificazioni e ricerche*”. Da ultimo Cass. sez. trib., ordinanza n. 22116 del 27 aprile 2021, in *Il Fisco*, 2021, 36, 3466-3467, con nota di A. BORGHETTI “*Non è necessaria*

definita nella prassi “lettera di incarico”, indicativa dello scopo dello stesso. La qualificazione dell’atto come “autorizzazione” suscita alcune perplessità poiché nella tradizionale dottrina amministrativistica gli atti di autorizzazione in senso proprio rispondono ad una funzione di controllo e consistono in provvedimenti con cui viene rimosso un impedimento all’esercizio di un diritto o potere preesistente e promanano da organi tendenzialmente estranei rispetto al soggetto da autorizzare ed ai suoi particolari interessi. Proprio il fatto che l’“autorizzazione” in commento faccia capo al medesimo organo (che risulta al contempo autorizzante e autorizzando) impedirebbe di darle una siffatta qualificazione, oltre al fatto che in questo caso i

l’autorizzazione preventiva all’accesso se la verifica è operata dalla Guardia di Finanza”. Nello stesso senso Cass., sez. trib., 28 giugno 2019, n. 17525 in *Diritto e pratica tributaria*, 2021,3,1334-1335 con nota di A. VIOTTO “*Note sull’obbligatorietà dell’autorizzazione per l’accesso nei locali aziendali*”; Cass., sez. trib., 28 aprile 2010, n. 10137; Cass., sez. trib., 8 luglio 2009, n. 16017, A. MARCHESELLI, “*Accertamenti tributari*”, *cit.*, 232 in nota.

La Corte giunge a questa impostazione sulla base di un’interpretazione strettamente letterale della disposizione del 1929 suscitando forti perplessità nella dottrina. In primo luogo, si deve notare come la disposizione in commento, nonostante non sia stata formalmente abrogata, risulti decisamente risalente e anacronistica rispetto all’assetto normativo e fiscale attuale in quanto concepita per un ambiente economico e un sistema fiscale totalmente diversi, alla luce delle modifiche normative ed economico-sociali successivamente intervenute. Utilizzando un argomento testuale si può notare come la stessa disposizione faccia riferimento esclusivamente agli “esercizi pubblici” e ai locali “adibiti ad un’azienda industriale o commerciale” escludendo quindi i locali professionali in senso stretto. Per quanto attiene poi alla facoltà di accesso “in qualsiasi ora” la disposizione appare superata dall’art. 12, comma 1 dello Statuto, considerato di applicazione generale. Sempre utilizzando un argomento testuale si rileva come l’art. 32 del d.p.r. 600/1973 nel disciplinare i poteri degli uffici rinvii all’art. 33 che a sua volta rinvia per la disciplina di accessi, ispezioni e verifiche all’art. 52 del d.p.r. 633/1972 e prevede, al comma 3, la cooperazione della G.d.F. nell’effettuazione delle indagini “*secondo le norme e con le facoltà di cui all’art. 32*”. Per effetto di questi rinvii si potrebbe quindi ritenere che alla G.d.F. si applichino le medesime prescrizioni previste per gli uffici dall’art. 52 del d.p.r., n. 633, tra cui quella relativa alla necessaria autorizzazione del superiore gerarchico. Del resto, una diversa impostazione condurrebbe ad un’irragionevole disparità di trattamento di situazioni tra loro uguali richiedendosi l’autorizzazione del capo dell’Ufficio in caso di accesso effettuato dall’Agenzia e non essendo invece necessaria, pur in relazione al medesimo potere esercitato da un organo posto dalla legge sullo stesso piano dell’Agenzia in un’ottica di collaborazione, alcuna autorizzazione. Infine, analizzando la ratio sottesa all’intero sistema delineato dall’art. 52 d.p.r. 633 si evince che l’autorizzazione assolve ad un’imprescindibile funzione limitativa della discrezionalità dei verificatori tanto che essa viene prevista per ogni tipologia di accesso, quantunque provenga da soggetti di natura amministrativa in alcuni casi e anche di natura giurisdizionale in altri, a seconda della sensibilità dell’interesse privato coinvolto.

poteri sono già conferiti dalla legge¹¹⁹. Comunque tale provvedimento consisterebbe in un mero atto di organizzazione interna all'Amministrazione finanziaria; in particolare esso avrebbe una duplice funzione: indirizzare l'attività dei sottoposti per assicurare l'efficienza e l'efficacia dell'azione ispettiva, obiettivi riconducibili all'interesse generale all'imparzialità e al buon andamento della pubblica amministrazione¹²⁰, che non potrebbero essere lasciati alla discrezionalità del singolo funzionario procedente e garantire il controllo sulla non arbitrarietà della misura¹²¹. In ogni caso l'autorizzazione deve essere rilasciata per iscritto¹²² e indicare lo scopo dell'accesso. Lo "scopo" va distinto dai "motivi" di cui la norma non prevede l'esplicitazione. I motivi sarebbero in re ipsa cioè insiti nel potere-dovere di controllo in capo all'Amministrazione finanziaria mentre l'indicazione dello scopo non potrebbe limitarsi a ribadire le finalità già previste dal legislatore tributario all'art. 52 (ispezioni, verificazioni e ricerche) ma deve indicare il fine particolare, specifico dell'attività¹²³: i soggetti verso cui si procede, il tributo e il periodo d'imposta di riferimento, nonché l'attività ispettiva che materialmente si intende effettuare, cioè se si intenda espletare una verifica generale (sul controllo della posizione globale del contribuente, rispetto a tutti i tributi) o una verifica parziale (rispetto a singoli tributi) o ancora una verifica speciale (relativa a singoli atti o ad un complesso di atti di

¹¹⁹ F.A. CIMINO, "L'esercizio del potere di accesso", *cit.*, 1040 in nota.

¹²⁰ Un'azione ispettiva che non utilizzi in modo efficiente le risorse a propria disposizione potrebbe essere indice di un'attività dell'amministrazione parziale. Anche l'accesso presso questa prima tipologia di locali comporta un'invasione nella sfera spaziale in cui il contribuente esercita un diritto, anch'esso costituzionalmente protetto, se pur non con la stessa intensità tipica della tutela dei diritti inviolabili, quale quello alla libera iniziativa economica, garantito dall'art. 41 Cost.

¹²¹ A. GIOVANARDI, "Gli accessi", *cit.*, 1355.

¹²² Sulla necessità della forma scritta Cass., sez. trib., 29 novembre 2001, n. 15209 secondo la quale "l'autorizzazione all'accesso nei locali dell'impresa...deve essere rilasciata per iscritto dall'autorità competente, essendo eccezionali le ipotesi (relative a casi in cui l'atto scritto è reso impossibile da situazioni di fatto o di assoluta urgenza) in cui l'Amministrazione agisce, con rilevanza verso i terzi, con atti meramente verbali...essendo sottoposta a controllo giudiziario la legittimità dell'acquisizione degli elementi forniti dall'Amministrazione". Ma lo stesso è stato stabilito dalla giurisprudenza nel caso di accessi presso luoghi di privata dimora, Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230. La forma scritta sarebbe dunque strumentale al controllo da parte del contribuente e del giudice che l'accesso si svolga nell'ambito della legge. F.A. CIMINO, "L'esercizio del potere di accesso", *cit.*, 1039 in nota.

¹²³ A maggior ragione se l'accesso viene effettuato presso locali di un terzo o utilizzati da più soggetti.

gestione). Il quesito che emerge allora è se, nel corso dell'accesso, possano essere svolte solo le attività indicate nello scopo della lettera di incarico o anche ulteriori attività. La risposta alla domanda dipende dalla funzione che si assegna alla lettera di incarico ossia se essa sia finalizzata a garantire il controllo del capo dell'Ufficio sui propri operanti da un lato e la verifica di non arbitrarietà dell'accesso dall'altro, nel qual caso non vi sarebbero ragioni per escludere la legittimità dell'acquisizione di dati aventi ad oggetto tributi o atti diversi, o invece sia da considerare come un limite al potere dei verificatori¹²⁴. Data la possibile estensione dell'ambito oggettivo dell'accesso e dei conseguenti poteri ispettivi, per analoghe ragioni si deve ritenere possibile anche l'estensione soggettiva cioè che i dati rilevati possano essere utilizzati nei confronti di terzi estranei all'indagine, sia che fossero fin dall'origine ricercati dall'Amministrazione finanziaria, sia che siano scaturiti in modo fortuito¹²⁵.

¹²⁴ Talvolta la giurisprudenza ha adottato questa seconda impostazione, ma si è profilato anche il diverso orientamento. Nel senso che l'autorizzazione all'accesso non costituisce un limite al potere dei verificatori di acquisire prove relative a tributi o periodi d'imposta non inclusi nella stessa Cass., sez. trib., 16 dicembre 2009, n. 26321 secondo cui *"le informazioni ed i dati raccolti nel corso di una verifica...devono essere tenuti distinti dall'oggetto della verifica stessa. E ciò in quanto le risultanze di una verifica...vanno ben oltre il suo ambito oggettivo...dirette come sono, a determinare complessivamente la capacità contributiva del soggetto verificato"*. Anche Cass., sez. trib., 7 agosto 2009, n. 18155 afferma che *"l'atto di autorizzazione...non circoscrive l'ambito dell'ispezione all'epoca del verificarsi dei fatti apprezzati per detta valutazione; l'ispezione resta rivolta a scoprire violazioni, non solo a fornire conforto dimostrativo alle inosservanze al momento conosciute o sospettate, di modo che...una volta che sia autorizzata...può investire anche circostanze diverse, influenti per la revisione delle posizioni del contribuente"*. A. MARCHESELLI *"Accertamenti"*, cit., 234; S. MARCHESE, *"Attività istruttorie"*, cit., 543-544 in nota.

¹²⁵ La giurisprudenza di merito più risalente riteneva che l'autorizzazione concessa non potesse essere estesa a soggetti diversi in essa non considerati, valorizzandone il ruolo garantistico. Tuttavia, la Suprema Corte si è espressa in senso contrario con orientamento considerato ormai costante. In particolare, sull'autorizzazione del Procuratore, prevista in caso di accessi diversi rispetto a quelli considerati nel comma 1 dell'art. 52, la Corte afferma che la ratio sottesa alla stessa sia quella di tutelare *"il diritto del soggetto nei cui confronti l'accesso viene richiesto, evitando che quel diritto sia compromesso senza ragioni serie, non quella di creare una sorta di immunità dalle indagini a favore di terzi, siano o meno conviventi con l'interessato. Sia la lettera della norma (che non prevede la restrizione soggettiva asserita), sia la sua finalità ora indicata, sia esigenze di coerenza interna del sistema tributario orientano verso la soluzione suddetta. In ordine a quest'ultimo aspetto, invero, se fosse precluso agli organi verificatori- nel corso di accessi debitamente autorizzati- prendere visione e, se del caso, acquisire atti e dati fiscalmente rilevanti nei confronti di terze persone (non menzionate nel provvedimento di autorizzazione), sarebbe agevole per il contribuente infedele sottrarre alle*

L'esplicitazione dello scopo al contribuente invece, sebbene non testualmente prevista dall'art. 52 comma 1 del d.p.r. 633, risulta in linea con quanto disposto in via generale dell'art. 12 dello Statuto¹²⁶. Il secondo comma di quest'ultima disposizione riconosce in capo al contribuente diritti informativi, egli infatti all'atto della verifica *“ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche”*¹²⁷. Comunque, per accedere nei locali destinati all'esercizio di attività

verifiche la propria documentazione fiscale, bastando a ciò il semplice accorgimento di conservarla presso un'altra persona”. Cass., sez. trib., 26 febbraio 2001, n. 2775; Cass., sez. trib., 7 novembre 2005, n. 21564; Cass., sez. trib., 8 agosto 2005, n. 16731; Cass., sez. trib., 13 febbraio 2009, n. 3590. S. MARCHESE, *“Attività istruttorie”*, cit., 552 ss.

¹²⁶ Confrontando l'art. 52 comma 1 del d.p.r. 633 con l'art. 12 dello Statuto si nota una lieve disomogeneità nella formulazione testuale. L'art. 12, comma 1, nel novero delle attività alle quali possono essere destinati i locali indica anche le attività industriali mentre all'art. 52 sono citate solo le attività commerciali. Il termine “commerciale” di cui all'art. 52 è sempre stato inteso nel significato previsto dall'art. 2195 del Codice civile che enumera appunto le “attività commerciali” tra cui le attività industriali, mercantili, di trasporto, bancarie, assicurative, e ausiliarie delle precedenti. L'accostamento operato dallo Statuto tra attività commerciali e industriali potrebbe far sorgere il dubbio che il legislatore abbia voluto introdurre una specificazione nell'ambito della categoria generale della commercialità, limitando la possibilità di eseguire accessi alle sole imprese industriali e mercantili, escludendo invece le imprese di trasporto, bancarie, assicurative che formerebbero categorie imprenditoriali separate. In ogni caso anche gli Autori che sottolineano tale differenza non sono persuasi che sia questa l'intenzione del legislatore tributario, la quale risulterebbe troppo discostata rispetto al consolidato assetto del sistema normativo ed alla finalità ad essa sotteso. G. NANULA, *“Verifiche fiscali ed altri controlli: le esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”*, *Il Fisco*, 2003, 35, I, 5440.

¹²⁷ Ma risulta in linea anche con altre disposizioni dello Statuto come l'art. 5 relativo all'informazione del contribuente, l'art. 6 sulla conoscenza degli atti a lui destinati, l'art. 7 sull'obbligo di motivazione degli atti dell'Amministrazione finanziaria. L'accesso normalmente viene eseguito a sorpresa, pertanto, l'esplicitazione dello scopo potrebbe costituire il primo momento di dialogo tra contribuente ed organo accertatore. La Guardia di Finanza nella circolare 1/1998 del 20 ottobre 1998 ha previsto l'obbligo per i verificatori, subito dopo aver effettuato l'accesso, di esibire le tessere personali di riconoscimento e di consegnare al contribuente, o a chi in quel momento lo sostituisce, copia del foglio di servizio rilasciato dal Comando. G. D. TOMA *“L'esercizio del potere di accesso”*, cit., 2942. L'esplicitazione delle ragioni e dell'oggetto della verifica è finalizzata a consentire al contribuente di avere contezza, attraverso una formale informazione, che l'attività ispettiva non sia espressione di interessi arbitrari o non pertinenti che si sostanzierebbero in un vizio di legittimità per carenza o eccesso di potere. Tuttavia, il diritto del verificato di essere informato della fonte di innesco

commerciali o agricole, e non anche artistiche o professionali per le quali sono previste regole diverse, non è necessaria la presenza del titolare o del rappresentante legale dell'attività potendo l'accesso effettuarsi in presenza di personale dipendente o di altro soggetto incaricato, anche verbalmente¹²⁸, dallo stesso titolare o rappresentante legale¹²⁹.

1.2. Gli accessi nei luoghi "promiscui".

La seconda tipologia di locali¹³⁰ considerata dall'art. 52, primo comma, terzo periodo del d.p.r. 633/1972 riguarda quelli adibiti contestualmente ad attività commerciale, agricola, artistica o professionale e ad abitazione¹³¹ per i quali è necessaria ai fini

della verifica deve essere contemperato con altre inderogabili necessità come quella di non compromettere l'efficacia dell'intervento e rispettare l'obbligo del segreto d'ufficio posto in capo alla Pubblica Amministrazione il cui superamento è fonte di responsabilità penale ai sensi dell'art. 346 c.p. Così si esprime la circolare 1/2018 del Comando Generale della G.d.F, vol. II, parte III, cap. 3, 57-58.

¹²⁸ Ad esempio attraverso una telefonata.

¹²⁹ A. MARCHESELLI, "Accertamenti tributari", cit., 232. Nello stesso senso circ. 1/2018 G.d.F, cit., 13 e Cass., 15 marzo 2017, n. 6683.

¹³⁰ Come nei casi di cui al medesimo comma, primo periodo, anche qui si tratta in generale di luoghi, chiusi o parzialmente aperti, a disposizione esclusiva, anche a titolo temporaneo, di un soggetto titolare dello *ius excludendi* cioè del diritto di impedire il libero ingresso di terze persone.

¹³¹ Per il concetto di abitazione in questo caso si fa riferimento alla nozione di residenza o dimora di cui al comma 2 dell'art. 43 c.c. e agli artt. 614 e 615 c.p. La nozione di "domicilio" in ambito penalistico è più estesa e si avvicina maggiormente alla nozione di cui all'art. 14 Cost. In particolare essa comprende: l'abitazione da intendersi come luogo in cui la persona conduce liberamente ed attualmente la vita domestica, da solo o con altre persone, stabilmente o anche occasionalmente; gli altri luoghi di privata dimora che concorrono a formare un concetto più ampio rispetto a quello di abitazione cioè luoghi destinati, in modo permanente o temporaneo, allo svolgimento della vita privata, non necessariamente domestica; le pertinenze dell'abitazione e degli altri luoghi di privata dimora. L'art. 614 c.p., rubricato "Violazione di domicilio" afferma che: "chiunque s'introduce nell'abitazione altrui, o in un altro luogo di privata dimora, o nelle appartenenze di essi, contro la volontà espressa o tacita di chi ha il diritto di escluderlo, ovvero vi s'introduce clandestinamente o con l'inganno, è punito con la reclusione da uno a quattro anni.

Alla stessa pena soggiace chi si trattiene nei detti luoghi contro l'espressa volontà di chi ha il diritto di escluderlo, ovvero vi si trattiene clandestinamente o con inganno". L'art. 615 c.p. è un reato proprio che punisce la violazione del domicilio qualora sia commessa da un pubblico ufficiale abusando dei poteri inerenti alla sua funzione (comma 1) o introducendosi in tali luoghi senza l'osservanza delle formalità prescritte dalla legge (comma 2). In ogni caso la destinazione abitativa dei luoghi a fini della norma fiscale deve essere connotata da effettività ed attualità e non essere il frutto di dolosa qualificazione ad opera del contribuente verificato. Secondo la circolare 1/1998 del

dell'accesso, in aggiunta all'autorizzazione del capo dell'Ufficio, l'autorizzazione del Procuratore¹³² della Repubblica. Questi primi due tipi di luoghi possono quindi essere sottoposti a controlli preventivi poiché non si richiede che debbano sussistere, prima dell'ingresso coattivo, indizi di violazione delle norme tributarie in capo al soggetto verificato. La giurisprudenza di legittimità ha ritenuto sussistente l'uso promiscuo *“non solo nell'ipotesi in cui i medesimi ambienti siano contestualmente utilizzati per la vita familiare e per l'attività professionale, ma ogni qual volta la agevole possibilità di comunicazione interna consente il trasferimento dei documenti propri dell'attività commerciale nei locali abitativi”*¹³³. Circa la natura giuridica

Comando generale della G.d.f., vol I, parte II, cap. II, pag. 5355 l'abitazione *“deve essere intesa nel senso di centro effettivo*

della vita domestica della persona, risultando non sufficiente, a tal fine, la mera predisposizione, per il saltuario pernottamento o la consumazione di pasti, di alcuni vani o spazi dell'immobile”.

¹³² L'autorizzazione del Procuratore non può considerarsi un appesantimento dell'attività ispettiva dell'ufficio o mero adempimento burocratico, con conseguenti ricadute in termini di tempo e celerità dell'azione amministrativa, ma si giustifica alla luce del fatto che il locale adibito “promiscuamente” ad abitazione e ad attività commerciale rientra pur sempre nella nozione di “domicilio” tutelato dall'art. 14 Cost. L'art. 52 d.p.r. 633 fa riferimento all'autorizzazione del Procuratore, ma non specifica di quale Procuratore debba trattarsi, se quello della circoscrizione in cui è situato l'Ufficio procedente oppure quello della circoscrizione in cui sono ubicati i locali ove deve effettuarsi l'accesso. Secondo la dottrina la competenza dovrebbe attribuirsi al Procuratore (o al suo sostituto non sussistendo riserva in materia per il capo dell'Ufficio requirente) del luogo in cui sono situati i locali cui accedere in base al principio generale secondo cui la competenza del Procuratore della Repubblica segue la competenza territoriale del giudice presso cui esercita le proprie funzioni. Comunque secondo Cass., 5 ottobre 2012, n. 17002 *“la competenza del pubblico ministero costituisce un mero criterio di organizzazione del lavoro, che assume rilievo giuridico sollo nei rapporti tra gli uffici del pubblico ministero e non può farsi valere con eccezione d'incompetenza”*; *“una sorta di competenza di prossimità è prevista, peraltro in via alternativa e non esclusiva, riguardo alla autorità giudiziaria più vicina unicamente per le peculiari ipotesi regolate dal comma 3 (perquisizioni personali; apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti e simili; esame di documenti per i quali sia eccepito il segreto professionale”*. A. MARCHESELLI *“Accertamenti tributari”*, cit., 235-237. A. R. CIARCIA, *“Il ruolo dell'autorizzazione nell'attività istruttoria”* in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2012, 3, 563. C. BUCCICO, *“Gli accessi nell'abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni”* in *Rassegna Tributaria*, 2006, 5, 1493

¹³³ In questo senso Cass., sez. I, 27 ottobre 1998, n. 10664; Cass., sez. I, 1° dicembre 1998, n. 12179. F.A. CIMINO, *“L'esercizio del potere di accesso”*, cit., 1042 in nota. Ad esempio, nel caso di stanze di un appartamento tutte nella disponibilità del contribuente, di cui una usata di fatto a sede dell'attività e le altre, comunicanti, a dimora, si deve ritenere in uso promiscuo l'intero appartamento. Cass., sez. trib., 5 febbraio 2007, n. 2444; Cass., 27 marzo 2015, n. 6232. Se invece per accedere ad un locale adibito ad attività commerciale è inevitabile il passaggio attraverso altro locale adibito ad

dell'autorizzazione del Procuratore in passato la dottrina era divisa tra coloro che ne sostenevano il carattere giurisdizionale, anche se si trattava di una tesi minoritaria, e coloro che invece ne affermavano la natura "sostanzialmente amministrativa" e solo "formalmente giurisdizionale". Le Sezioni Unite della Cassazione fin dal 1990 hanno aderito a questa seconda impostazione stabilendo che *"il provvedimento autorizzativo della perquisizione domiciliare del contribuente...è atto che si inserisce in un tipico procedimento amministrativo attraverso il quale l'Amministrazione finanziaria esercita il potere impositivo...il provvedimento autorizzativo del Procuratore della Repubblica non ha pertanto carattere penale, ma partecipa direttamente della natura amministrativa del procedimento nel quale si inserisce condizionandone la legittimità"* ¹³⁴. In ogni caso il Procuratore della Repubblica nell'emettere l'autorizzazione non assume la qualifica di organo amministrativo, ma mantiene la natura di organo giudiziario¹³⁵. L'art. 52 del d.p.r. 633 prevede l'autorizzazione del Procuratore ma nulla dice sui presupposti di fatto, sui criteri di valutazione e sul contenuto della stessa. In particolare, la legge non contiene alcuna indicazione in

abitazione di un terzo, non è necessaria l'autorizzazione del Procuratore, sempreché il titolare dell'abitazione abbia prestato il proprio consenso. Cass., 31 agosto 2007, n. 18337. A. MARCHESELLI, *"Accertamenti"*, cit., 235-237. Se invece i locali personali sono nettamente separati e non comunicanti il carattere promiscuo degli stessi è escluso.

¹³⁴ Cass., sez. un., 8 agosto 1990, n. 8062. Tale impostazione è stata confermata dalla giurisprudenza di legittimità successiva come Cass., sez. I, 27 novembre 1998, n. 12050; Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230 e Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424. In quest'ultima fattispecie è interessante notare come la ricorrente Amministrazione finanziaria sostenesse la tesi della natura giurisdizionale dell'autorizzazione all'accesso domiciliare al fine di escluderne il sindacato da parte del giudice tributario (sulla base dell'assunto che essendo finalizzata alla tutela della personalità del contribuente non verterebbe sulla correttezza del rapporto tributario, come tale sindacabile da parte del giudice tributario). Parte della dottrina ha evidenziato la singolarità di una simile interpretazione escludendo in ogni caso che la natura giurisdizionale dell'atto rappresenti un *minus* di tutela; tale natura invece impone, a maggior ragione, un più attento scrutinio in merito al rispetto della normativa in materia di accesso domiciliare. P. CORSO, *"Sindacabilità dell'autorizzazione all'accesso ed inutilizzabilità di prove acquisite contra legem"* in *Corriere tributario*, 2003,4, 306 nota a Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424. La giurisprudenza della Suprema Corte sulla base della diversa tesi della natura amministrativa dell'autorizzazione del Procuratore ha comunque concluso per la sua non autonoma ed immediata impugnabilità innanzi al giudice tributario.

¹³⁵ Una diversa conclusione sarebbe contraria al principio di separazione dei poteri, il quale esclude che in capo ad un medesimo organo si possano cumulare tanto la natura giurisdizionale quanto quella amministrativa.

ordine alla motivazione dell'autorizzazione per cui si ritiene che la stessa non debba essere giustificata dalla sussistenza di "gravi indizi di violazione delle norme tributarie" differenziandosi tale fattispecie da quella prevista al comma 2 della medesima disposizione. In tal senso il provvedimento autorizzativo *de quo* è stato qualificato dalla giurisprudenza di legittimità come mero adempimento procedimentale¹³⁶ che si limita a verificare l'esistenza dei presupposti fattuali¹³⁷ richiesti dalla norma ai fini dell'accesso domiciliare. Comunque, l'autorizzazione è funzionale ad operare un controllo sulla non arbitrarietà della richiesta in modo da escludere un intento abusivo o persecutorio dell'iniziativa¹³⁸. Si tratta in sostanza di un controllo a carattere, prevalentemente, ma non esclusivamente¹³⁹, formale sulla legittimità della richiesta presentata dall'autorità istante. Ad ogni modo l'autorizzazione¹⁴⁰, pur non richiedendo una particolare

¹³⁶ La cui ragione consiste nella necessità di avallo o "nulla-osta" da parte di un'autorità gerarchicamente o funzionalmente sovraordinata. Cass., sez. trib., 5 febbraio 2017, n. 2384. A. MARCHESELLI, "Accertamenti", *cit.*, 235 in nota.

¹³⁷ In questo caso l'uso "promiscuo" del locale.

¹³⁸ Come nel caso di una verifica volta ad una "*fishing expedition*". Letteralmente il termine significa "spedizione di pesca" ed indica un'indagine esplorativa finalizzata a suffragare un mero sospetto di illecito per il quale non emergono indizi sufficienti ossia una ricerca di prove condotta in tutte le direzioni priva di qualsivoglia connessione con un'ipotesi concreta. Si distingue in proposito tra "*fishing expedition ex ante*" ed "*ex post*". Mentre nella prima l'indagine è disposta sulla base di una generica finalità di controllo in assenza di indizi di illecito, nella seconda l'indagine, pur essendo disposta ai fini della ricerca della prova di un illecito su cui si possiedono già indizi, si estende di fatto oltre l'obiettivo della ricerca. La "*fishing expedition ex post*" non va comunque confusa con il ritrovamento di prove di illeciti ulteriori rispetto a quello ab origine causativo della ricerca che si ritiene possano essere assunti senza limiti. Un divieto esplicito di "battute di pesca" nelle richieste di scambio internazionale di informazioni a fini fiscali si ritrova all'art. 26, par. 5.5.1. del Commentario OCSE al Modello di Convenzione contro la doppia imposizione e nella giurisprudenza consolidata europea, ad esempio in: CEDU, *Funke cit.*; CEDU, 15 aprile 2002, *Société Colas Est c. Francia* e CGCE, *Roquette Freres cit.* In generale un simile divieto può comunque ricavarsi dal principio di proporzionalità. S. MARCHESE, "Attività istruttorie" *cit.*, 534 ss.

¹³⁹ Dal fatto che il controllo del Procuratore non verta sul merito e quindi sull'opportunità della richiesta, ma attenga soltanto alla sua legittimità, non deriva come conseguenza necessaria e automatica il fatto che il controllo deve essere limitato ai soli profili di regolarità formale ben potendo ad esempio riguardare il rispetto nel caso concreto della proporzionalità tra mezzo istruttorio adoperato e fine perseguito.

¹⁴⁰ In Cass. sez. trib., 10 giugno 2004 i giudici della Suprema Corte riconoscono come, pur nella diversità dei presupposti fattuali che caratterizzano l'autorizzazione nell'ipotesi del comma 1 e in

motivazione in ordine ad eventuali prove o indizi di violazioni a carico del contribuente¹⁴¹ deve comunque essere motivata. La motivazione, infatti, ha la funzione di esporre l'*iter* logico giuridico seguito dal soggetto autorizzante e soddisfa esigenze di trasparenza ed imparzialità consentendo al destinatario dell'azione amministrativa, anche finanziaria, di operare un controllo sulla stessa. Queste esigenze sono sottese al generale obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi, salvo quelli consistenti in atti normativi o a contenuto generale, previsto dall'art. 3 della legge generale sul procedimento amministrativo, richiamato dall'art. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente che ne ha sostanzialmente riprodotto il contenuto¹⁴². Secondo l'art. 3 della l. 241, la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria. Sulla base del comma 3 dell'articolo in commento è ammessa la motivazione *per relationem* del provvedimento sulla base di ragioni esposte in altro atto dell'amministrazione, purché esso sia indicato e allegato nell'atto che lo richiama e reso disponibile all'interessato. Questa impostazione viene confermata da costante giurisprudenza della Suprema Corte; le prime pronunce in materia affermavano che la motivazione dell'autorizzazione poteva esaurirsi anche in "*espressioni sintetiche di significato*

quella del comma 2, la stessa sia stata prevista dal legislatore come "*opportuno filtro preventivo all'azione accertativa degli inquirenti fiscali in entrambe le fattispecie perché queste coinvolgono sempre quel domicilio del contribuente che la vigente costituzione dichiara comunque inviolabile*". Di conseguenza l'autorizzazione "*non costituisce mero adempimento formale perché suppone l'accertamento della sussistenza, nel singolo caso, degli specifici presupposti richiesti, per ciascuna fattispecie, dalla afferente norma regolatrice*", con nota di S. DONATELLI, "*Gli accessi nelle abitazioni private: tra motivazione dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ed invalidità dell'avviso di accertamento*" in *Rassegna Tributaria*, 2005, 4, 1230

¹⁴¹ Di conseguenza potendo l'accesso essere autorizzato anche sulla base di fonti confidenziali o anche notizie anonime.

¹⁴² L'art. 7 dello Statuto, rubricato "*Chiarezza e motivazione degli atti*", al comma 1 parla di "*atti dell'Amministrazione Finanziaria*", tuttavia il Procuratore della Repubblica non può considerarsi un organo amministrativo (nonostante la natura amministrativa dell'autorizzazione) quindi è preferibile considerare l'art. 3 della l. 241/1990 quale fonte normativa dell'obbligo di motivazione.

implicito” o risolversi nel semplice richiamo alla nota dell’organo precedente¹⁴³ trovando ciò giustificazione nell’esigenza di segretezza sottesa alla procedura. Successivamente, le Sezioni Unite della Cassazione, pur facendo sempre riferimento alle esigenze di segretezza e di celerità proprie della fase in cui l’autorizzazione viene richiesta, sottolineano l’importanza di un provvedimento dotato, in punto di motivazione, di “*quel minimum di contenuto indispensabile per il riscontro delle condizioni poste dalla norma*” che consentono di derogare eccezionalmente all’inviolabilità del domicilio di cui all’art. 14 Cost.¹⁴⁴ In sostanza la motivazione *per relationem* ai motivi espressi nella richiesta dell’organo inquirente è ammessa, a condizione che tali motivi siano idonei a giustificare l’accesso e che la motivazione dia pur sintetico conto di una loro delibazione effettiva dovendosi invece escludere formule stereotipate o di mero stile¹⁴⁵. In aggiunta, una diversa soluzione contrasterebbe con il generale principio di legalità dell’azione amministrativa.

1.3. Gli accessi nei locali “diversi” e la sussistenza di gravi indizi di violazione della normativa fiscale.

L’art. 52 del d.p.r. 633/1972 al comma secondo disciplina le condizioni di legittimità per l’esecuzione di accessi in locali “diversi” da quelli di cui al primo comma cioè i luoghi di privata dimora destinati esclusivamente ad abitazione del contribuente che vengono individuati in via residuale, per sottrazione dalle categorie di locali precedentemente disciplinate. In questo caso la garanzia predisposta dal legislatore tributario a tutela del domicilio è massima. Nel dettaglio la disposizione pone un duplice limite alla facoltà di ingresso dei verificatori: la necessità di preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica, la quale può essere concessa soltanto in presenza di “*gravi indizi di violazioni delle norme del presente*

¹⁴³ Cass., sez. un., 8 agosto 1990, n. 8062; Cass., sez. I, 27 novembre 1998, n. 12050. F.A. CIMINO, “*L’esercizio del potere di accesso*”, *cit.*, 1046

¹⁴⁴ Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424,

¹⁴⁵ Cass., sez. trib., 23 aprile 2010, n. 9771 ha affermato che non è sufficiente che i motivi legittimanti l’accesso siano contenuti nella richiesta di autorizzazione dovendo questi essere valutati dal Procuratore. A. MARCHESELLI, “*Accertamenti*”, *cit.*, 241

*decreto*¹⁴⁶, “allo scopo” di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni. In questo caso viene in rilievo un luogo destinato alla vita privata del contribuente che, come tale, richiede l’autorizzazione preventiva del Procuratore, la quale potrà essere concessa, a causa del fatto che questa è *l’esclusiva* destinazione del locale, unicamente in caso di “*gravi indizi*” di violazioni. In realtà l’espressione è ambigua. Se la gravità è da riferire agli indizi¹⁴⁷, allora è pacifico che essa non equivalga alla presunzione grave¹⁴⁸ poiché una presunzione è già una “prova” mentre un “indizio”, anche se grave, è qualcosa di meno. In questo senso si esprimono le Sezioni Unite della Cassazione nella pronuncia 21 novembre 2002, n. 16424 in cui si definisce l’indizio come “*cognizione di circostanze astrattamente atte a convertire la mera ipotesi di evasione e di elusione fiscale in un apprezzamento del possibile verificarsi di essa*”; ad ogni modo “*l’indizio non è prova, nemmeno presuntiva, in*

¹⁴⁶ Adottando un’interpretazione strettamente letterale non dovrebbero ritenersi consentiti accessi finalizzati alla ricerca di prove di violazioni in materia di Iva collocate in altri e diversi testi di legge e nemmeno di norme relative ad imposte dirette in quanto l’art. 33, comma 1, del d.p.r. 600/1973 rinvia all’art. 52 senza ulteriori precisazioni. Tale interpretazione appare troppo rigida e formalistica, anche se una diversa interpretazione, ispirata alla ratio del sistema, non è completamente aderente al dato testuale. A. MARCHESELLI, “*Accertamenti*”, *cit.*, 240

¹⁴⁷ Parte della dottrina evidenzia come la lettera della norma sembrerebbe riferire l’aggettivo “gravi” agli indizi e non alle violazioni. Conferma questa impostazione la circ. 1/2008 G.d.F., I, 88, secondo la quale “*la gravità richiesta dalla norma attiene agli indizi e non già alla misura dell’evasione*”. In questo modo la valutazione in ordine alla gravità della violazione non sarebbe lasciata agli organi investigativi o al Procuratore. Tuttavia, una possibile obiezione a tale interpretazione potrebbe consistere nel rilievo che allora qualsiasi violazione di norme tributarie, anche la più bagatellare, legittimerebbe la compressione del diritto all’inviolabilità del domicilio, tutelato dall’art. 14 Cost. e a livello sovranazionale, purché sia “grave” ossia ragionevolmente probabile. Una possibile soluzione, più garantista ed ispirata al principio di proporzionalità e necessità, potrebbe essere quella di interpretare l’espressione come “gravi indizi di gravi violazioni” per cui solamente una violazione grave unita a consistenti indizi in ordine alla sua sussistenza potrebbe legittimare l’intervento ispettivo di cui trattasi. S. MARCHESE, “*Attività istruttorie*”, *cit.*, 549

¹⁴⁸ Di cui all’art. 2729 c.c. secondo il quale: “*le presunzioni non stabilite dalla legge sono lasciate alla prudenza del giudice, il quale non deve ammettere che presunzioni gravi, precise e concordanti. Le presunzioni non si possono ammettere nei casi in cui la legge esclude la prova per testimoni*”. Presunzioni gravi sono previste anche dall’art. 39, comma 1, del d.p.r. 600 secondo il quale in materia di redditi d’impresa delle persone fisiche l’ufficio può procedere alla rettifica degli stessi qualora dall’ispezione delle scritture contabili emerga l’incompletezza, falsità o inesattezza di quanto dichiarato. In particolare “*l’esistenza di attività non dichiarate o la inesistenza di passività dichiarate è desumibile anche sulla base di presunzioni semplici, purché queste siano gravi, precise e concordanti*”.

quanto si esaurisce nella cognizione di un accadimento diverso da quello da dimostrare, in sé non sufficiente per desumere il verificarsi di tale fatto da dimostrare secondo parametri di rilevante probabilità logica (*id quod plerumque accidit*). Solo una molteplicità di indizi, sempreché siano gravi, precisi e concordanti, possono essere considerati come componenti di una prova presuntiva, “quando i relativi fatti presentino, per consistenza e modalità, la evidenziata rilevante probabilità logica”¹⁴⁹. L’indizio, anche se grave, essendo qualcosa di meno rispetto alla prova, può essere assimilato, in punto di “efficacia suggestiva”, ai gravi indizi previsti dall’art. 273 c.p.p. che disciplina le condizioni generali di applicabilità delle misure cautelari in ambito processual penalistico¹⁵⁰. L’indizio “grave” consiste in una seria e oggettiva ragione di sospetto che rende ragionevole il *fumus* di avvenuto compimento di violazioni e di conseguenza la necessità di ricercare elementi a supporto nel luogo privato¹⁵¹. L’apprezzamento su tali indizi comunque va effettuato caso per caso non potendosi stabilire una regola di giudizio generalmente valida per qualsiasi fattispecie. Ciò che invece risulta pacifico è la necessaria sussistenza di tali indizi e della loro valutazione *ex ante* non potendo ritenersi legittima un’autorizzazione basata su prove rinvenute dopo l’accesso o ancor peggio su prove scoperte solo grazie all’accesso, “e ciò, a maggior ragione,

¹⁴⁹ Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424 con nota di A. GRASSOTTI, “L’accesso domiciliare illegittimo rende invalido l’accertamento” in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2003, 2, 142

¹⁵⁰ Art. 273 c.p.p.: “1. Nessuno può essere sottoposto a misure cautelari se a suo carico non sussistono gravi indizi di colpevolezza. 1-bis. Nella valutazione dei gravi indizi di colpevolezza si applicano le disposizioni degli articoli 192, commi 3 e 4, 195, comma 7, 203 e 271, comma 1”.

¹⁵¹ A. MARCHESELLI, “Limiti agli accessi, mancata collaborazione del contribuente nell’istruttoria e preclusione alla prova nel processo tributario” in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2014, 3, 194. Quindi anche ragionevole *fumus* di poter reperire prove della violazione nel locale abitativo. In questo senso potrebbe leggersi la parte finale della disposizione che subordina l’accesso allo specifico scopo di reperire in primo luogo prove documentali della violazione, anche se poi si conclude con il riferimento aperto ad “altre prove delle violazioni”. Su tale profilo Cass., sez. trib., 10 giugno 2004, cit., 1230, in ottica garantistica, afferma che “la specifica previsione dello scopo di reperire prove delle violazioni contenuta (soltanto) nel comma 2 trova la sua giustificazione... nella necessità di delimitare l’ambito operativo dell’accesso ai locali diversi...onde limitare al massimo l’indubbio *vulnus* (pur consentito dai costituenti al legislatore) al principio di inviolabilità del domicilio...Tanto però non significa che lo stesso scopo non debba informare gli altri accessi, in particolare quello ai locali adibiti anche ad abitazione”.

quando si tratti del domicilio di un soggetto che, rispetto al fine di acquisizione degli elementi probatori dell'evasione fiscale contemplato dal provvedimento autorizzativo, non sia il soggetto attivo delle presunte violazioni ma debba essere invece ritenuto un mero terzo"¹⁵². I gravi indizi non possono consistere in circostanze vaghe e generiche quali la necessità di controllare il regolare assolvimento degli obblighi tributari¹⁵³; parimenti la giurisprudenza di legittimità ha negato che possa assumere la valenza di grave indizio una denuncia anonima in quanto *"una dichiarazione senza paternità...non rende noto alcun fatto, su cui poi innestare un giudizio di verosimile accadimento di un altro fatto, e può lasciare spazio soltanto a congetture od illazioni"*¹⁵⁴. La segnalazione anonima, sempreché risulti articolata e dettagliata nell'indicazione delle circostanze potenzialmente riconducibili al contribuente denunciato, può integrare un *"consistente sospetto"* in ordine al verificarsi della violazione tributaria. Tuttavia, afferma la Suprema Corte, un sospetto *"non è ancora indizio, e tantomeno prova"*. Ne deriva che l'accesso presso la sfera più intima del verificato (la sua abitazione) non può essere il primo atto ispettivo conseguente ad una denuncia anonima, occorrendo invece un minimo di riscontro sui fatti segnalati che potrà essere ottenuto mediante l'esercizio degli

¹⁵² Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6836, con nota di R. FANELLI, *"Tutelato parzialmente il contribuente contro illegittime autorizzazioni all'accesso domiciliare"* in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 677. Come ha precisato la giurisprudenza, l'oggetto a tutela è il domicilio in quanto tale, di conseguenza le garanzie prescritte dall'art. 52 si applicano anche se si tratta di dimora di un soggetto diverso dal contribuente qualora l'ingresso in tale luogo sia solo strumentale ad effettuare il diverso accesso alla sede dell'impresa del contribuente, situata all'interno del domicilio altrui. Ad esempio, nel caso di collocazione di un locale dell'impresa in una stanza chiusa ubicata all'interno dell'abitazione del custode. A. MARCHESELLI, *"Accertamenti"*, cit., 240

¹⁵³ Cass., n. 6836/2009, cit. Nel caso di specie l'insufficienza della motivazione dell'autorizzazione del Procuratore sulla sussistenza dei gravi indizi risultava anche aggravata dal riferimento operato dalla stessa alla nota della Guardia di Finanza, la quale si limitava ad affermare che *"una verifica fiscale doveva essere eseguita nei confronti della società"* senza addurre circostanze ulteriori.

¹⁵⁴ Cass., sez. un., 21 novembre 2002, cit., conferma l'orientamento espresso da Cass., sez. trib., 3 dicembre 2001, n. 15230 secondo il quale non sarebbe sufficiente nemmeno la convergenza di più fonti confidenziali non accompagnate dalla rivelazione dell'identità del confidente, non potendo più notizie anonime di cui non si conosce e nemmeno è conoscibile la fonte, come tali non suscettibili di controllo, costituire indizio. A. GIOVANARDI, *"Gli accessi"*, cit., 1372

altri poteri di indagine previsti dalla legge¹⁵⁵. Una maggiore apertura della giurisprudenza si riscontra invece nel caso in cui la segnalazione provenga da una fonte confidenziale “occultata” cioè nota alla Polizia tributaria, ma sconosciuta al magistrato che deve rilasciare l’autorizzazione e al soggetto che subisce l’accesso¹⁵⁶; in questo caso un controllo *ex post* sull’attendibilità della fonte è ugualmente precluso, ma è possibile un controllo *ex ante*, segreto e solamente da parte di chi ha ricevuto la dichiarazione. In ogni caso anche una segnalazione di cui si conosce o è conoscibile la fonte può integrare un indizio grave solo se adeguatamente valutata nel contesto. I gravi indizi di violazione costituiscono un *quid pluris* rispetto alla preventiva autorizzazione del Procuratore richiesta per l’accesso in locali adibiti ad uso promiscuo di cui al comma 1 dell’art. 52 d.p.r. 633. Il Procuratore della Repubblica, ai sensi del comma 2, opera un controllo di carattere sostanziale dovendo egli verificare che gli indizi segnalati dall’organo richiedente sussistano effettivamente nel caso concreto e soprattutto che siano rilevanti in termini di gravità e ciò attraverso un apprezzamento connotato da ampia discrezionalità, negando se del caso la propria autorizzazione qualora tali condizioni non sussistano. La motivazione dell’autorizzazione, pur potendo risolversi nell’indicazione della nota e dell’autorità richiedente, dovrà comunque dar conto, anche se sintetico, di tale deliberazione cioè di quali indizi si ritengono esistenti e delle ragioni per le quali essi si considerano “gravi”¹⁵⁷. Inoltre, la diversità dei presupposti fattuali previsti in relazione a ciascuna tipologia di autorizzazione esclude che l’una possa sostituirsi all’altra e diversa fattispecie, salvo solo il caso, ove possibile, di autorizzazione

¹⁵⁵ O anche esercitando il medesimo potere di accesso in luoghi la cui intrusione non richiede la sussistenza di gravi indizi di violazione.

¹⁵⁶ Cass., sez. trib., 1° febbraio 2002, n. 1344. Una simile impostazione ha suscitato alcune perplessità nella dottrina, la quale ha sottolineato come il Procuratore non possa apprezzare la serietà di una notizia di cui non conosca la fonte. Inoltre, nel caso di fonte confidenziale occultata, si delegherebbe sostanzialmente alla Polizia tributaria la valutazione sull’attendibilità della fonte, rinunciando anche ad un controllo sull’esercizio della stessa delega. P. CORSO, “*Sindacabilità*” *cit.*, 306. Rimane comunque il fatto che la valutazione rimessa al Procuratore è particolarmente impegnativa essendo in generale non agevole distinguere nettamente tra indizio e mera congettura e stabilire quando un determinato indizio sia grave. A. GIOVANARDI, “*Gli accessi*”, *cit.*, 1371

¹⁵⁷ A. MARCHESELLI, “*Accertamenti*”, *cit.*, 236, 240-241

“incipite” cioè di provvedimento che sia stato preventivamente richiesto e concesso per entrambe le ipotesi normative. Ad esempio, il provvedimento ottenuto per l’accesso al locale esclusivamente abitativo del contribuente, riscontrato il difetto delle condizioni di cui al comma 2, non può giustificare il diverso accesso in locali che di fatto risultino adibiti “anche” ad abitazione (e viceversa) poiché la *“promiscuità d’uso non sarebbe stata assolutamente dedotta nell’istanza di autorizzazione e, soprattutto, né considerata né valutata dal Procuratore”*¹⁵⁸. L’autorizzazione del P.M., pur essendo una valutazione discrezionale, ben può essere sindacata dal giudice tributario il quale ha non solo il potere, ma anzi il dovere, oltre che di verificare la presenza nella stessa di una motivazione, anche concisa o *per relationem*, in ordine al concorso dei gravi indizi, *“anche di controllare la correttezza in diritto del relativo apprezzamento, nel senso che faccia riferimento ad elementi cui l’ordinamento attribuisca valenza indiziaria”*¹⁵⁹.

¹⁵⁸ Cass., sez. trib., 10 giugno 2004, n. 19689, cit., 1231. Nel caso di specie l’Amministrazione finanziaria sosteneva (e la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva confermato) l’uso promiscuo del locale sulla base della coincidenza tra residenza ed esercizio dell’impresa. In realtà tale coincidenza non sussisteva poiché l’ufficio e l’abitazione, pur avendo lo stesso indirizzo, erano nettamente separati e corrispondenti a due distinte unità immobiliari, come risultava peraltro da un verbale di interrogatorio condotto dalla G.d.F.

¹⁵⁹ Cass., sez. trib., 20 marzo 2009, n. 6836, cit., 677. E ciò sulla base del preminente criterio di interpretazione costituzionalmente orientata agli artt. 14 e 113 Cost. Sulla necessità di un sindacato del giudice tributario non limitato a verificare la presenza di una motivazione dell’autorizzazione del P.M. circa i gravi indizi di illecito fiscale, ma esteso alla correttezza dell’apprezzamento degli stessi si esprime anche Cass., sez. VI civile, ordinanza 5 luglio 2022, n. 29923 con nota di A. BORGOGGIO *“Illegittimo l’accesso domiciliare senza gravi indizi di evasione vagliati dal giudice tributario”* in *Il Fisco*, 2022, 42, 4088. Nel caso di specie la CTR aveva rigettato l’eccezione del contribuente relativa all’assenza nell’autorizzazione all’accesso del presupposto dei gravi indizi di violazioni motivando che *“nel provvedimento a firma del Procuratore...viene dato atto che le ragioni della richiesta di autorizzazione all’accesso anche domiciliare sono state attentamente vagliate e non si ha motivo di dubitare di ciò”*.

1.4. L'accesso presso gli studi artistici o professionali e l'eventuale opposizione del segreto professionale.

L'accesso nei locali destinati esclusivamente ad attività artistiche o professionali¹⁶⁰ è subordinato all'autorizzazione del Capo dell'Ufficio che ne indichi lo scopo. L'art. 52, comma 1, del d.p.r. 633/1972, all'ultimo periodo stabilisce che *“in ogni caso, l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti o professioni dovrà essere eseguito in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato”*¹⁶¹. Alla lettera la disposizione sembra condizionare l'esecuzione del controllo a tale presenza; pertanto, si pone il problema di stabilire quale debba essere la condotta dei verificatori nel caso di assenza o irreperibilità del professionista o di un suo rifiuto alla nomina, non obbligatoria, di un delegato¹⁶². Se si segue l'interpretazione letterale ne deriva come conseguenza che anche un comportamento ostruzionistico del contribuente, posto in essere con mala fede, sarebbe astrattamente idoneo a paralizzare l'iniziativa ispettiva¹⁶³. Una soluzione maggiormente proporzionata, ancorché non strettamente aderente al dato testuale, potrebbe essere quella di richiedere all'Ufficio di dare all'interessato la possibilità di essere presente

¹⁶⁰ Ai sensi dell'art. 5 del d.p.r. 633/1972, rubricato *“esercizio di arti e professioni”* i locali in commento sono quelli destinati all'esercizio *“per professione abituale, ancorché non esclusiva, di qualsiasi attività di lavoro autonomo da parte di persone fisiche ovvero da parte di società semplici o di associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata delle attività stesse”*.

¹⁶¹ A seguito delle modifiche apportate alla disposizione dall'art. 18 della l. 30 dicembre 1991, n. 413, per l'accesso nei locali destinati all'esercizio di arti e professioni non si richiede più l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, bensì la cautela rappresentata dalla presenza necessaria, nel corso dell'accesso, del titolare dello studio o di un suo delegato. A. GIOVANARDI, *“Gli accessi”*, cit., 1362

¹⁶² La presenza del professionista/delegato è richiesta sia nel caso in cui l'accesso sia finalizzato a verificare il professionista, sia nel caso in cui la verifica riguardi un cliente del medesimo e a prescindere dal fatto che il locale sia adibito in via esclusiva a studio o invece risulti adibito anche ad abitazione del professionista, nel quale ultimo caso sarà però necessaria l'autorizzazione aggiuntiva del Procuratore. A. GIOVANARDI, *“Gli accessi”*, cit., 1362-1363

¹⁶³ Salva una forma indiretta di *“sanzione”* consistente nella preclusione alla successiva produzione di libri, dati e documenti che siano stati specificamente richiesti dai verificatori e non esibiti dal contribuente ai sensi dell'art. 52, comma 5, del d.p.r. 633.

mantenendo la facoltà di procedere in caso in caso di sua renitenza¹⁶⁴. Peraltro, l'art. 52 del d.p.r. 633 si limita a richiedere la sola "presenza" del professionista o di un proprio delegato mentre non risulta necessaria una loro collaborazione attiva¹⁶⁵ con i verificatori nel corso dell'intervento il quale può iniziare e proseguire anche a fronte di eventuali condotte oppositive¹⁶⁶. Ad ogni modo la disposizione tace sulle modalità con cui gli operanti devono assicurarsi la presenza del professionista/delegato al momento dell'accesso; poiché l'accesso è tipicamente un atto ispettivo "a sorpresa" si esclude che i verificatori debbano dare preventivo avviso del loro arrivo. Al fine di evitare qualsiasi inconveniente i procedenti dovranno accertarsi della presenza del titolare dello studio prima di effettuare l'accesso, in modo da essere certi di poter compiere il controllo. Tuttavia, la prassi prevede di contattare, subito dopo l'inizio dell'accesso, il professionista, al fine di concordare il suo rientro presso lo studio oppure il rilascio, anche via fax, di un'apposita delega al dipendente presente in quel momento o ad altra persona di fiducia che sia immediatamente reperibile. Se poi per qualsiasi motivo non risulti possibile effettuare immediatamente l'intervento corre l'obbligo per i verificatori di assicurare che nulla venga asportato o distrutto, se del caso prolungando la vigilanza anche oltre l'orario di lavoro¹⁶⁷. Per quanto riguarda la delega, si ritiene che questa debba consistere nell'attribuzione di uno specifico incarico, conferito in forma scritta e solo in caso eccezionale anche telefonicamente la quale dovrà comunque risultare nel processo verbale di verifica¹⁶⁸. Poiché durante l'ingresso in questo tipo di locali potrebbe assumere rilievo il diritto alla riservatezza dei documenti e delle notizie affidate dal cliente al professionista e conservate presso lo studio sulle quali eventualmente opporre il segreto professionale ai sensi del comma 3 della disposizione, il contenuto della delega non può ridursi una mera "rappresentanza" formale in atti, ma deve consistere in una vera e propria

¹⁶⁴ A. MARCHESELLI, "Accertamenti", cit., 238

¹⁶⁵ Senza dimenticare che l'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente impone anche al verificato di tenere una condotta improntata a buona fede nel suo rapporto con l'Amministrazione finanziaria.

¹⁶⁶ Circ. G.d.F. n. 1/2018, vol II, 14. E. MANONI, "Accesso presso il contribuente: inutilizzabili le prove raccolte senza autorizzazione del Procuratore" in *Il Fisco*, 2002, 21

¹⁶⁷ C. BUCCICO, "Gli accessi", cit., 1497

¹⁶⁸ Circ. 1/1998 G.d.F., 5353

attribuzione sostitutiva della presenza del titolare per assistere alle operazioni di accesso, abilitante come tale il delegato anche all'eventuale opposizione del segreto, nei limiti del mandato ricevuto¹⁶⁹. Problemi possono sorgere nel caso in cui diversi locali del medesimo appartamento siano utilizzati da più professionisti che esercitino disgiuntamente la propria attività; in questo caso ciascuno di essi ha diritto di essere presente all'accesso nei singoli locali ove si trova la documentazione relativa alla sua attività. Quando l'attività ispettiva riguarda un singolo professionista di uno studio associato, i verificatori dovranno preliminarmente individuare i locali che risultino di esclusiva pertinenza del verificato, essendo in ogni caso preclusa la facoltà di accedere nei locali di esclusiva disponibilità di altri professionisti per la quale occorre invece un distinto e specifico ordine d'accesso. Diverso è il caso di uso comune dei medesimi locali per il cui ingresso è sufficiente la presenza del contitolare nei cui confronti l'ispezione è stata disposta¹⁷⁰.

Quanto disposto dal comma 1 dell'art. 52 d.p.r. 633 va integrato con quanto stabilito al comma 3 del medesimo articolo secondo cui *“è in ogni caso necessaria l'autorizzazione del procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina¹⁷¹ per procedere durante l'accesso”* all'esame di documenti e alla richiesta di notizie in relazione alle quali sia eccepito il segreto professionale, ferma restando la norma di cui all'articolo 103 del codice di rito penale. Il problema in questo caso attiene non tanto alle scritture che riguardano il professionista, quanto piuttosto alla documentazione relativa al proprio cliente¹⁷². La finalità della disposizione in commento è quella di tutelare la riservatezza dei documenti conferiti dal cliente al professionista nell'ambito del rapporto confidenziale che si viene a creare in virtù

¹⁶⁹ Circ. 1/2018 G.d.F., vol. II, 14

¹⁷⁰ Circ. 1/2018 G.d.F., 14

¹⁷¹ Non è chiaro il riferimento all' "Autorità Giudiziaria più vicina"; si ritiene che la norma facesse riferimento al Pretore mandamentale avente sede in luoghi non sede di Tribunale e privo di un ufficio del P.M. Questa parte della disposizione deve allora ritenersi implicitamente abrogata, a meno di non voler ritenere sopravvissuta la competenza delle sedi distaccate di Tribunale. A. MARCHESELLI, *“Accertamenti”*, cit., 238

¹⁷² Comprensiva della documentazione del cliente consegnata al professionista nell'ambito di un incarico professionale, sia della documentazione elaborata dal professionista in adempimento dello stesso, come corrispondenza, pareri o appunti. S. MARCHESE, *“Attività istruttorie”*, cit., 556

dell'incarico, evitando tuttavia che il segreto professionale diventi facile occasione per occultare documentazione fiscalmente rilevante¹⁷³. Come precisato dalla Corte costituzionale¹⁷⁴, il segreto professionale è previsto ad esclusiva tutela del cliente e la protezione da esso garantita, relativa a quanto conosciuto in ragione dell'attività professionale “*svolta da chi sia legittimato a compiere atti propri di tale professione, assume carattere oggettivo, essendo destinata a tutelare le attività inerenti alla difesa e non l'interesse soggettivo del professionista*”. Di conseguenza il segreto non può essere opposto per coprire tutta e ogni attività professionale; in primo luogo, non coprirebbe le scritture ufficiali del professionista contribuente poiché diversamente si riconoscerebbe ad esso una situazione privilegiata rispetto alle altre tipologie di contribuenti, ad esempio imprenditori, ma non coprirebbe nemmeno i fascicoli dei clienti che evidenzino rapporti finanziari intercorsi con il professionista¹⁷⁵. Lo strumento predisposto dal legislatore fiscale al fine di bilanciare il dovere del professionista di mantenere il segreto su quanto appreso in ragione del compimento di attività proprie della professione¹⁷⁶ e il dovere, discendente dalla concorrente

¹⁷³ Sarebbe allora sufficiente richiedere ad un professionista di detenere nell'interesse dei clienti ogni documentazione ad essi relativa per sottrarre questi documenti all'attività ispettiva. C. BUCCICO, “*Gli accessi*”, *cit.*, 1499

¹⁷⁴ Corte cost. 8 aprile 1997, n. 87 in relazione alla professione forense, ma il principio è applicabile ad ogni esercente una professione intellettuale protetta. La fattispecie esaminata dal Giudice delle leggi aveva ad oggetto l'esenzione dal dovere di testimonianza del professionista; nella pronuncia si afferma che “*l'esenzione...non è, dunque, diretta ad assicurare una condizione di privilegio personale a chi esercita una determinata professione. Essa è, invece, destinata a garantire la piena esplicazione del diritto di difesa, consentendo che ad un difensore tecnico possano, senza alcuna remora, essere resi noti fatti e circostanze la cui conoscenza è necessaria o utile per l'esercizio di un efficace ministero difensivo*”. La pronuncia in commento è richiamata da Cass., sez. un. civ., 7 maggio 2010, n. 11082 con nota di S. MOLTRASIO, “*Segreto professionale e autorizzazione ex art. 52, comma 3, DPR n. 633/1972: giurisdizione piena del giudice tributario sugli atti endoprocedimentali*” in *Rivista di diritto tributario*, 2010, 12, II, 773

¹⁷⁵ Il segreto professionale potrebbe essere opposto solo per quei documenti che conservino interessi diversi da quelli economici e fiscali del professionista o del suo assistito, quando cioè non presentino utilità ai fini fiscali. C. BUCCICO, “*Gli accessi*”, *cit.*, 1499. In Cass., sez. un., 7 maggio 2010, n. 11082 *cit.*, si legge che “*le contestazioni che possono essere mosse dall'amministrazione finanziaria ad un professionista...ben possono fondarsi anche su notizie che riguardano i suoi clienti, se quelle notizie sono rivelatrici di fonte reddituale non o diversamente dichiarata*” e che il segreto professionale “*protegge solo le notizie date al professionista riservatamente per il fine difensivo...non altrimenti già note aliunde*”.

¹⁷⁶ Dovere il cui mancato rispetto è penalmente sanzionato dall'art. 622 c.p., rubricato “*rivelazione di segreto professionale*”. Ai sensi di tale disposizione è punito il professionista che violi, dandone

qualifica di contribuente in capo allo stesso, di subire al pari di qualsiasi altro soggetto controllato una verifica fiscale, consiste nella necessità di specifica autorizzazione di un organo pubblico terzo ossia il Procuratore della Repubblica per poter esaminare quei documenti o richiedere quelle notizie in ordine alle quali sia stato eccepito il segreto professionale. Sia nel caso in cui la verifica fiscale sia diretta ad accertare il professionista, sia nel caso in cui destinatario del controllo sia il cliente, ai fini del superamento del segreto professionale al Procuratore è imposta un'identica valutazione: egli dovrà preliminarmente valutare se il segreto effettivamente sussista nella fattispecie concreta e se sia stato opposto e, in caso positivo, se esso possa essere derogato apparendo la conoscenza dei dati e documenti di cui si tratta verosimilmente necessaria, *ex ante*, all'accertamento della capacità contributiva del professionista¹⁷⁷. La motivazione dell'autorizzazione dovrà di conseguenza dar conto di tale valutazione comparativa effettuata dal P.M. in relazione alle contrapposte esigenze delle parti, cioè dei motivi per i quali il contribuente professionista ha opposto il segreto e delle ragioni che invece, secondo l'organo verificatore, rendono necessario e/o indispensabile, ai fini della verifica fiscale in atto, l'esame di quanto secretato¹⁷⁸. Il comma 3 dell'art. 52 d.p.r. 633 si

rivelazione senza giusta causa o impiegandolo a proprio o ad altrui profitto, un segreto di cui abbia avuto notizia per ragione della propria professione, se dal fatto può derivarne nocumento.

¹⁷⁷ A. MARCHESELLI, "Le garanzie del professionista nell'istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria" in *Diritto e pratica tributaria*, 2011,1, I, 3

¹⁷⁸ Cass., sez. un, 7 maggio 2010, n. 11082, *cit.*, 774. È utile ricordare come la Corte di Giustizia abbia da tempo affermato come l'importanza dell'esigenza di tutelare la riservatezza delle comunicazioni fra gli avvocati e i propri clienti sia riconosciuta in tutti gli Stati membri con la conseguenza che il segreto professionale costituisce principio generale del diritto dell'Unione, anche nella diversità di portata e di criteri per l'applicazione di detta tutela. La riservatezza della corrispondenza fra avvocato e cliente è tutelata negli ordinamenti interni purché si tratti di corrispondenza scambiata nell'interesse del diritto alla difesa del cliente e provenga da avvocati indipendenti, non legati al cliente da un rapporto d'impiego. Corte di Giustizia, 18 maggio 1982, C 155/79, *AM e S Europe c. Commissione* e Corte di Giustizia, 14 settembre 2010, C 550/07, *Akso e Akros c. Commissione*. Il segreto professionale impone un dovere di non divulgazione circa le informazioni comunicate dal cliente che si estende *ratione temporis* al periodo posteriore alla cessazione del suo mandato e *ratione personae* a tutti i terzi e, costituendo una garanzia essenziale della libertà dell'individuo e del buon funzionamento della giustizia, rientra nell'ambito dell'ordine pubblico della maggior parte degli Stati membri. Conclusioni dell'Avv. Leger, 10 luglio 2001, C 309/99, *Wouters*, par. 182. D'altra parte la Corte Edu si è occupata più specificamente di un caso di perquisizione di uno studio di un avvocato finalizzata alla ricerca di prove di violazioni fiscali del suo cliente ed ha affermato che il termine "domicilio" di cui all'art. 8 CEDU comprende anche lo studio di un professionista, pertanto l'accesso dei funzionari fiscali in tale

conclude con un rinvio all'art. 103 del codice di procedura penale, il quale prevede regole speciali per le ispezioni, perquisizioni, sequestri ed intercettazioni presso i difensori nell'ambito del procedimento e processo penale. L'interpretazione preferibile è quella secondo cui tale rinvio non estenda al procedimento e al processo tributario le garanzie proprie del processo penale, ma ne escluda comunque la deroga¹⁷⁹. Se tale conclusione è pacifica per le iniziative non configurabili al di fuori

luogo e l'acquisizione di documenti costituisce un'interferenza nel diritto al rispetto della vita privata e familiare e come tale, oltre a dover essere prevista dalla legge, deve rispettare il principio di proporzionalità. Inoltre, la protezione del predetto segreto, costituisce possibile corollario del diritto del cliente di non contribuire alla propria incriminazione; da ciò ne deriva che se il diritto interno prevede la possibilità di accessi e di ricerche documentali nello studio professionale, questi dovranno essere accompagnati da garanzie specifiche ed essere limitati a casi particolari, come l'esistenza di indizi plausibili della partecipazione del professionista all'illecito fiscale del suo cliente o nei casi previsti dalla legislazione antiriciclaggio. CEDU, 24 luglio 2008, *André e altri c. Francia*. S. MARCHESE, "Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona" in *Diritto e pratica tributaria*, 2012, 2, I, 325-326. Per quanto riguarda l'ordinamento interno, in dottrina si è sottolineata l'esistenza di una possibile interferenza tra segreto professionale e segretezza della corrispondenza qualora i documenti rispetto ai quali sia eccepito il segreto professionale siano costituiti da, o comprendano anche, corrispondenza. In particolare, il segreto professionale, anche nelle ipotesi in cui sia servente alla tutela di diritti costituzionalmente garantiti, come quello di difesa, trova la propria fonte nella legge ordinaria, a differenza di quanto avviene per la segretezza della corrispondenza, tutelata dall'art. 15 Cost. Il segreto professionale impone un divieto di divulgazione in capo al professionista delle informazioni di cui esso disponga in ragione della propria attività e per la sua tutela deve necessariamente essere "eccepito" mentre la previsione costituzionale del segreto della corrispondenza si risolve direttamente in un vincolo per la pubblica autorità ed è tutelato, al pari dell'intangibilità della persona e della tutela del domicilio, indipendentemente dal fatto di essere stato eccepito. Da ciò ne deriverebbe che l'autorizzazione prevista per il superamento del segreto professionale non è conseguenza di un'espressa riserva di giurisdizione stabilita a livello costituzionale; la scelta di riservare tale autorizzazione all'autorità giudiziaria è stata operata dal legislatore il quale sarebbe stato libero, in astratto, di conformare diversamente la "cedevolezza" del segreto professionale, anche prescindendo da ogni autorizzazione o riservandola ad un soggetto diverso dall'autorità giudiziaria. In sostanza l'autorizzazione al superamento del segreto professionale ha, al pari dell'autorizzazione necessaria per il superamento del segreto della corrispondenza, un effetto legittimante che però consiste nel consentire la divulgazione da parte del professionista, a favore dell'Amministrazione finanziaria, di informazioni che egli dovrebbe tenere riservate, ma non rende invece possibile la conoscenza di quelle informazioni da parte della Pubblica amministrazione, la quale sarebbe a ciò astrattamente legittimata indipendentemente dall'autorizzazione. G. FRANSONI, "Poteri d'indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze" in *Rassegna Tributaria*, 2019, 3, 497-498-499

¹⁷⁹ Circ. 1/2018 G.d.F., vol. II, 26, secondo cui il richiamo legislativo all'art. 103 c.p.p. comporta "l'intangibilità dei soli documenti individuabili a norma dell'art. 35 delle norme di attuazione del codice di procedura penale", ossia i documenti contenenti sulla busta, oltre i dati di professionista e imputato anche la dicitura "corrispondenza per ragioni di giustizia" con la sottoscrizione del mittente e l'indicazione del procedimento cui la corrispondenza si riferisce, che riguardino "i rapporti strettamente inerenti al mandato fiduciario tra il difensore (avvocato) o il consulente tecnico (commercialista, psicologo, consulente del lavoro, ecc.) e il cliente". Per questi soli documenti allora non sarà sufficiente l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica per procedere alla visione del

del procedimento penale, come ad esempio le intercettazioni, qualche dubbio può sorgere invece in relazione a quelle iniziative, quali le ispezioni, che siano esperibili anche fuori dal contesto delle indagini penali poiché in questo caso si potrebbe dubitare della necessità di una garanzia rafforzata per il difensore penale.

1.5. Apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili e perquisizioni personali.

Analogamente a quanto richiesto per il superamento del segreto professionale, l'art. 52, comma 3, del d.p.r. 633/1972 prevede che sia *“in ogni caso necessaria”* cioè ovunque si svolga il controllo, indipendentemente dal fatto che si tratti di luoghi professionali, promiscui o di privata dimora, l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'autorità giudiziaria più vicina *“per procedere durante l'accesso a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili, ripostigli e simili”*¹⁸⁰. Per quanto attiene all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e mobili in genere, le Sezioni Unite della Cassazione hanno ulteriormente precisato in un recente intervento che l'autorizzazione è necessaria soltanto nel caso di apertura coattiva, e non anche ove l'attività di ricerca si svolga con il libero consenso del contribuente ¹⁸¹. Preliminarmente la Corte si sofferma

loro contenuto dovendovi procedere direttamente il giudice delle indagini preliminari o un magistrato dell'ufficio del Pubblico Ministero sulla base di un decreto motivato del giudice, il quale ipotizzi che il relativo contenuto costituisca corpo del reato.

¹⁸⁰ La disposizione reca la disciplina per il compimento di particolari atti istruttori che si rendono necessari durante l'accesso, tra loro non sempre omogenei quali perquisizioni personali, l'apertura coattiva di pieghi sigillati e in genere di cose chiuse, nonché l'esame di documenti per i quali sia eccepito il segreto professionale. Si tratta di attività che incidono su diverse libertà del singolo, spesso suscettibili di sovrapposizione, che trovano tutela in diverse fonti, costituzionali ed internazionali.

¹⁸¹ Cass., sez. un., 2 febbraio 2022, n. 3182 con nota di G. DE PETRIS, *“La difficile convivenza fra diritti del contribuente e interesse erariale nella verifica fiscale: le SS.UU. inciampano nell'ossimoro del consenso non informato”* in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2022, 8-9. La fattispecie concreta riguardava l'applicazione di un accertamento analitico-induttivo sulla base di documentazione extracontabile recuperata in sede di accesso in una valigetta dell'amministratore delegato della società, dallo stesso aperta, senza autorizzazione dell'Autorità giudiziaria, su richiesta della G.d.F. Nello stesso senso si esprimevano già Cass., sez. trib., ordinanza 4 ottobre 2018, n. 24306 con nota di T.C. MANIGRASSO, *“La rilevanza del consenso dell'avente diritto nelle attività d'indagine irrualmente esercitate”* in *Diritto e pratica tributaria*, 2019, 5, II, in relazione all'acquisizione di documentazione custodita all'interno di una borsa aperta da un dipendente dell'impresa; Cass., sez. trib., 26 ottobre 2005, n. 20824 in ordine all'apertura non forzata di un cassetto; Cass., sez. trib., 23 aprile 2007, n. 9565 sull'apertura di una borsa chiusa avvenuta alla

sull'identificazione del corretto parametro costituzionale di riferimento in relazione all'apertura coattiva di tali oggetti ed esclude la rilevanza dell'art. 15 Cost. sulla base dell'assunto secondo cui mentre la disposizione costituzionale presuppone l'esistenza di uno scambio di corrispondenza, l'art. 52 comma 3 del d.p.r. 633 invece considera il solo rinvenimento della borsa, piego o cassaforte, disinteressandosi del suo contenuto. Di conseguenza l'esigenza di segretezza che viene in rilievo è connessa alla libertà della persona o del domicilio dovendosi nel dettaglio distinguere l'ipotesi in cui la borsa sia indossata dall'individuo e quindi costituisca "*elemento intrinsecamente collegato*" con la persona tanto da essere considerata parte della stessa, nel quale caso viene in rilievo la garanzia apprestata dall'art. 13 Cost. in tema di limitazioni alla libertà personale¹⁸², dalla diversa ipotesi in cui la borsa sia rinvenuta all'interno dei locali oggetto di accesso per cui viene in gioco la diversa protezione garantita dall'art. 14 Cost al domicilio. Ad ogni modo, la criticità della disposizione in commento consiste nel fatto che essa non fornisce una definizione del concetto di "apertura coattiva" non essendo chiaro se all'interno di tale concetto debba ricomprendersi soltanto l'apertura effettuata mediante violenza materiale, forzando il sistema di apertura, o anche l'apertura effettuata mediante persuasione morale cioè convincendo colui che ha la possibilità di accesso ad aprire la serratura o l'oggetto. Si sono così delineati due diversi orientamenti in seno alla giurisprudenza di legittimità sul significato da attribuire all'espressione. Un primo orientamento, seguendo un'interpretazione restrittiva del termine, identifica il concetto con la materiale forzatura dei dispositivi fisici finalizzati a prevenire l'accesso non autorizzato a documenti o luoghi, con la conseguenza che non sarebbe mai necessaria

presenza e senza opposizione del figlio e della moglie del contribuente. Conferma tale impostazione anche circ. 1/2018 G.d.F., vol. II, 24. L'argomento si inserisce nel più ampio dibattito sulla disponibilità dei diritti sottostanti alla disciplina in tema di accessi e sull'eventuale efficacia sanante del consenso espresso dal contribuente o da altri soggetti variamente collegati allo stesso (dipendenti, familiari) in relazione all'esercizio *contra legem* di poteri istruttori e sui caratteri che, in caso di risposta positiva, tale consenso deve possedere per ritenersi validamente espresso.

¹⁸² Le Sezioni Unite richiamano C. cost, n. 88/1987 ove si era chiarito che "*i contenitori portatili che come mezzi di trasporto... trovano diretta copertura nelle garanzie dell'art. 13 Cost., sono soltanto quelli che attengono alla sfera della libertà personale, e perciò quelli che abitualmente sono portati sulla persona (come portafogli, portamonete etc.) o ad immediato contatto di essa (come borse, borselli e borsette)*".

l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria ove non vi sia stata la forzatura di tali dispositivi, ma l'apertura sia stata effettuata spontaneamente dal contribuente¹⁸³. In altre pronunce la giurisprudenza ha invece tentato di distinguere tra apertura coattiva e apertura "spontanea" giungendo all'introduzione di un terzo *genus* di apertura, cioè quella che sia avvenuta "*sia pur non spontaneamente, comunque volontariamente*" ossia su richiesta, magari anche ripetuta, dei verificatori, senza che sia stato necessario forzare alcun meccanismo di chiusura¹⁸⁴. A questi interrogativi le Sezioni Unite rispondono affermando che il termine "coattivo" implica la presenza di coercizione rispetto alla volontà contraria del contribuente che mostri con il proprio contegno opposizione alla richiesta avanzata dai verificatori di apertura di uno dei beni considerati dalla disposizione. L'assenza di opposizione si desume dal consenso che, precisa la Corte, deve ritenersi mancante non solo nelle ipotesi di costrizione materiale, ma anche in quelle di apertura eseguita dal contribuente sotto minaccia, o determinata da coazioni implicite e/o ambientali¹⁸⁵. La criticità della disciplina si aggrava poi se si considera che la disposizione non richiede, a differenza del comma precedente, la sussistenza di gravi indizi di violazioni della normativa fiscale per procedere all'apertura coattiva¹⁸⁶. Inoltre si è delineato un indirizzo giurisprudenziale

¹⁸³ P. ANTONINI, A. PANTANELLA, "*Apertura coattiva di valigette, diritto ad un difensore, e libera autodeterminazione del contribuente*", Corriere Tributario, 2021, 8-9, 789-790. Cass., 4 ottobre 2018, n. 24306 in relazione all'acquisizione di un brogliaccio rinvenuto all'interno di un automezzo, aperto con il consenso del proprietario.

¹⁸⁴ Cass., 19 gennaio 2021, n. 737 richiamata da Cass., ordinanza interlocutoria, 22 aprile 2021, n. 10664.

¹⁸⁵ Indotta cioè dalle modalità intimidatorie e/o vessatorie utilizzate dai verificatori per la richiesta di apertura quali la minaccia di conseguenze sfavorevoli in caso di mancata collaborazione. Parte della dottrina sottolinea come la natura in sé autoritativa dell'attività d'indagine ponga spesso il contribuente in una situazione di vero e proprio *metus* o timore reverenziale nei confronti dell'organo procedente o ancora come questi, sulla base di tale stato di soggezione psicologica, possa assumere atteggiamenti di *captatio benevolentiae* non del tutto genuini. G. DE PETRIS, "*La difficile convivenza fra diritti*" cit., 688

¹⁸⁶ A. MARCHESELLI, "*Accertamenti*", cit., 243. Tuttavia, nonostante il silenzio della legge, per ragioni logiche e sistematiche, il requisito dei gravi indizi dovrebbe ritenersi sussistente anche per procedere alle attività ispettive di cui al comma 3 dell'art. 52, dato che le stesse incidono sulle libertà individuali in misura almeno pari all'accesso domiciliare. L'esigenza si avverte, a maggior ragione, nel caso in cui tali attività siano compiute a seguito di accessi per i quali non sia richiesta l'autorizzazione del Procuratore (come gli accessi presso locali destinati esclusivamente ad attività commerciali o professionali) o, pur essendo prevista, prescindendo dalla verifica dell'esistenza dei gravi

secondo cui nel caso di accesso domiciliare, già autorizzato dall’Autorità giudiziaria, non sarebbe necessaria un’ulteriore autorizzazione specifica per l’apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e simili, ritenendosi quest’ultima implicita nell’autorizzazione all’accesso, in quanto, una volta valutata la sussistenza dei gravi indizi di violazione, l’autorizzazione all’accesso domiciliare risulterebbe comprensiva di ogni attività strumentale all’acquisizione delle prove¹⁸⁷. Una simile soluzione suscita perplessità in dottrina poiché se si sostiene che l’apertura di borse costituisce aggressione alla sfera privata di minore impatto rispetto a quella che si crea effettuando un accesso presso luoghi di privata dimora, tanto da ritenere giustificata tale intromissione sulla base del solo provvedimento autorizzativo di accesso presso l’abitazione, allora sembra doversi raggiungere la medesima conclusione per le perquisizioni personali, che invece sono iniziative maggiormente invasive, da autorizzare sempre espressamente anche alla luce della doppia riserva, di legge e di giurisdizione, prescritta dall’art. 13 della Costituzione¹⁸⁸. Per quanto riguarda l’acquisizione di corrispondenza si rileva che lo sviluppo tecnologico ha reso possibile comunicare attraverso molteplici modalità, diverse dalla corrispondenza epistolare, tra cui assume particolare rilievo lo scambio di dati ed informazioni tramite posta elettronica o *e-mail*. A tale proposito, le Istruzioni impartite dalla Guardia di Finanza¹⁸⁹ in ordine a questo tipo di comunicazioni fra

indizi (come per gli accessi in locali promiscui). T.C. MANIGRASSO, *“La rilevanza del consenso”*, cit., 2117 in nota.

¹⁸⁷ Cass., 16 giugno 2006, n. 14058; Cass., 19 gennaio 2010, n. 739; Cass., 16 dicembre 2011, n. 27149. T.C. MANIGRASSO, *“La rilevanza del consenso”*, cit., 2118 in nota.

¹⁸⁸ A. MARCHESELLI, *“Accertamenti”*, cit., 243. Tuttavia, va segnalato che la Suprema Corte in tema di perquisizioni personali è giunta a diverse conclusioni per cui ha ritenuto sempre doverosa una preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell’Autorità giudiziaria più vicina. Cass., 19 ottobre 2005, n. 20253 secondo la quale *“la preventiva autorizzazione detta è necessaria per procedere a perquisizione personale in tutti i casi di accesso; quindi, anche in quelli (regolati nei commi precedenti) per i quali...è richiesta l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica, per cui quest’ultima non può mai sostituire l’altra od esser ritenuta equivalente di quella”*. T.C. MANIGRASSO, *“La rilevanza del consenso”*, cit., 2118 in nota. Per quanto riguarda poi le modalità della perquisizione, circ. 1/2018 G.d.F., vol. II, 24, precisa che *“la perquisizione, ove autorizzata, è eseguita in conformità alle norme del codice di procedura penale e, quindi, nel rispetto della dignità e del pudore di chi vi è sottoposto (art. 249, comma 2, c.p.p.), da parte di persona dello stesso sesso”* e che *“per l’attività di perquisizione personale e di apertura coattiva devono essere redatti autonomi processi verbali”*.

¹⁸⁹ Circ. 1/2018, G.d.F., vol. II, 32

l'operatore ispezionato e soggetti terzi, o fra articolazioni interne della stessa struttura imprenditoriale, delineano un differente regime a seconda che il messaggio risulti già "aperto" dal *client* di posta o invece sia ancora "chiuso". In particolare, le comunicazioni via *e-mail* già "aperte" e visionate dal destinatario sarebbero direttamente acquisibili dai verificatori, mentre quelle non ancora lette o per le quali sia eccepito il segreto professionale potrebbero essere acquisite solo sulla base di un provvedimento di autorizzazione dell'Autorità Giudiziaria, secondo quanto prescritto dall' art. 52, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972 per l'apertura coattiva di pieghi e per il superamento del segreto professionale¹⁹⁰. Questione invece sulla quale non si registra ancora una giurisprudenza e prassi consolidata è quella riguardante i *file* protetti da *password* o criptati¹⁹¹; la fattispecie più affine, tra quelle previste dalla

¹⁹⁰ Parte della dottrina critica una simile impostazione ritenendo invece necessaria l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria anche per conoscere del contenuto di corrispondenza già aperta. In particolare, essa pone l'accento sul carattere bilaterale della tutela apprestata dall'art. 15 Cost alla libertà e alla segretezza della corrispondenza, estesa sia al mittente che al destinatario, comprendente sia la libertà di inviare che quella di ricevere comunicazioni. Ciò che la disposizione costituzionale intende tutelare non sarebbe soltanto l'atto comunicativo per sé stesso considerato, ma anche la relazione soggettiva che si instaura tra mittente e destinatario. Inoltre, si evidenzia anche che, mentre l'apertura di un plico cartaceo costituisce uno stato irreversibile, lo stesso non può dirsi per la posta elettronica. Sarebbe comunque irragionevole far dipendere il diverso grado di tutela da una scelta discrezionale del destinatario di contrassegnare come "chiusa" o meno la corrispondenza e non invece dal fatto che la comunicazione abbia già assolto alla sua funzione, se si considera anche che un messaggio di posta elettronica contrassegnato come "aperto" nulla dice in realtà in ordine alla conoscenza, da parte del destinatario, del relativo contenuto e allegati i quali possono costituire la parte più rilevante del messaggio. G. FRANSONI, "*Poteri d'indagine*", *cit.*, 495. È utile ricordare che sulla base della giurisprudenza della Corte EDU rientra nel concetto di corrispondenza, tutelata dall'art. 8 CEDU, la corrispondenza commerciale, anche aperta, in qualunque forma esistente, compresa quella elettronica, fino a ricomprendere il disco fisso del *computer*. Nelle sentenze della Corte EDU, 16 ottobre, 2007, *Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria* e 27 settembre 2005, *Sallinen e altri c. Finlandia* il concetto di corrispondenza viene esteso anche agli *hard-disk* e alla ricerca effettuata sui computer dell'individuo, pur se ubicati in locali della società e il diritto al rispetto della corrispondenza viene riferito sia alla persona fisica che alla persona giuridica. A. VIOTTO, "*Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell'ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*" in *Rivista trimestrale di diritto tributario*, 2019, 1, 159.

¹⁹¹ Si potrebbe inoltre ipotizzare in via alternativa una diversa sistematizzazione del concetto, assumendo che i dati siano più che una corrispondenza uno spazio, una sorta di domicilio digitale. La legge n. 547/1993 ha introdotto nel codice penale delle nuove figure di reato agli articoli 615ter, quater e quinquies relativi ai delitti contro l'inviolabilità del domicilio (rispettivamente il reato di accesso abusivo ad un sistema informatico o telematico; di detenzione, diffusione e installazione abusiva di apparecchiature, codici e altri mezzi atti all'accesso a sistemi informatici o telematici; di detenzione, diffusione e installazione abusiva di apparecchiature, dispositivi o programmi informatici diretti a danneggiare o interrompere un sistema informatico o telematico). I sistemi informatici e

normativa positiva, appare quella dell'apertura coattiva di cose chiuse, restando poi da verificare se anche la relativa disciplina di garanzia possa essere estesa analogicamente¹⁹².

2. *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente: l'art. 12, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente.*

Lo Statuto dei diritti del contribuente all'art. 12, comma 5, introduce per la prima volta un limite alla permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente nel momento in cui afferma che *“la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio”*. La finalità della disposizione, ma in generale dell'intero impianto di garanzie e doveri delineati dallo Statuto, è quella di contemperare due distinte esigenze: da un lato l'esigenza di garantire l'efficacia dell'azione di controllo e quindi garantire il miglior risultato in termini di repressione delle violazioni della legge fiscale; dall'altro lato evitare limitazioni sproporzionate e non necessarie delle

telematici vengono considerati non solo come strumenti attraverso cui compiere l'illecito penale, ma anche come luogo ove l'uomo trasferisce alcune delle proprie facoltà intellettuali, come un'espressione della persona, analogamente a quanto si ritiene in tema di domicilio fisico tradizionalmente inteso. Il domicilio informatico è un “non luogo” estremamente flessibile che riceve tutela, in ambito penalistico, quando sia protetto da una qualsivoglia forma di sicurezza come una protezione logica (ad esempio nome utente e password) o una protezione fisica (come la presenza di un vigilante o di una porta blindata a protezione del sistema informatico). Solo l'adozione di una misura di protezione rivela l'interesse a voler tutelare i propri dati e soprattutto ad escludere l'accesso da parte di chiunque non abbia il consenso del titolare. Nonostante il legislatore tributario non preveda il “domicilio informatico”, si potrebbe astrattamente ipotizzare l'estensione della disciplina riguardante il domicilio fisico anche a tali fattispecie, con la conseguenza che per accedere al domicilio informatico, assimilabile al locale destinato esclusivamente a privata abitazione, sarebbe sempre necessaria un'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria motivata sulla base di gravi indizi di violazione della normativa fiscale. Tuttavia, problemi in ordine ad una simile estensione potrebbero sorgere considerando le reciproche peculiarità delle due fattispecie. Infatti, mentre il domicilio fisico riguarda aree fisiche delimitate e circoscritte da confini ben visibili nella realtà, la peculiarità dei sistemi informatici e telematici è quella di essere delimitati solo da informazioni, le quali possono dar vita, all'interno di un unico sistema, ad una molteplicità di luoghi privati. M. MISCALI, “Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario” in Rivista di diritto tributario, 2012, 9, 773-774-775

¹⁹² A. MARCHESELLI, “Accertamenti”, cit., 247-248

posizioni soggettive del singolo coinvolte durante la verifica fiscale¹⁹³. Ad ogni modo, la disposizione tace sul significato da attribuire alla locuzione “permanenza”¹⁹⁴ presso la sede del verificato e ciò ha dato luogo ad un acceso dibattito dottrinale e giurisprudenziale che ha visto contrapporsi due orientamenti¹⁹⁵. Una prima posizione, più restrittiva, ha sostenuto che il termine “permanenza” fa riferimento ai soli giorni lavorativi di effettiva e concreta presenza presso la sede del contribuente, rimanendo esclusi dal computo i giorni festivi, quelli di sospensione e di effettuazione della verifica presso gli uffici degli operanti. La seconda posizione interpretativa invece, maggiormente ispirata alla *ratio* della disposizione, riferisce il termine alla durata complessiva della verifica fiscale presso la sede del contribuente considerando come giorni di “permanenza” anche quelli di sospensione e di svolgimento delle attività in luoghi diversi dalla sede del soggetto sottoposto a

¹⁹³ L’art. 12, comma 5, dello Statuto introduce una puntuale disciplina in ordine alla permanenza degli operatori civili e militari dell’Amministrazione finanziaria per l’esecuzione della verifica presso la sede del contribuente, precludendone la stanzialità che invece spesso si verificava precedentemente alla vigenza della l. n. 212/2000. La disposizione ha lo scopo di evitare che un’eccessiva permanenza si traduca, di fatto, in un eccessivo disagio per il contribuente. La presenza di soggetti estranei presso la sfera lavorativa o privata del verificato, oltre ad incidere sul diritto di libertà di iniziativa economica, tutelato dall’art. 41 Cost, dal momento che a causa della verifica fiscale la realtà economico aziendale del contribuente potrebbe subire dei fisiologici rallentamenti, incide anche su altre e diverse posizioni giuridiche soggettive quali l’inviolabilità del domicilio e il diritto alla riservatezza che durante l’esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche possono subire compressioni e che non tollerano permanenze *sine die* a discrezione degli organi verificatori. Il comma 5 va inoltre letto alla luce di quanto disposto dal comma 1 della medesima disposizione ai sensi del quale tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all’esercizio dell’attività del contribuente “*si svolgono con modalità tali da arrecare la minima turbativa possibile*” e alla luce dei doveri di correttezza e buona fede posti in capo alle parti dall’art. 10 dello Statuto, a loro volta espressione dei principi di buon andamento ed imparzialità della Pubblica amministrazione. G.D. TOMA, “*Luogo e durata di esecuzione*”, *cit.*, 4087; A. COLLI VIGNARELLI, “*Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell’accertamento*” in *Rivista di diritto tributario*, 2014, 3, I, 260. È utile ricordare come la giurisprudenza della Corte EDU in relazione all’art. 8 CEDU abbia riconosciuto la contrarietà al principio di proporzionalità di una normativa nazionale attributiva di poteri eccessivamente ampi e discrezionali riguardo ad opportunità, numero, lunghezza e misura delle ispezioni, soprattutto se disposte in mancanza di un’autorizzazione giudiziaria (*Funke c. France*). A. VIOTTO, “*Il diritto al rispetto della vita privata*”, *cit.*, 182 in nota.

¹⁹⁴ Parte della dottrina sottolinea anche l’assenza nel panorama tributario italiano di una previsione che indichi in maniera chiara l’inizio del procedimento, in particolare il legislatore fiscale avrebbe disciplinato la tempistica dell’esercizio esterno dell’attività conoscitiva senza però indicarne il preciso momento di inizio che si concreterebbe semplicemente nel compimento del primo atto di controllo. G.D. TOMA, “*Luogo e durata*”, *cit.*, 4089

¹⁹⁵ V. D’AGOSTINO, “*La durata della verifica fiscale tra evoluzione normativa e giurisprudenziale*” in *Diritto e pratica tributaria*, 2013, 4, I, 759

controllo, interpretando in sostanza il termine di trenta giorni come giorni consecutivi. La prassi amministrativa ha da subito aderito alla prima impostazione ritenendo che nel computo dei giorni di permanenza si debbano considerare solo le giornate lavorative effettivamente trascorse presso la sede del contribuente a decorrere dalla data di accesso per svolgere le operazioni di controllo, con esclusione di singoli ed episodici contatti connessi ad adempimenti meramente procedurali, come, ad esempio, notifiche, prelievamenti o riconsegne di atti¹⁹⁶. Quanto alla proroga di ulteriori trenta giorni, da sommarsi ai trenta inizialmente previsti, questa è ammessa “nei casi di particolare complessità dell’indagine” i quali devono essere individuati e motivati dal dirigente dell’ufficio¹⁹⁷. Il secondo periodo del comma 5

¹⁹⁶ Circ. 1/2018 G.d.F., vol. II, 78, che richiama Cass. civ., 17 aprile 2015, n. 7870; Cass. civ., 15 aprile 2015, n. 7584; Cass. civ., 18 dicembre 2014, n. 26829; Cass. civ., 21 maggio 2014, n. 11183; Cass. civ., 15 febbraio 2013, n. 3762; Cass. civ., 11 novembre 2011, n. 23595. Nello stesso senso si esprimevano già le circolari del Comando generale della Guardia di Finanza n. 250400 del 2000 e n. 1 del 2008. Tuttavia la medesima circ. 1/2018 afferma che “*cionondimeno...il Direttore della Verifica e il Capo Pattuglia devono approfondire ogni sforzo, anche di natura organizzativa, affinché la verifica si sviluppi, tendenzialmente, senza soluzione di continuità, al fine di arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività del contribuente*” e, per quanto riguarda la sospensione delle operazioni di verifica, che “*l’esigenza di assicurare continuità e speditezza all’attività ispettiva, nonché la necessità di recare la minore turbativa possibile alle relazioni commerciali, professionali e personali del contribuente, impongono di procedere senza soluzione di continuità nello svolgimento della verifica. È necessario, pertanto, che l’esecuzione dell’intervento venga adeguatamente pianificata sin dall’inizio in modo da rendere altamente improbabili ipotesi di interruzione delle attività, le quali potranno essere disposte, in via assolutamente eccezionale*”. Quindi sospensioni possono essere previste purché siano supportate da convincenti motivazioni che rivestano carattere eccezionale, in modo da non tradursi in abusi procedurali in dispregio dello spirito della legge. G.D. TOMA, “*Luogo e durata*”, cit., 4091. Tra tali ragioni la circ. 1/2018 G.d.F., vol. II, 77, indica la presenza di altre emergenze operative di carattere prioritario che devono essere fronteggiate mediante l’impiego di consistenti risorse, l’esigenza di procedere ad ulteriori attività investigative esterne all’azienda interessata, l’emersione di particolari circostanze non preventivabili in sede di pianificazione quali l’esigenza che si potrebbe verificare, soprattutto in caso di ispezione di società di rilevanti dimensioni appartenenti a gruppi multinazionali, di tradurre in italiano documentazione e/o contrattualistica in lingua straniera oppure la richiesta proveniente dallo stesso contribuente qualora questi o il professionista che lo assiste evidenzino l’impossibilità, a causa di esigenze debitamente motivate, di seguire i verificatori per un determinato periodo di tempo o la necessità di dover utilizzare i locali aziendali messi a loro disposizione.

¹⁹⁷ La circ. 1/2018, G.d.F., vol. II, 78-79 richiama tra i casi di particolare complessità dell’indagine a titolo esemplificativo: la situazione in cui l’attività ispettiva riguardi soggetti di dimensioni medio-grandi il cui impianto contabile risulti particolarmente complesso, articolato e/o frammentato oppure la situazione in cui occorra procedere a ricostruzioni complesse della base imponibile, sulla base di una notevole mole di dati documentali, materiali e fattuali da sottoporre ad elaborazione, eventualmente attraverso il confronto “tecnico” con il contribuente o ancora quando l’ispezione riguardi operazioni di rilevanza internazionale o di potenziale rilievo elusivo. Comunque, la proroga

dell'art. 12 dello Statuto prevede poi due ragioni che possono legittimamente derogare alla preclusione del limite massimo di trenta giorni di permanenza dei verificatori, o di sessanta, se eventualmente prorogati, prevede cioè che gli *“operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni.* Quindi sono due le ragioni, tassative, che possono giustificare un “ritorno” degli operanti presso la sede del verificato: l'esigenza di instaurare con il contribuente una qualche forma di contraddittorio in ordine ad eventuali sue osservazioni, richieste o contestazioni inerenti alle risultanze dei documenti oppure ragioni “specifiche” che devono essere assentite motivatamente dal dirigente dell'ufficio¹⁹⁸. La dottrina, inoltre, circa la locuzione “ritornare”, ritiene che questa comporti necessariamente che i verificatori non abbiano mai lasciato i locali del contribuente, con ciò presupponendo una necessaria continuità della loro permanenza¹⁹⁹. L'art. 7, comma 2, lett. c, del d.l. 13 maggio

deve essere motivata e portata a conoscenza del contribuente. G.D. TOMA, *“Luogo e durata”*, cit., 4092

¹⁹⁸ La circ. G.d.F. n. 250400 del 2000 fornisce alcune indicazioni esemplificative sulle “specifiche ragioni” riferibili a casi in cui: conclusa l'ispezione svolta presso gli uffici, sia necessario procedere a specifici riscontri documentali che comprovino le risultanze della precedente attività; quando ad intervento già concluso, sopravvenga la conoscenza di nuovi elementi che legittimino la redazione di processi verbali di constatazione finalizzati a consentire l'emanazione di accertamenti modificativi o integrativi; quando ultimata un'ispezione di carattere generale, sia necessario procedere ad un successivo intervento parziale per contestare, ad esempio, gli esiti delle indagini bancarie e finanziarie. Comunque secondo la dottrina non è conforme al dettato statutario una tecnica di controllo fiscale che, allo scopo di aggirare il limite di trenta o sessanta giorni, segmenti deliberatamente il controllo in diverse verifiche parziali riferibili soltanto a taluni aspetti della gestione o ad alcuni settori impositivi, con l'intenzione di reiterare l'accesso e quindi la presenza dei verificatori nei locali aziendali poiché così facendo la permanenza potrebbe protrarsi per un periodo di tempo notevolmente lungo, potenzialmente infinito e a sostanziale arbitrio dell'Amministrazione finanziaria. G.D. TOMA, *“Luogo e durata”*, cit., 4093

¹⁹⁹ Questa interpretazione letterale della seconda parte del comma 5 dell'art. 12 dello Statuto considerata insieme alla ratio sottesa alla disposizione di arrecare la minor turbativa possibile all'attività del contribuente e al fatto che il legislatore abbia espressamente disciplinato la proroga del termine di permanenza degli operatori mantenendo invece il silenzio in ordine alla possibilità di sua sospensione o interruzione, con ciò determinandone l'irrilevanza giuridica ai fini del conteggio dei giorni che dunque andrebbe avanti, porta la dottrina a ritenere che il legislatore tributario abbia inteso i trenta giorni come giorni consecutivi e non come di effettiva presenza. V.D'AGOSTINO, *“La durata della verifica fiscale”*, cit., 768-769

2011, n. 70²⁰⁰ ha aggiunto due periodi ulteriori al comma 5 dell'art. 12, l. 212/2000 introducendo una differenziazione nel caso di verifica svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi per cui il periodo di permanenza presso la sede del contribuente, così come l'eventuale proroga, non possono essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre mentre per le altre categorie di contribuenti, restano fermi i più ampi termini di cui al primo periodo della disposizione. Tuttavia, il legislatore precisa poi che *“in entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione Finanziaria presso la sede del contribuente”*²⁰¹. Quanto alla natura di tali termini è orientamento ormai costante della giurisprudenza di legittimità che essi vadano considerati come meramente ordinatori e non perentori in quanto nessuna disposizione li qualifica espressamente tali e in quanto non è prevista né dall'art. 12, comma 5, dello Statuto né da altre disposizioni di legge alcuna sanzione espressa di nullità per gli atti compiuti dopo il loro decorso. Inoltre, secondo la Suprema Corte, la nullità non potrebbe ricavarsi dalla *ratio* della normativa in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza degli agenti dell'Amministrazione²⁰².

²⁰⁰ Il c.d. “Decreto Sviluppo”, convertito in legge, con modificazioni, dall'art. 1, 1 comma, della l. 12 luglio 2011, n. 106. L'intervento legislativo ha inteso ridurre il peso della burocrazia in un'ottica di semplificazione amministrativa, ma non ha riguardato la globalità dei contribuenti, bensì solamente quelli ritenuti maggiormente sensibili alla presenza dei verificatori presso l'azienda, cioè i lavoratori autonomi ed i contribuenti in contabilità semplificata. V. D'AGOSTINO, *“La durata della verifica fiscale”*, cit., 779-780

²⁰¹ Dal fatto che in questa parte della disposizione il legislatore abbia voluto esplicitare che ai fini del computo dei giorni lavorativi devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori, la dottrina desume che il legislatore abbia inteso introdurre un'eccezione riguardante particolari categorie di contribuenti alla diversa regola generale della durata della verifica per trenta giorni, prorogabili, ed intesi come giorni lavorativi consecutivi di calendario, svincolati dalla concreta presenza fisica dei verificatori presso la sede. V. D'AGOSTINO, *“La durata della verifica fiscale”*, cit., 781

²⁰² Cass., ordinanza 27 aprile 2017, n. 10481, richiamata da circ. 1/2018 G.d.F., vol. II, 79. Nello stesso senso anche Cass., 29 novembre 2013, n. 26732; Cass., 19 giugno 2001, n. 8344; Cass., 5 ottobre 2012, n. 17002. A. COLLI VIGNARELLI, *“Violazione del termine di permanenza”*, cit., 251-252.

3. *Violazioni istruttorie e possibili difese del contribuente e dei terzi. Le conseguenze di violazioni commesse nella fase dell'istruttoria tributaria tra la tesi dell'invalidità derivata e la sanzione processuale dell'inutilizzabilità delle prove irrualmente acquisite.*

Un tema su cui non si è ancora raggiunta una soluzione univoca e definitiva, oggetto di ondivaghi orientamenti sia della dottrina che della giurisprudenza, riguarda i possibili strumenti di difesa che possono essere utilizzati dal contribuente, ed eventualmente dai terzi, per reagire di fronte a vizi e violazioni commesse nel corso dell'attività istruttoria quali, ad esempio, accessi, ispezioni e verifiche effettuati in modo irrituale a causa della mancanza di autorizzazione o sulla base di un provvedimento autorizzatorio comunque viziato. Tra le possibili reazioni difensive sicuramente vanno annoverate le forme di sanzione, risarcitoria o punitiva, volte al ristoro dell'integrità personale o patrimoniale del contribuente o dell'ordine giuridico violato²⁰³. Tuttavia, il risarcimento di eventuali illeciti civili o la configurazione di

²⁰³ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari. Poteri del Fisco strategie del difensore*, Terza edizione, Milano, Giuffrè, 2022, 222. In presenza di illeciti civili l'Amministrazione Finanziaria, come parte della Pubblica Amministrazione, può essere chiamata a risponderne, sia in sede contrattuale che extracontrattuale, e può essere chiamata a risponderne, ricorrendone i presupposti, anche la persona fisica che agisce per essa, nel quadro dei principi di cui all'art. 28 della Costituzione ai sensi del quale "i funzionari e i dipendenti dello Stato e degli enti pubblici sono direttamente responsabili, secondo le leggi penali, civili e amministrative, degli atti compiuti in violazione di diritti. In tali casi la responsabilità civile si estende allo Stato e agli enti pubblici". Il risarcimento del danno patrimoniale o non patrimoniale (come nel caso di turbamento arrecato al contribuente da una pressante reiterazione di iniziative istruttorie) è certamente configurabile e trova un sempre maggiore riconoscimento nella giurisprudenza più recente. Tuttavia, non si considera danno risarcibile il tributo dovuto nel caso in cui siano state commesse violazioni inidonee ad invalidare l'accertamento poiché difetterebbe il requisito essenziale dell'ingiustizia del danno previsto dall'art. 2043 c.c. Ad ogni modo oltre a potersi ipotizzare la responsabilità dello Stato qualora sia stato violato il diritto dell'Unione Europea o l'accesso ad indennizzi per violazione dei diritti fondamentali previsti dalla CEDU, sul piano generale resta ferma la possibile responsabilità del funzionario per il danno erariale causato allo Stato, azionabile innanzi alla Corte dei Conti. Il danno erariale non consiste solo nella perdita di gettito causata da un comportamento negligente o doloso del funzionario che non accerti il tributo dovuto, ma anche nel comportamento del funzionario che, accertando un tributo dovuto in modo illegittimo, provochi l'annullamento dell'accertamento. Proprio la possibilità di indiretta responsabilità per la perdita di gettito delle casse dello Stato spiega la frequente resistenza del giudice tributario a procedere all'annullamento dell'accertamento a fronte di violazioni procedurali. Tuttavia, la perdita di gettito non è imputabile né al contribuente, da "punire" con la perdita delle garanzie, né al giudice che attui quelle garanzie, quanto piuttosto al funzionario che ha violato la legge. Inoltre, un atteggiamento rigoroso sul punto potrebbe costituire un valido incentivo a condotte più diligenti della Pubblica Amministrazione, con beneficio globale

illeciti penali o disciplinari²⁰⁴ non hanno diretto impatto sulla procedura tributaria, non incidono cioè sull'attuazione della pretesa fiscale. Tali forme di ristoro rimangono pertanto esterne al procedimento tributario non limitando gli elementi valutabili dall'ente impositore e non influenzando la validità degli atti di accertamento. Un'ulteriore possibile tutela del contribuente, seppur differita, consiste nell'impugnazione innanzi al giudice tributario dell'avviso di accertamento emesso sulla base di elementi irrivalentemente acquisiti durante la fase di controllo al fine di ottenerne l'annullamento. Tuttavia, il problema riguardante la tenuta e la validità dell'avviso di accertamento tributario a seguito di impugnazione giurisdizionale volta a far valere violazioni di norme previste per l'effettuazione dell'istruttoria non ha trovato una risposta univoca. La Corte di Cassazione a Sezioni Unite²⁰⁵, al termine di un tormentato percorso, ha ammesso che un avviso di accertamento possa essere annullato per effetto di vizi istruttori, ma ha lasciato vivo il dibattito, dottrinale e giurisprudenziale, su quali casi di violazione istruttoria siano idonei a determinarne la caducazione. In effetti, l'affermazione dell'invalidità dell'avviso di accertamento per vizio istruttorio è stata fondata su due percorsi argomentativi diversi, spesso proposti in via alternativa da dottrina e giurisprudenza. Un primo orientamento della giurisprudenza di legittimità mutuata dalla disciplina amministrativistica lo schema tipico della cosiddetta "invalidità derivata" secondo il quale il vizio dell'atto

poiché si otterrebbe il gettito, si rispetterebbero le regole e si ridurrebbe il contenzioso fondato su questioni procedurali.

²⁰⁴ Come, ad esempio, nel caso di strumentalizzazione dell'esercizio di poteri della Pubblica Amministrazione da parte dell'Agente, finalizzata all'ottenimento di un vantaggio. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari, cit.*, 223

²⁰⁵ Cass., sez. un., 21 novembre 2002, n. 16424. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari, cit.*, 224. Prima della pronuncia delle Sezioni Unite del 2002 diverse erano le posizioni giurisprudenziali in ordine al rapporto intercorrente tra illegittimità istruttorie e avviso di accertamento; talvolta ricognitive del fenomeno dell'inutilizzabilità delle prove acquisite in violazione di norme procedurali, talaltra sostenendo la diversa tesi dell'invalidità derivata, quindi non della inutilizzabilità, dell'atto di accertamento emesso a seguito di violazioni istruttorie. Parte della dottrina evidenzia come l'ordinanza di rimessione n. 14614 del 25 settembre-20 novembre 2001 avesse in realtà ad oggetto le condizioni di legittimità dell'autorizzazione all'accesso mentre le considerazioni finali espresse nella sentenza delle Sezioni Unite rappresenterebbero una qualche forma di *obiter dictum*. Ad ogni modo tale pronuncia non è riuscita a mettere un punto definitivo sulla questione e ha dato luogo ad una categoria giuridica ibrida, risultante dalla combinazione delle due diverse tesi argomentative. G. PORCARO, "Profili ricostruttivi del fenomeno dell'inutilizzabilità", *cit.*, 17-18

presupposto (l'atto istruttorio) si comunica automaticamente all'atto presupponente (l'atto di accertamento) che viene travolto e caducato venendo meno la situazione giuridica che costituisce la condizione unica e necessaria per la sua legittima esistenza²⁰⁶. Le pronunce successive hanno affinato tale ragionamento operando una distinzione tra illegittimità meramente viziante ed illegittimità caducante sulla base del diverso tipo di "presupposizione" esistente tra gli atti in questione²⁰⁷. In particolare, nel caso di effetto caducante, l'annullamento dell'atto presupposto si estende automaticamente all'atto consequenziale anche quando quest'ultimo non sia stato impugnato, ma alla sola condizione in cui l'atto successivo si ponga nell'ambito della medesima sequenza procedimentale quale inevitabile conseguenza dell'atto anteriore, senza necessità di nuove valutazioni degli interessi coinvolti. Nel caso invece di invalidità ad effetto viziante l'atto consequenziale è affetto solo da illegittimità derivata e quindi resta efficace se non impugnato nel termine di rito. Di conseguenza diventa fondamentale la verifica in ordine all'intensità del rapporto di

²⁰⁶ Le Sezioni Unite nel 2002 in realtà operano una combinazione delle due diverse soluzioni dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e dell'invalidità derivata dell'atto finale affermando che l'inutilizzabilità "non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria, derivando dalla regola generale secondo cui l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola". Sostengono tale tesi altri due principi di diritto richiamati dalle Sezioni Unite secondo cui "il compito del giudice di vagliare le prove offerte in causa è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione" e "l'acquisizione di un documento con violazione di legge non può rifluire a vantaggio del detentore che sia l'autore di tale violazione, o ne sia comunque direttamente o indirettamente responsabile". N. CARRETTO, "Il difficile bilanciamento tra ricerca della prova e tutela del contribuente: il caso degli accessi illegittimi in locali ad uso promiscuo" in *Diritto e pratica tributaria*, 2018, 2, II, 778. Condivide questa impostazione anche la circolare 1/2018, vol. II, 46 del Comando generale della G.d.F. in cui si legge che "allorquando sussiste un collegamento di natura procedimentale fra un atto (nel caso specifico, la verifica) e il provvedimento finale (l'avviso di accertamento o di rettifica e l'irrogazione delle sanzioni), nel senso che il primo rileva come antecedente necessario e strumentale rispetto al secondo, i vizi dell'uno riverberano negativamente sulla validità dell'altro".

²⁰⁷ Secondo la Suprema Corte se l'avviso di accertamento trova giustificazione anche in altri elementi probatori non acquisiti in dipendenza dell'esercizio dei poteri ispettivi illegittimi, l'illegittimità derivata avrebbe carattere meramente viziante e non caducante. Nel dettaglio la Corte ha ritenuto che l'inutilizzabilità delle prove acquisite attraverso un accesso domiciliare illegittimo debba essere limitata alle sole prove rispetto alle quali l'accesso costituisca condizione necessaria per l'acquisizione e debba invece essere esclusa per le prove che nell'accesso trovano una mera occasione come, ad esempio, le informazioni di terzi o le dichiarazioni del contribuente raccolte nell'ambito di un accesso privo di autorizzazione. Tali elementi probatori sono infatti astrattamente acquisibili anche sull'uscio dell'abitazione, per strada o presso gli uffici dell'Amministrazione essendo collegate all'accesso da un rapporto di mera occasionalità. In questo senso si esprimono Cass., 25335 del 2010 e Cass., 19338 del 2011. M. MISCALI, "Documentazione illecitamente acquisita", *cit.*, 765

conseguenzialità tra l'atto presupposto e l'atto successivo, dovendosi riconoscere l'effetto caducante solo qualora il rapporto tra gli atti sia immediato, diretto e necessario, nel senso che l'atto successivo si pone nell'ambito del medesimo contesto procedimentale, come conseguenza ineluttabile rispetto all'atto precedente²⁰⁸. Ad ogni modo questa prima impostazione considera l'avviso di accertamento come una specie del *genus* più ampio del provvedimento amministrativo e l'attività istruttoria come prodromica rispetto all'attività accertativa assimilando *tout court* il procedimento di imposizione tributario al procedimento amministrativo. In realtà a questa soluzione può obiettarsi che il legame esistente tra istruttoria e provvedimento finale non si configura quale concatenazione necessitata di atti, non sussiste cioè una presupposizione necessaria tra atti amministrativi come quella che esiste, classicamente, tra espropriazione e dichiarazione di pubblica utilità²⁰⁹. Da qui l'emersione di una seconda impostazione, ritenuta maggiormente preferibile dalla dottrina, incentrata sulla sanzione processuale dell'inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita²¹⁰ che si sostanzia nell'inidoneità della prova viziata a fondare il convincimento del giudice²¹¹ e che trova riconoscimento espresso

²⁰⁸ S. CAPOLUPO, "Accessi illegittimi in locali ad uso promiscuo" in *Il Fisco*, 2018, 24, 2308 in cui si richiamano Cons. Stato, Sez. V, 10 aprile 2018, n. 2168; Id., Sez. V, 26 maggio 2015, n. 2611; Id., 20 gennaio 2015 n. 163; Id., Sez. IV, 6 dicembre 2013, n. 5813.

²⁰⁹ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 225. Parte della dottrina partendo dal presupposto che alla fase istruttoria vada riconosciuta autonomia funzionale e procedimentale rispetto all'attività di accertamento in senso stretto esclude la sussistenza di un vero e proprio nesso di natura procedimentale ed evidenzia invece come tra le due attività in questione esista un nesso meramente eventuale e fattuale, inidoneo a supportare la tesi dell'invalidità derivata. Non sempre infatti i controlli sfociano in provvedimenti accertativi o sanzionatori potendo essere effettuati anche a meri fini di prevenzione, inoltre l'avviso di accertamento potrebbe anche fondarsi su elementi in tutto o in parte diversi da quelli acquisiti in sede di controllo, ancorché illegittimo, o essere indirizzato ad un soggetto diverso da quello che ha subito le indagini o ancora essere emanato in assenza dell'esercizio di poteri di controllo in quanto basato su dati e notizie già in possesso dell'Amministrazione o ad essa trasmessi da organi extra tributari come nel caso delle risultanze di indagini penali. F.A. CIMINO, "L'esercizio del potere di accesso", cit., 1069

²¹⁰ Il principio in commento si applica anche in materia tributaria, secondo Cass., 19 ottobre 2012, n. 17957, in considerazione della garanzia difensiva accordata, in generale, dall'art. 24 della Costituzione. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 225 in nota.

²¹¹ Il problema si pone soprattutto in quei casi in cui gli elementi conoscitivi irrualmente acquisiti dall'Amministrazione finanziaria risultano astrattamente idonei a dimostrare la commissione di violazioni fiscali da parte del contribuente, ma la cui utilizzazione in giudizio, proprio a causa della loro irrutuale acquisizione in fase di indagine, sia contestata dal contribuente. È il caso, ad esempio, di

all'art. 191 del codice di procedura penale²¹². A tale soluzione la giurisprudenza di legittimità talvolta oppone l'obiezione fondata sul fatto che nell'ordinamento tributario positivo manca una norma espressa analoga all'art. 191 c.p.p., da ciò derivando come conseguenza che il principio dell'inutilizzabilità della prova irritualmente acquisita sia confinato al solo settore processuale penale ove viene

un accesso domiciliare illegittimo in quanto eseguito in difetto della prescritta autorizzazione del Procuratore della Repubblica in occasione del quale sia stata reperita "contabilità nera" del contribuente. Il problema che si pone allora è quello del conflitto tra due contrapposti interessi, entrambi meritevoli di tutela ossia l'interesse all'accertamento della verità e alla repressione delle violazioni fiscali che propende per il riconoscimento della piena utilizzabilità di tali elementi probatori e ,dall'altro lato, l'interesse del cittadino-contribuente al rispetto delle proprie situazioni giuridiche soggettive e del principio di legalità cui è soggetta la pubblica autorità nell'esercizio dei propri poteri di indagine che suggerisce di escludere in radice l'utilizzabilità di elementi scaturenti da comportamenti *contra legem*. N. CARRETTO, "Il difficile bilanciamento tra ricerca della prova e tutela del contribuente", *cit.*, 774

²¹² L'art. 191 del c.p.p. al suo primo comma afferma che "le prove acquisite in violazione dei divieti stabiliti dalla legge non possono essere utilizzate". La disposizione può considerarsi norma di chiusura in quanto prevede una regola generale di inutilizzabilità delle prove illegittime o illegittimamente acquisite che si aggiunge alle cause di inutilizzabilità speciali previste dal codice di rito penale quali ad esempio i divieti di utilizzazione dei risultati probatori scaturiti da intercettazioni illegittime o illecite. M.MISCALI, "Documentazione illecitamente acquisita", *cit.*, 763. L'inutilizzabilità della prova si distingue dalla nullità della stessa, solo quest'ultima infatti può essere sanata e comporta la propagazione dell'effetto invalidante all'atto successivo. Già la Corte costituzionale nella risalente sentenza del 6 aprile 1973, n. 34, pur pronunciandosi su un sistema normativo diverso da quello attuale, aveva sottolineato la diversa portata dei due istituti. In particolare, secondo la Corte, nullità e inutilizzabilità condividono il terreno della violazione cioè le forme di assunzione della prova, ma si differenziano per la gravità della violazione rispetto agli interessi sottesi alla norma procedimentale o processuale di riferimento. Mentre la nullità attiene soltanto all'inosservanza di alcune formalità di assunzione della prova, nel senso che il vizio non pone il procedimento acquisitivo della stessa completamente al di fuori del parametro normativo, mancandone semplicemente alcuni presupposti, l'inutilizzabilità invece è sanzione di carattere generale in quanto riguarda non solo le prove vietate per effetto di un'acquisizione effettuata al di fuori degli specifici schemi legali, ma anche quelle prove che siano radicalmente viziate in ordine al procedimento acquisitivo tanto da porsi totalmente al di fuori del sistema processuale. Soprattutto l'inutilizzabilità, in assenza di divieto espresso, viene in rilievo quando le prove siano state formate o acquisite in violazione di posizioni giuridiche soggettive tutelate dalla Costituzione in quanto il procedimento acquisitivo si qualifica come radicalmente contrario al sistema. La diversa qualificazione del vizio alla base dei due istituti porta con sé rilevanti conseguenze pratiche; la nullità, infatti, può essere sanata e l'atto nullo rinnovato mentre la rinnovazione di un atto fondato su un elemento probatorio inutilizzabile è inconcepibile dato che la rinnovazione stessa finirebbe per costituire una reiterazione della violazione di legge. L'inutilizzabilità inoltre non è compatibile con lo schema dell'invalidità derivata in quanto il vizio riguarda lo specifico elemento probatorio con conseguenze sulla sua acquisizione al processo, sempre che il giudice abbia formato il proprio convincimento su quell'elemento. In generale tale forma di sanzione processuale non ha la sola funzione di tutela del diritto di difesa, tanto che essa colpisce non solo le prove sfavorevoli al soggetto ma anche quelle favorevoli o indifferenti allo stesso, quanto la funzione di tutelare il generale interesse processuale alla genuinità della prova a garanzia dell'attendibilità dell'accertamento del fatto. G. PORCARO, "Profili ricostruttivi del fenomeno dell'inutilizzabilità", *cit.*, 30-31-32

previsto espressamente. Questa considerazione è stata sovente utilizzata dai giudici della Suprema Corte al fine di suffragare l'indirizzo interpretativo ispirato al principio "*male captum, bene retentum*" secondo il quale sono del tutto irrilevanti, sul piano processuale, i comportamenti illegittimi commessi dall'Amministrazione finanziaria in sede di indagine, sicché gli elementi conoscitivi acquisiti indebitamente dal Fisco sarebbero pienamente idonei a fondare il convincimento del giudice circa la fondatezza della pretesa tributaria con l'unico limite per il giudice di verificarne previamente l'attendibilità²¹³. Ciò che rileva quindi, secondo tale indirizzo, sarebbe la sola attendibilità delle fonti di prova acquisite, ancorché illecitamente. Al riguardo la dottrina non ha mancato di sottolineare come i due piani in questione vadano in realtà tenuti logicamente distinti concernendo l'inutilizzabilità un profilo di rito, collocato in un momento anche anteriore a quello di merito in ordine all'inattendibilità della prova che riguarda invece l'adeguatezza dell'elemento probatorio a sostenere la veridicità del fatto in esso affermato²¹⁴; ma soprattutto una simile impostazione svislisce del tutto le norme poste dal legislatore a garanzia del contribuente in occasione dei controlli che possono essere effettuati a suo carico. A quest'ultimo rilievo la Corte di Cassazione ha tuttavia replicato che "*il fatto che talune violazioni non comportano la sanzione specifica della inutilizzabilità degli elementi irrualmente acquisiti, non significa che la violazione sia priva di conseguenze e che, quindi, la norma sia tamquam non esset. In casi del genere, infatti, le conseguenze sanzionatorie ricadono direttamente sull'autore dell'illecito,*

²¹³ L'orientamento in questione risolve il conflitto tra l'interesse alla ricerca della prova e l'interesse alla tutela della sfera giuridica del contribuente ritenendo prevalente l'esigenza di ricerca della verità materiale, anche a costo del sacrificio dei diritti del singolo in un'ottica marcatamente inquisitoria. In questo senso si esprimono ad esempio Cass., sez. trib., 19 giugno 2001, n. 8344; Cass., sez. trib., 17 gennaio 2002, n. 458; Cass., sez. trib., 2 febbraio 2002, n. 1383; Cass., sez. trib., 26 maggio 2003, n. 8273 in cui si legge che "*va richiamato quell'orientamento di questa Corte che ha distinto la inutilizzabilità dalla attendibilità: in materia tributaria non vige il principio, presente invece nel codice di procedura penale, secondo cui è inutilizzabile la prova acquisita irrualmente: pertanto, gli organi di controllo possono utilizzare tutti i documenti dei quali siano venuti in possesso salvo la verifica della attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico*". N. CARRETTO, "*Il difficile bilanciamento tra ricerca della prova e tutela del contribuente*", cit., 777. Più recenti sono invece le pronunce di Cass., sez. trib., 12 febbraio 2010, n. 3388; Cass., sez. trib., 16 giugno 2006, n. 14055. A.R. CIARCIA, "*Il ruolo dell'autorizzazione*", cit., 572 in nota.

²¹⁴ G. PORCARO, "*Profili ricostruttivi del fenomeno della inutilizzabilità*", cit., 20

sul piano disciplinare e, se del caso, sul piano della responsabilità civile e penale”²¹⁵. Comunque, come sottolineato dalla dottrina, l’argomento su cui si poggia tale indirizzo interpretativo, volto ad escludere il principio dell’inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita dal processo tributario sulla base della mancanza di una norma espressa in tal senso, risulta debole, non solo dal punto di vista sistematico e alla luce della giurisprudenza europea²¹⁶, ma anche sul piano del diritto

²¹⁵ Cass., sez. trib., 2 febbraio 2002, n. 1383 che prosegue affermando che “non sarebbe giusto che una prova oggettivamente ammissibile, non possa essere utilizzata a causa della negligenza di chi l’ha acquisita. Questo ne dovrà rispondere nelle sedi competenti, mentre la prova non subisce gli effetti della illegittimità, come conseguenza necessaria della eventuale illiceità della acquisizione. Si tratta di due diversi profili (uno soggettivo e l’altro oggettivo) che non vanno confusi”. A.R. CIARCIA, “Il ruolo dell’autorizzazione”, cit., 572 in nota.

²¹⁶ L’art. 47 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea garantisce il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo in forza del quale: “ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell’Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge”. La Corte di Giustizia dell’Unione Europea in riferimento a tale disposizione ha affermato che “l’effettività del controllo giurisdizionale...esige che il giudice che ha effettuato il controllo di legittimità di una decisione che costituisce l’attuazione del diritto dell’Unione possa verificare se le prove sulle quali tale decisione si fonda non siano state ottenute e utilizzate in violazione dei diritti garantiti dal diritto dell’Unione e, in special modo, dalla Carta” e che “se tale requisito non è soddisfatto...le prove ottenute nell’ambito del procedimento penale e utilizzate nel procedimento amministrativo tributario non devono essere ammesse e la decisione impugnata che si basa su tali prove deve essere annullata se, per tale ragione, essa risulta priva di fondamento”. Così si esprime CGUE, C-419/14, *WebMindLicenses Kft.*, par. 87 e 89. L. SABBÌ, “La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi, ispezioni e verifiche per incompatibilità con i principi della CEDU e della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea” in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018,4,1182. Allo stesso modo, il ricorso non potrà dirsi effettivo se il giudice investito dello stesso avverso una decisione dell’amministrazione finanziaria comportante una rettifica dell’IVA non sia abilitato a controllare che le prove assunte in un procedimento amministrativo connesso, del quale il soggetto passivo non era parte, e sulle quali si basa la decisione, non siano state ottenute in violazione dei diritti garantiti dall’UE o dalla Carta, con la conseguenza che le prove ottenute nei procedimenti connessi non devono essere ammesse e la decisione impugnata, che si basi su tali prove, deve essere annullata se, per tale ragione, risulti priva di fondamento. In questo senso, CGUE, *Glencore*, C-189/2018, 16 ottobre 2019. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 228. La giurisprudenza della Corte di Giustizia costituisce autorevole fonte diretta per le materie in cui si applichi il diritto dell’Unione. Per le altre materie viene comunque in rilievo l’art. 6 della CEDU relativo al principio del “giusto processo”. La Corte di Strasburgo ritiene che l’utilizzazione di una prova acquisita illegalmente non determini *ex se* una lesione di tale disposizione, la quale non disciplina le questioni sull’ammissibilità delle prove, demandate all’ordinamento nazionale, dovendosi piuttosto valutare la compatibilità convenzionale del procedimento nel suo complesso. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 232. Tuttavia, la stessa Corte EDU pur ammettendo che le legislazioni nazionali possano non subordinare l’esecuzione di interferenze con i diritti previsti dalla Carta, quali in particolare il diritto al rispetto della vita privata e familiare, ad un controllo giurisdizionale *ex ante*, pretende però che sia previsto un controllo giurisdizionale *ex post* che sia effettivo in considerazione

positivo e del dato testuale²¹⁷. L'articolo 70 del d.P.R. n. 600/1973, e 75 del d.P.R. n. 633/1972, dispongono espressamente che “*per quanto non è diversamente disposto...si applicano, in materia di accertamento delle violazioni e di sanzioni, le norme del codice penale e del codice di procedura penale*”. Per effetto del rinvio al sistema processuale penalistico complessivamente considerato deve quindi ritenersi applicabile anche l'art. 191 c.p.p. e, dato che di regola le indagini tributarie mirano ad accertare violazioni della normativa fiscale, la regola dell'inutilizzabilità godrebbe anche in materia tributaria della necessaria copertura legislativa²¹⁸. Comunque, anche a voler ignorare un siffatto rinvio espresso²¹⁹, evidenti sono i punti di contatto tra

del caso specifico e che consenta all'interessato di ottenere una “riparazione adeguata” del pregiudizio subito. Riparazione adeguata che prima di tutto consiste nella possibilità di evitare il propagarsi degli effetti della violazione perpetrata anche alla sfera patrimoniale del contribuente escludendo dal processo, e prima ancora dal procedimento volto all'emissione dell'atto impositivo, gli elementi di prova raccolti in occasione di una misura giudicata illegittima o non necessaria. A. VIOTTO, “*Il diritto al rispetto della vita privata e familiare*”, cit., 167

²¹⁷ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 225

²¹⁸ Secondo la giurisprudenza invece, come ad esempio incidentalmente Cass., ord. sez. trib., n. 10664/2021, il richiamo al codice di rito penale operato dalla legge fiscale varrebbe solo nel caso di indagine effettuata dalla Guardia di Finanza in sede di polizia giudiziaria. Tuttavia, una simile lettura restrittiva non sembra supportata da alcun elemento testuale e dall'altro lato introduce una distinzione che non ha sicuro fondamento sistematico. Non si capisce in effetti come mai la stessa istruttoria, finalizzata allo stesso risultato, sarebbe soggetta a regole diverse sulla base del solo dato topografico del dove l'indagine scaturisce cioè il motivo per cui i medesimi poteri avrebbero regole diverse se esercitati dall'Agenzia delle Entrate o dalla Guardia di Finanza. Ciò che conta dovrebbe essere la posizione giuridica incisa e non il soggetto che la incide. Inoltre, l'impostazione *de qua* si pone potenzialmente in distonia rispetto alla diversa ma correlata giurisprudenza che, nel caso di violazioni di norme dell'ordinamento di provenienza (penale o straniero) circa l'acquisizione del materiale istruttorio, sancisce l'irrelevanza delle violazioni se sono state rispettate le regole dell'ordinamento di destinazione ossia proprie dell'ordinamento tributario. Nell'interpretazione dell'art. 70 del d.P.R. 600 in effetti, al fine di addivenire al medesimo risultato cioè negare la rilevanza delle violazioni, la giurisprudenza rovescia il medesimo argomento sistematico ritenendo che sia rilevante la sola sede di partenza dell'indagine. Se le norme tributarie interne richiamano le regole del codice di procedura penale senza limitazioni allora queste dovrebbero trovare generale applicazione, essendo indifferente da quale contesto o funzione provenga la prova. Bisogna poi ricordare che il ragionamento verte su situazioni patologiche, su casi in cui le indagini abbiano violato delle regole. Non si comprende soprattutto il motivo per cui il fatto di accertare violazioni commesse dal contribuente legittimerebbe violazioni da parte degli organi di indagine. Non si può affermare l'irrelevanza della violazione di ogni e qualsiasi regola, ma occorre invece individuare un criterio unitario e proporzionato da applicare in modo uniforme in modo tale da non determinare aree di formalismo suscettibili di generare impunità per gli evasori fiscali, ma neppure lesioni di diritti costituzionalmente garantiti. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 226-227

²¹⁹ Non è sufficiente, in quanto smentita dal dato testuale, l'affermazione che non sarebbe riconoscibile un generale principio di inutilizzabilità nel processo tributario, dovendosi piuttosto spostare l'attenzione sul successivo passo del percorso argomentativo, relativo alla valutazione di compatibilità tra norme di settori giuridici diversi. Si deve cioè valutare la concreta efficacia delle

questi due tipi di processo che potrebbero giustificare un'applicazione analogica delle relative norme processuali²²⁰. Parte della dottrina ravvisa un'assimilazione tra sistema probatorio tributario e la correlata impostazione penalistica in relazione alla qualificazione delle parti nella fase procedimentale e istruttoria: in entrambi gli ambiti, infatti, le norme attribuiscono alla sola parte pubblica significativi poteri funzionali all'assunzione degli elementi di prova che bilanciano la situazione di fatto deteriorata in cui quella stessa parte versa nel momento della commissione della violazione. In effetti, ove sia ravvisabile una parità tra le parti in senso stretto, una simile differenza di trattamento non sarebbe accettabile, tanto che nessun privilegio è sul punto riconosciuto dalla disciplina civilistica. Inoltre, non rappresenterebbe un ostacolo insormontabile la diversità tra istruzione primaria, di natura amministrativa e riguardante l'accertamento, e istruzione secondaria, di natura processuale, riguardante la controversia. Se è vero che i principi del diritto processuale non risultano estensibili *tout court* al procedimento di accertamento, non vale tuttavia in assoluto il contrario: non è cioè la semplice natura processuale della norma ad impedirne l'applicazione alle fasi procedimentali tributarie, quanto piuttosto la sua incompatibilità strutturale e funzionale, anche perché non tutte le norme del codice di rito penale attengono al processo penale, potendo riguardare anche il procedimento e

norme del codice di procedura penale richiamate dalla legge fiscale nell'ambito del processo tributario e dimostrare in negativo l'incompatibilità tra l'art. 191 c.p.p. e l'accertamento tributario. G. PORCARO, *"Profili ricostruttivi del fenomeno della inutilizzabilità"*, cit., 28

²²⁰ Un confronto potrebbe operarsi anche con riferimento al processo civile in quanto il d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 recante il codice del processo tributario, all'art. 1, dedicato agli organi della giurisdizione tributaria, stabilisce al comma 2 che *"i giudici tributari applicano le norme del presente decreto e, per quanto da esse non disposto e con esse compatibili, le norme del codice di procedura civile"*. Anche nel processo civile manca tuttavia una norma che espressamente sanziona con l'inutilizzabilità le prove che siano state acquisite con modalità illegittime. Al riguardo si sono delineati nel tempo due orientamenti contrapposti. Secondo il primo sarebbero producibili e utilizzabili in giudizio le prove precostituite ottenute mediante illeciti sulla base dell'assunto che gli atti illeciti con cui la parte si è procurata o ha formato le prove appartengono ad *"un momento preprocessuale, del tutto estraneo al giudizio"*. Per il secondo orientamento, invece, l'utilizzabilità in giudizio di tali prove si pone in insanabile contrasto con i valori della Carta costituzionale. Più precisamente, muovendo dall'art. 13, comma 4 della Costituzione ove è dichiarata la revoca di diritto e la totale inefficacia degli atti istruttori lesivi della libertà personale, letto in combinato disposto con i successivi artt. 14, 15, 21, commi 3 e 4, Cost., si è ricostruito il generale divieto di utilizzare in giudizio le prove raccolte in violazione dei fondamentali diritti di libertà dei cittadini, operante indistintamente nel processo civile e nel processo penale. M. MISCALI, *"Documentazione illecitamente acquisita"*, cit., 765

dunque la fase delle indagini²²¹. Ad ogni modo, la giurisprudenza della Cassazione ha talvolta smentito il proprio orientamento restrittivo affermando che l'inutilizzabilità non abbisogna di un'espressa disposizione sanzionatoria²²² e che, a prescindere dalla verifica dell'esistenza o meno, nell'ordinamento tributario, di un principio generale di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, analogo a quello previsto per il processo penale dall'art. 191 c.p.p., o dalla possibilità di estendere, per il suo carattere di norma generale di civiltà, tale principio anche all'ordinamento fiscale, l'inutilizzabilità discende dal valore stesso dell'inviolabilità del domicilio, tutelato dall'art. 14 Cost²²³. Di conseguenza, l'inutilizzabilità diventa il riflesso naturale, sul piano processuale, della violazione dei diritti costituzionali del contribuente, secondo il paradigma, elaborato dalla Corte costituzionale, della c.d. "prova incostituzionale"²²⁴. Le prove assunte con modalità lesive dei diritti

²²¹ G. PORCARO, "Profili ricostruttivi del fenomeno della inutilizzabilità", cit., 28-29. Comunque, secondo la giurisprudenza penale "a differenza di quanto accade per i limiti probatori civili, i divieti probatori penali producono i loro effetti, se violati, in qualsiasi settore dell'ordinamento, proprio perché la logica che presiede alla garanzia della inutilizzabilità non è interna ed esclusiva al processo penale", in questo senso si esprime Cass., sez. III, 25 marzo 2010, n. 13426. Un diverso indirizzo sostiene invece l'incompatibilità tra i due regimi probatori sulla base dell'art. 654 c.p.p. che disciplina gli effetti del giudicato penale nel giudizio amministrativo sancendo il principio della separatezza tra i giudizi. Inoltre, nel processo tributario varrebbero peculiari regole in ordine alla prova per presunzioni dei fatti giuridici, consenti anche "sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza dell'Ufficio" ai sensi dell'art. 55 del d.P.R. 633/1972. S. CAPOLUPO, "Accessi illegittimi in locali ad uso promiscuo", cit., 2311.

²²² In questo senso si esprimevano già le Sezioni Unite, 21 novembre 2002, n. 16424 giustificando tuttavia il principio dell'inutilizzabilità delle prove sulla base dell'istituto amministrativo dell'invalidità derivata.

²²³ Così ad esempio Cass., sez. trib., 23 aprile 2007, n. 9568. A.R. CIARCIA, "Il ruolo dell'autorizzazione", cit., 572.

²²⁴ Per "prova incostituzionale" si intende qualsiasi prova o mezzo di prova, le cui modalità di formazione, di acquisizione o di assunzione, a prescindere dalla qualificazione dell'illecito e indipendentemente dalla presenza di specifici divieti, enunciati nelle norme processuali ordinarie, siano in contrasto con le garanzie fondamentali della persona che la Costituzione assicura ad ogni individuo. Già la Corte costituzionale, nella sentenza del 4 luglio 1973, n. 34, affermava che: "la Corte sente il dovere di mettere nella dovuta evidenza il principio secondo il quale attività compiute in dispregio dei fondamentali diritti del cittadino non possono essere assunte di per sé a giustificazione ed a fondamento di atti processuali a carico di chi quelle attività costituzionalmente illegittime ha subito". Il principio *de quo* è stato affermato con riferimento al procedimento penale, ma è suscettibile di estensione anche al processo civile e al processo tributario in quanto i valori della persona coinvolti restano i medesimi, inoltre se queste libertà sono incomprimibili dall'Autorità penale, a maggior ragione si dovrebbe raggiungere la stessa conclusione per l'attività d'indagine del Fisco. N. CARRETTO, "Il difficile bilanciamento tra ricerca della prova e tutela del contribuente", cit., 779-780

fondamentali del cittadino, come quelli tutelati dagli artt. 13,14 e 15 Cost., sono quindi incostituzionali, ancor prima che illecite, con conseguente loro inutilizzabilità, a prescindere dall'esistenza di un esplicito divieto processuale²²⁵. La Suprema Corte sottolinea inoltre l'esigenza di distinguere le conseguenze di eventuali violazioni istruttorie a seconda della *ratio* ispiratrice delle diverse norme procedurali disciplinate le indagini tributarie e della natura dell'interesse ad esse sottostante. Infatti, *“non qualsiasi irrivalenza nell'acquisizione di elementi rilevanti ai fini dell'accertamento fiscale comporta, di per sé, la inutilizzabilità degli stessi, in mancanza di una specifica previsione in tal senso ed esclusi, ovviamente, i casi in cui viene in discussione la tutela dei diritti fondamentali di rango costituzionale”*²²⁶. Così, secondo l'indirizzo in commento, se il Fisco viola norme poste a presidio di prerogative costituzionali del contribuente, ciò determina la inutilizzabilità degli elementi conoscitivi acquisiti, mentre se la norma violata attiene ad interessi diversi, considerati di carattere organizzativo o interno all'Amministrazione, l'elemento di prova, pur irrivalentemente acquisito, risulterà idoneo a fondare la decisione del giudice circa la fondatezza della pretesa fiscale. In questo passaggio, tuttavia, risiede il limite della soluzione considerata. Ci si può infatti chiedere quale sorte processuale spetti agli elementi conoscitivi fiscalmente rilevanti acquisiti irrivalentemente in disprezzo, non di diritti fondamentali di rango costituzionale, bensì di posizioni giuridiche soggettive che trovano riconoscimento nella sola legge ordinaria²²⁷. È difficile in effetti sostenere che, laddove l'attività d'indagine sia subordinata ad un preciso vincolo normativo, quale ad esempio l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, la violazione di esso non si traduca in un'acquisizione illegittima di elementi probatori con loro conseguente inutilizzabilità, e ciò a prescindere dal rango costituzionale o meno dei diritti incisi da tale violazione²²⁸. Comunque, molti, anche se non tutti, dei mezzi istruttori a disposizione dell'Amministrazione finanziaria

²²⁵ G. PORCARO, *“Profili ricostruttivi del fenomeno della inutilizzabilità”*, cit., 33

²²⁶ Cass., 28 aprile 2015, n. 8605. N. CARRETTO, *“Il difficile bilanciamento tra ricerca della prova e tutela del contribuente”*, cit., 779.

²²⁷ N. CARRETTO, *“Il difficile bilanciamento tra ricerca della prova e tutela del contribuente”*, cit., 780

²²⁸ E. MANONI, *“Accesso presso il contribuente”*, cit., 2013

implicano l'esercizio di poteri con correlate posizioni di soggezione dei privati. L'esercizio di poteri da parte della pubblica autorità è soggetto al principio di legalità nel senso che esso deve trovare nella legge il proprio fondamento e dalla legge risulta limitato. La legge tributaria, infatti, nel disciplinare il procedimento di accertamento, stabilisce dei limiti entro cui può essere tollerato il sacrificio della sfera del singolo durante l'acquisizione di informazioni fiscalmente rilevanti, pertanto, oltre tali confini, l'acquisizione dovrebbe essere vietata. E, dato che la legge vieta l'acquisizione di quei dati oltre quei limiti, sembra altrettanto plausibile, che ne vieti anche l'utilizzazione. Sostenere quindi che i dati acquisiti oltre i limiti relativi all'acquisizione siano comunque valorizzabili come prove contrasterebbe con la *ratio* attribuita al sistema dal legislatore ed equivarrebbe ad affermare che le prescrizioni legislative sono prive di contenuto precettivo o che queste regolino solo i doveri dei funzionari ma non l'attività cui essi sono adibiti quando invece le disposizioni sull'istruttoria disciplinano appunto l'attività istruttoria e non certo lo status dei funzionari o le loro possibili responsabilità disciplinari²²⁹. Dall'altro lato è possibile che la legge ponga degli *standard* minimi per l'affidabilità del mezzo istruttorio per cui al di sotto di tale *standard* il provvedimento non può assumere come provata la circostanza considerata dato che non si raggiungerebbe il richiesto *standard* probatorio legale²³⁰. Le conseguenze sulla tenuta del provvedimento impositivo sono comunque diverse a seconda che si adotti la tesi dell'invalidità derivata o invece quella volta a considerare inutilizzabili gli elementi probatori irrualmente acquisiti. Infatti, la prima delle impostazioni menzionate, facente perno sulla natura procedimentale dell'accertamento tributario, ritiene sussistente un nesso di stretta presupposizione tra l'atto conoscitivo e il successivo atto di accertamento, tanto che i vizi del primo si riverberano necessariamente sul secondo costituendo un vizio intrinseco dello stesso e determinandone automaticamente la caducazione, senza che occorra valutarne ulteriormente la fondatezza. Se invece si aderisce alla tesi

²²⁹ A. MARCHESELLI, "Indagini tributarie a trabocchetto e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttorie e utilizzabilità della prova" in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2020,1, 155

²³⁰ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 227

dell'inutilizzabilità della prova, la relativa illegittimità si traduce in un divieto di utilizzazione del materiale probatorio, ma solo se il provvedimento non è in grado di reggersi autonomamente su altre prove acquisite ritualmente andrà annullato. La fondatezza del provvedimento è sottoposta ad una “prova di resistenza” cioè si valuta se lo stesso possa dirsi fondato anche dopo aver sottratto le prove illegittimamente acquisite. Il vizio dell'avviso di accertamento è sì derivato dalla violazione istruttoria, ma non per effetto di un contagio tra atti indefettibilmente collegati, quanto per il venire meno di uno dei fondamenti dell'atto successivo cioè solo se questo non è in grado di giustificarsi altrimenti, una volta sottratti i dati non utilizzabili, andrà annullato²³¹. Si potrebbe anche parlare, con minore rigore scientifico, di invalidità derivata dovendosi tuttavia sottolineare il fatto che tale effetto non è automatico, ma sottoposto ad una prova di resistenza²³². Infine, bisogna verificare se, per i provvedimenti basati su irrituali acquisizioni probatorie, possa trovare applicazione l'art. 21 *octies* della l. n. 241/1990, introdotto dalla l. 11 febbraio 2005, n. 15. L'articolo 21 *octies*, dopo aver previsto al primo comma l'annullabilità del provvedimento amministrativo in caso di sussistenza di una delle tre categorie tipiche di vizio ossia violazione di legge²³³, eccesso di potere e

²³¹ Il provvedimento impositivo non potendo fondarsi su prove illecite o illegittime, non si configurerebbe tanto come illegittimo, quanto piuttosto come inidoneo a supportare adeguatamente gli assunti della parte pubblica in base al principio dell'onere della prova stabilito dall'art. 2697 del Codice civile ai sensi del quale “*chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*”. Se invece la pretesa fiscale sia fondata, oltre che su prove “*male receptae*” anche su elementi conoscitivi acquisiti in modo legittimo e idonei a costituire sufficiente giustificazione in punto di fatto, ne deriva che la stessa dovrà considerarsi legittima non essendo deficitaria sotto il profilo probatorio. M. DI SIENA, “*Tutela giudiziale e illegittimità istruttorie*, cit., 1310

²³² A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 229

²³³ La violazione istruttoria configura sicuramente una violazione di legge e ciò comporta interessanti corollari quanto alla deducibilità del vizio in sede di legittimità. Se si censura la sentenza per non aver rilevato la violazione istruttoria viene in rilievo il motivo di ricorso consistente nella violazione o falsa applicazione della norma istruttoria; se invece si censura il fatto di non aver annullato il provvedimento nonostante tale violazione allora occorre distinguere. Ove si censuri il fatto di non aver ritenuto che sussista la regola dell'inutilizzabilità della prova illegittimamente acquisita o si ritenga che la violazione non sia tra quelle che determinano l'inutilizzabilità, si rientra comunque nei motivi di violazione o falsa applicazione di legge, la quale consiste nella regola di inutilizzabilità in combinato disposto con la regola istruttoria. Se invece si censura l'errato apprezzamento del fatto che il provvedimento, sottratte le prove illegittime, non si regge altrimenti, allora si censura un apprezzamento di fatto e lo spazio di ricorso per cassazione si riduce nei limiti in cui si può far valere

incompetenza, al comma 2 effettua un depotenziamento dei vizi formali stabilendo che “non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato”. La dottrina prevalente, tuttavia, ha ritenuto non applicabile alla materia tributaria la norma in questione in quanto, nel caso di atti basati su irrivalenti acquisizioni probatorie, vengono in rilievo vizi di tipo sostanziale che non possono che provocare l’annullamento dell’atto, a prescindere dalla considerazione che il suo contenuto dispositivo sia palese²³⁴. Va sottolineato infatti che alcuni atti tributari, quali l’avviso di accertamento, sono subordinati all’esistenza di presupposti di fatto e di diritto non incontrovertibili e che la presenza di margini di scelta, in relazione all’ *an*, al *quid* o al *quomodo*, come quelli che vengono in rilievo nell’esercizio di poteri istruttori, dà luogo ad atti solo parzialmente vincolati²³⁵. Comunque, se il vizio ha natura formale e riguarda la formazione degli atti, come nel caso di errori materiali nel verbale di accesso o di mancata sottoscrizione di uno dei verbalizzanti di uno dei fogli del verbale, occorre prestare cautela. In queste ipotesi potrebbe non sussistere uno specifico diritto del cittadino da tutelare, ma solo un interesse generale al “buon andamento della pubblica amministrazione” che difficilmente può trovare tutela nella cognizione del giudice tributario. La soluzione andrà allora ricercata caso per caso, tenendo conto della rilevanza degli effetti prodotti dal vizio²³⁶ poiché assumono rilievo, ai fini dell’annullamento, solamente i vizi formali che riverberino i propri effetti, diretti o indiretti, sulla correttezza sostanziale del provvedimento.

il motivo di ricorso dato dall’omesso esame di fatto decisivo o il vizio processuale di radicale carenza o illogicità della motivazione, integranti violazione dell’art. 132 c.p.c. e 36 del d.lgs. n. 546/1992 nell’ambito dell’art. 360 n. 4 c.p.c. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 229 in nota.

²³⁴ A.R. CIARCIA, “Il ruolo dell’autorizzazione nell’attività istruttoria”, cit., 573

²³⁵ L. DEL FEDERICO, “La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi” in *Rivista di diritto tributario*, 2010, 6, I, 758

²³⁶ C. BUCCICO, “Gli accessi nell’abitazione e negli studi professionali”, cit., 1513

4. *Inutilizzabilità: gravità e proporzionalità quali criteri generali per la selezione delle ipotesi rilevanti.*

Una volta assunta la premessa che le violazioni istruttorie possono impattare sulla validità dell'avviso di accertamento quando esso, senza le risultanze acquisite illegittimamente, non sia più sufficientemente fondato, resta da chiarire che non tutte le violazioni sono suscettibili di produrre un simile effetto. Il criterio interpretativo che in assenza di prescrizioni espresse attribuisce rilievo al valore costituzionale sottostante alla norma procedimentale è utile poiché effettivamente in questi casi la norma pone un limite al potere, tuttavia, non è da solo decisivo. Da un lato, infatti, molte delle iniziative di indagine si relazionano con libertà costituzionali per cui tale criterio non è particolarmente selettivo, se applicato in senso proprio; dall'altro, esso può valere unicamente come criterio di selezione dei casi rilevanti. Determinano sicuramente inutilizzabilità le violazioni di regole legislative che tutelino tali valori, ma non è possibile sostituire la disciplina legislativa con un controllo diffuso di costituzionalità. Più nel dettaglio, a fronte di una regola sull'istruttoria e in mancanza di una sanzione espressa di inutilizzabilità, in caso di violazione di quella regola, è corretto domandarsi se la norma a monte limitasse il potere di indagine, e ciò accade sempre quando la norma pondera tra valori costituzionali tra loro in conflitto, ma non sarebbe corretto invertire il ragionamento: se una regola limita il potere, essa non può essere considerata irrilevante, in merito alla inutilizzabilità, sostituendosi *tout court* e sempre da parte del giudice la verifica sulla correttezza della ponderazione legislativa²³⁷. Comunque, in termini generali, è facile intuire che la conclusione della non utilizzabilità deve essere giustificata da e proporzionata alla violazione e che tale giustificazione non sussiste quando si tratti di violazioni di norme a presidio della sola organizzazione interna dell'attività amministrativa o di violazioni di insufficiente gravità. È possibile quindi classificare a questi fini le norme sull'istruttoria in diverse categorie ossia le norme interne di organizzazione

²³⁷ Se il giudice ritiene non compatibile con il principio di proporzionalità la regola che pone un limite al potere, allora la via sarebbe quella di elevarne questione di legittimità costituzionale, o, nelle materie armonizzate, porsi un delicato problema di disapplicazione della norma interna.

dell'attività degli uffici; le norme finalizzate a garantire l'accuratezza dell'accertamento; le norme poste a garanzia di diritti e interessi privati, del contribuente e di terzi e infine le norme di garanzia di interessi pubblici diversi da quelli relativi all'attuazione dei tributi. Posta questa premessa, le norme sull'istruttoria la cui violazione è idonea ad inficiare l'accertamento sono solo quelle che esprimono la congruità della procedura seguita al suo scopo, derivanti dalla necessità di accertare con sufficiente precisione e plausibilità l'entità del presupposto²³⁸, ovvero le norme che segnano i limiti esterni del potere dell'Amministrazione finanziaria rispetto ad interessi altrui non potendo il contribuente azionare interessi spettanti al soggetto pubblico. Rientrano sicuramente in quest'ultima categoria, idonea a determinare l'inutilizzabilità del materiale probatorio illegittimamente acquisito, le norme che disciplinano accessi, ispezioni e verifiche. Nel dettaglio, in ordine alla necessità di autorizzazione del capo dell'Ufficio per l'esecuzione di accessi presso luoghi esclusivamente "professionali", intesi in senso lato, si ritiene che la lettera di incarico assolva due differenti funzioni: da una parte una funzione di controllo interno all'Amministrazione, dall'altra quella di controllo esterno, dal lato del contribuente, della non arbitrarietà dell'iniziativa. Il problema dell'assenza di tale autorizzazione si intreccia con la diversa e ulteriore prescrizione posta dall'art. 12, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente, la quale impone ai verificatori di fornire, all'atto dell'accesso, idonea giustificazione delle sue ragioni. In questi casi il controllo esterno sulla non arbitrarietà delle ragioni dell'accesso può essere effettuato anche in assenza di autorizzazione poiché può darsi il caso in cui l'autorizzazione del Capo dell'Ufficio manchi, ad esempio quando l'autorizzazione sia motivata, ma firmata da un funzionario, e, nonostante ciò, al contribuente sia data comunque comunicazione delle ragioni dell'accesso o questo sia giustificato altrimenti. Invece per quel che attiene al controllo interno è opinione preferibile che il contribuente non possa dolersi della sua mancanza, sempre che non

²³⁸ Un esempio di norme di questo tipo è dato da quelle relative al contraddittorio procedimentale, considerato strumento di adeguamento dell'accertamento fondato su dati standard, come gli studi di settori, alla realtà del contribuente. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari, cit.*, 230-231

si ritenga che la regola esprima una prescrizione legislativa per la quale solo il dirigente sia dotato della necessaria preparazione, competenza tecnica ed esperienza per valutare l'iniziativa²³⁹. Nel diverso caso di accesso in locali adibiti anche o esclusivamente ad abitazione, è necessaria in via aggiuntiva l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica, la quale rappresenta una condizione di legittimità dello stesso ed è posta palesemente a tutela di un interesse privato del contribuente o del terzo, consistente nell'interesse all'inviolabilità del proprio domicilio, come limite esterno del potere. Di conseguenza l'omessa autorizzazione o il vizio della sua motivazione²⁴⁰ rendono inutilizzabili i dati acquisiti secondo lo schema previamente descritto. Infine, per quel che attiene alle modalità degli accessi ed in particolare al relativo termine di durata di trenta giorni, prorogabili, è pacifico che si tratti di norme riguardanti l'esercizio del potere poste a tutela del contribuente. Tuttavia, sono state prospettate in merito due ricostruzioni estreme: da un lato la considerazione di tali disposizioni come rigidamente vincolanti e disciplinanti il limite esterno del potere di accertamento, in prospettiva opposta invece come direttive di massima meramente indicative. Nel primo caso la violazione determinerebbe sempre inutilizzabilità dei risultati ottenuti, nel secondo mai. Maggiormente preferibile risulta essere una tesi intermedia che ritiene che debba valutarsi anche la gravità della violazione alla luce del principio di proporzionalità, ricercando la soluzione caso per caso e sanzionando con l'inutilizzabilità solamente le ipotesi in cui i limiti temporali siano stati superati in assenza di materiali e ragionevoli giustificazioni. In proposito soccorre il principio di buona fede poiché condotte capziose o particolarmente resistenti del contribuente possono concorrere a giustificare il superamento dei limiti²⁴¹.

²³⁹ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari, cit.*, 268

²⁴⁰ Quando, ad esempio, la motivazione sia assente, carente, anche per l'uso di formule generiche o di mero stile o contraddittoria, dalla quali gravi indizi di violazione richiesti dalla legge per l'accesso nei locali adibiti esclusivamente ad abitazione del contribuente o del terzo.

²⁴¹ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari, cit.*, 270

5. *L'eventuale efficacia sanante del consenso prestato dal contribuente al fine dell'utilizzabilità degli elementi probatori acquisiti nel corso di indagini illegittime. Il consenso libero e informato.*

Un'altra questione dibattuta in dottrina e in giurisprudenza, collegata al tema della rilevanza dei vizi dell'attività istruttoria e delle relative conseguenze sulla validità dell'atto di accertamento emesso all'esito dell'attività d'indagine illegittima, riguarda l'eventuale rilievo della spontanea collaborazione del contribuente o di soggetti in vario modo collegati allo stesso in vista della sanatoria di acquisizioni probatorie avvenute senza l'osservanza delle cautele che l'ordinamento prevede a garanzia del soggetto sottoposto a controllo²⁴². Il problema, in senso proprio, riguarda l'efficacia delle manifestazioni di volontà del contribuente il quale accetti che si verifichino nei suoi confronti determinate conseguenze giuridiche; in senso lato, si tratta dell'espressa accettazione del compimento da parte degli operanti di determinate attività che non sarebbero altrimenti consentite²⁴³. Sotto questo profilo, le criticità emergono dall'assenza nella disciplina positiva tributaria di una specifica previsione circa il rilievo dell'eventuale assenso o dissenso del contribuente rispetto all'accesso e alle altre attività d'indagine correlate che siano svolte irrualmente nei suoi confronti, a fronte di un'elaborazione giurisprudenziale che tende invece ad una sempre più frequente valorizzazione di tale comportamento. Un primo ostacolo di ordine generale alla posizione che ritiene che il consenso possa produrre un qualche tipo di effetto in materia tributaria muove dalla pacifica indisponibilità del diritto tributario che non permetterebbe al contribuente di incidere sullo svolgimento dell'attività amministrativa finalizzata alla riscossione del tributo stante la doverosità dell'adempimento impositivo. Tuttavia, se meglio precisato, l'argomento in questione pare sostanzialmente svuotato di rilevanza. L'indisponibilità del diritto tributario implica solamente che la fonte degli obblighi tributari non è volontaristica, cioè non ci si può obbligare né liberare volontariamente e non risulta possibile la

²⁴² T.C. MANIGRASSO, "La rilevanza del consenso dell'avente diritto nelle attività d'indagine irrualmente esercitate", cit., 2120

²⁴³ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, Accertamenti tributari, cit., 291

rimessione totale o parziale dei debiti, ma ciò non significa che, per quanto riguarda l'attuazione del tributo, le scelte delle parti siano totalmente prive di effetti²⁴⁴.

Inoltre, in materia di indagini, tale conclusione è rafforzata dal fatto che il consenso della cui ammissibilità ed efficacia si discute non ha legami con il rapporto sostanziale, il quale si pone sì a monte del procedimento, ma è indipendente da esso. L'oggetto del consenso non riguarda l'obbligo di pagare il tributo, bensì la deroga a cautele che riguardano altre e diverse posizioni giuridiche soggettive; i diritti che vengono coinvolti in questa sede non scaturiscono dal dovere contributivo²⁴⁵, ma appartengono alla sfera privata del contribuente²⁴⁶. Si tratta sostanzialmente di chiarire se il soggetto sottoposto ai poteri d'indagine possa validamente rinunciare alle regole previste, ad esempio, a tutela del proprio domicilio. Vengono dunque in rilievo concetti puramente civilistici che nella materia tributaria trovano solo l'occasione in cui avviene la frizione con il diritto personale. In generale il consenso è valido se esprime un atto di disposizione di diritti suscettibili di gestione; così il

²⁴⁴ Per comprendere meglio tale passaggio logico è utile effettuare un confronto con la materia penale. Anche tale ambito è indisponibile e la fonte dell'obbligo non è volontaria poiché l'imputato non può decidere di andare in prigione. Questi, tuttavia, può, ad esempio, ammettere il reato, non contestare le accuse del Pubblico Ministero, non chiedere l'incidente probatorio, non appellare le sentenze, non richiedere misure alternative e così via. Simmetricamente, anche il P.M. ha margini di scelta in ordine a profili procedurali. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 292

²⁴⁵ La giurisprudenza interna spesso confonde il piano del fine della indagine con quello, diverso, degli strumenti della stessa, riconducendo i diritti fondamentali e personali del contribuente, direttamente lesi nel corso dell'indagine tributaria, alla sua sfera patrimoniale che concerne invece il fine delle indagini, determinando in questo modo un affievolimento di tutela. La distinzione tra questi due tipi di ingerenze nei diritti fondamentali del contribuente è invece ben chiara in sede internazionale ed espressa lucidamente nelle Conclusioni dell'Avvocato generale Kokott del 2 luglio 2020, procedimenti riuniti C- 245/2019 e C-246/2019, caso *État luxembourgeois*, al paragrafo 71, in cui si legge che *“sussistono, tuttavia, due ingerenze distinte e indipendenti nei diritti fondamentali di un soggetto, le quali devono essere separate sul piano giuridico. Da un lato, vengono richiesti dati personali ad un terzo, il che implica un'interferenza nella vita privata del contribuente, tutelata a livello dell'Unione dagli articoli 7 e 8 della Carta. Dall'altro, al contribuente viene imposto un obbligo di corrispondere una somma di denaro. Ciò non pregiudica normalmente il diritto fondamentale al rispetto della vita privata, bensì eventualmente i diritti fondamentali di cui all'articolo 20 (uguaglianza davanti alla legge) e agli articoli 16 e 17 della Carta (libertà d'impresa e diritto di proprietà)”*. E. CAMINALE, *“Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente nel caso di aperture coattive di borse, plichi sigillati e simili in carenza di autorizzazione”* in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 27 ottobre 2021, 7, nota a Cass., ord. 22 aprile 2021, n. 10664

²⁴⁶ E. CAMINALE, *“Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente”*, cit., 6

soggetto non potrà compiere, se non entro certi limiti, validi atti di disposizione della propria integrità fisica, ma potrà invece far entrare nel proprio domicilio chi vuole, con la conseguenza di escludere fatti penalmente rilevanti quali il delitto di violazione di domicilio. Posta questa premessa, non si comprende per quale motivo il contribuente non potrebbe acconsentire ad iniziative di indagine tributaria, anche esorbitanti i limiti stabiliti dalla legge tributaria, purché si rimanga entro il confine del consentito esercizio civilistico del diritto. Le disposizioni tributarie stabiliscono il punto di equilibrio tra esercizio del potere pubblico tributario e diritti individuali, strutturalmente esse presuppongono dissenso e necessità di costrizione, pertanto, ove tale dissenso non vi sia, rimane da verificare l'indisponibilità o il superamento dei limiti di disponibilità in ordine al diritto sottostante, verifica che non dipende da regole tributarie, ma da regole civilistiche²⁴⁷. Riguardo poi alle posizioni coinvolte nell'istruttoria tributaria, tale indisponibilità risulta di non probabile configurazione²⁴⁸. In ogni caso, il consenso può avere un ruolo solamente rispetto a regole che concernano l'esercizio di poteri o l'attivazione di obblighi essendo irrilevante, in quanto non richiesto né sanante, in relazione ad attività di indagine che

²⁴⁷ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari, cit.*, 292

²⁴⁸ Sia la libertà di domicilio che la libertà personale e la segretezza della corrispondenza sono considerati diritti disponibili da parte del titolare. Le ipotesi di indisponibilità si riferiscono infatti a diritti la cui rinuncia sarebbe sostanzialmente in contrasto con il buon costume o l'ordine pubblico, come ad esempio l'integrità fisica, la personalità o la libertà morale, ma non si tratta di norma di diritti su cui l'indagine tributaria possa incidere. Una possibile eccezione, tuttavia, potrebbe consistere nella protezione dei dati personali, se intesa come interesse della collettività e non solo come proiezione di un diritto individuale. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari, cit.*, 293 in nota.

Altra parte della dottrina ritiene diversamente che le norme disciplinanti i poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria non siano poste soltanto a garanzia della sfera individuale del contribuente, ma siano anche dirette a tutelare finalità generali, come l'imparzialità, la trasparenza, e più in generale la legalità dell'azione amministrativa, le quali trascendono le esigenze di tutela del singolo configurando di conseguenza tale oggetto giuridico come indisponibile. Seguendo quest'ultima impostazione, nel caso di accesso domiciliare, la mancanza dell'autorizzazione del Procuratore comporterebbe assoluta carenza di potere dei funzionari operanti e non potrebbe essere sanata dal consenso dell'interessato. Viceversa, il consenso potrebbe assumere rilievo nella diversa ipotesi di apertura di borse, casseforti e simili sulla base del fatto che l'art. 52, comma 3, del d.P.R. 633/1972 richiede l'autorizzazione nel solo caso specifico in cui manchi l'assenso all'apertura. Più problematica appare l'ipotesi di mancanza del provvedimento autorizzativo del Capo dell'Ufficio nel caso di accesso in locali esclusivamente "professionali" qualora si riconosca a quest'ultimo la sola funzione di garantire l'organizzazione interna dell'Amministrazione da cui ne deriverebbe come conseguenza l'indisponibilità dell'oggetto giuridico in questione. T.C. MANIGRASSO, *"La rilevanza del consenso dell'avente diritto"*, *cit.*, 2126-2127.

non implicino soggezione o costrizione²⁴⁹. Volendo comunque ripercorrere l'evoluzione giurisprudenziale in materia, si rileva l'esistenza di due orientamenti contrapposti. Secondo un primo indirizzo, sia il consenso espresso che la mancata manifestazione di un dissenso del contribuente o di terzi rispetto all'esercizio di un'attività ispettiva esercitata al di fuori delle previsioni legislative, non hanno efficacia sanante del vizio procedimentale²⁵⁰. A questa impostazione se ne è contrapposta un'altra, tesa, invece, a valorizzare il comportamento del contribuente e quindi il suo eventuale consenso, salvaguardando l'utilizzabilità del materiale probatorio irrualmente acquisito attribuendo efficacia sanante, non solo al consenso, ma anche all'atteggiamento passivo del contribuente o di terzi²⁵¹. Preso atto di tale

²⁴⁹ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 293

²⁵⁰ In particolare nella pronuncia di Cass., 1 ottobre 2004, n. 19689, la Corte ha ritenuto, nel caso di un accesso domiciliare effettuato in assenza di autorizzazione, che *“la mancata opposizione del contribuente non equivale a consenso all'accesso né rende legittimo un accesso operato al di fuori delle previsioni legislative”* e che *“l'eventuale consenso o dissenso dello stesso contribuente all'accesso, legittimo od illegittimo che sia, è del tutto privo di rilievo giuridico non essendo richiesto e/o preso in considerazione da nessuna norma di legge”*. In senso conforme si esprime anche Cass., 19 ottobre 2005, n. 20253 che ha ritenuto invalida la perquisizione personale avvenuta nei confronti di un terzo, e non nei confronti del contribuente o di altri soggetti a questo legati da un rapporto fiscalmente rilevante di cui il primo debba rispondere, in assenza della prescritta autorizzazione dell'autorità giudiziaria *“non essendo concepibile che l'eventuale atteggiamento inattivo e/o di rinuncia del terzo perquisito possa riverberarsi in danno del contribuente il quale non ha nessun potere neppure di concorrere alla formazione di detto atteggiamento”*. Il principio è stato precisato anche da Cass., 6 giugno 2018, n. 14701 che ha ritenuto inutilizzabile la documentazione acquisita nei locali adibiti promiscuamente ad abitazione ed a sede dell'attività imprenditoriale, in assenza dell'autorizzazione del Procuratore, a nulla rilevando la consegna spontanea dei documenti da parte del contribuente, in quanto *“i superiori principi non possono essere derogati per effetto della consegna spontanea della documentazione da parte del contribuente”*. Le pronunce citate sono riprese dall'ordinanza interlocutoria delle Sezioni Unite del 22 aprile 2021 da parte della Sezione tributaria della Corte di Cassazione

²⁵¹ Cass., 18 maggio 2015, n. 3204 in cui si legge che *“l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti, mobili...è richiesta soltanto nel caso di apertura coattiva...e non anche quando l'attività di ricerca si svolga con la collaborazione del contribuente”*. Analogo orientamento era già stato precedentemente espresso da Cass., civ., 23 aprile 2007, n. 9565; Cass., civ., 5 febbraio 2011, n. 2804. Successivamente la Suprema Corte nella pronuncia 4 ottobre 2018, n. 24306, oltre a ribadire tale principio, ha ampliato la prospettiva relativa al soggetto che può esprimere il consenso avendo ritenuto legittima l'acquisizione di documenti custoditi all'interno di una borsa aperta con il consenso di un dipendente dell'impresa. In senso conforme si esprime anche Cass., 19 gennaio 2021, n. 737 la quale ha ritenuto legittima l'acquisizione di documentazione riposta all'interno di una borsa aperta sia pur non spontaneamente, comunque volontariamente. Tuttavia, sotto il profilo della legittimazione a prestare il consenso, la dottrina evidenzia qualche perplessità circa l'orientamento giurisprudenziale che ritiene il consenso validamente prestato anche se espresso non dal contribuente, ma da terzi in vario modo collegati allo stesso, come, ad esempio, un dipendente dell'impresa. Al limite, si potrebbe reputare valido il

contrasto giurisprudenziale, la Sezione Tributaria della Suprema Corte ha recentemente investito le Sezioni Unite della questione con ordinanza interlocutoria del 22 aprile 2021, n. 10664²⁵² cui ha fatto seguito la sentenza delle SS.UU., 2 febbraio 2022, n. 3182. Le Sezioni Unite rispondono al primo dei quesiti loro sottoposti, relativo all'ammissibilità di un'efficacia sanante del consenso, affermando che il contrasto giurisprudenziale evidenziato nell'ordinanza interlocutoria è in realtà solo apparente, prendendo in considerazione i due orientamenti fattispecie diversamente regolate dal legislatore, nell'esercizio del suo potere discrezionale. Nel dettaglio, il primo indirizzo interpretativo, volto ad escludere l'efficacia sanante del consenso, si riferisce a fattispecie riguardanti perquisizioni domiciliari o personali effettuate in assenza di autorizzazione rispetto alle quali la normativa fiscale non richiede né considera il presupposto fattuale della mancata cooperazione del contribuente, prevista invece dal comma 3 dell'art. 52 per qualificare come coattiva l'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e simili. In quest'ultimo caso inoltre non si porrebbe, secondo le SS.UU., un problema circa un'eventuale efficacia "sanante" del consenso in assenza della prescritta autorizzazione all'apertura delle borse, in quanto, per espressa previsione normativa, se l'acquisizione avviene con il

consenso prestato dal dipendente, laddove lo stesso sia stato espressamente delegato a tal fine dall'aveente diritto. Nei casi di attività investigative invasive eseguite *contra legem* il consenso dovrebbe provenire da colui che sia legittimato a prestarlo in quanto titolare del diritto di libertà oggetto di compressione, non essendo ammissibile che un soggetto terzo possa disporre di un diritto altrui. T.C. MANIGRASSO, "La rilevanza del consenso", *cit.*, 2125. Per l'ipotesi speculare di accesso nei locali del terzo, Cass., n. 18337/2007 ha invece escluso che il contribuente possa censurare la scelta del terzo se prestare o meno il proprio consenso. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, *cit.*, 297 in nota.

²⁵² L'ordinanza in commento ha posto all'attenzione delle Sezioni Unite tre questioni di diritto tra loro collegate, ritenute di primaria importanza, in particolare: se, in caso di apertura di una valigetta reperita in occasione di un accesso presso il luogo di svolgimento dell'attività del contribuente, la mancanza di autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria più vicina, prescritta dall'art. 52, comma 3, del d.P.R. 633/1972, possa essere superata dal consenso prestato dal titolare del diritto alla segretezza della corrispondenza ivi presumibilmente contenuta; se, nel caso di risposta positiva a tale primo quesito, il consenso possa considerarsi "libero e informato" anche qualora l'Amministrazione Finanziaria non abbia reso edotto l'interessato della facoltà, di cui all'art. 12, comma 2, della l. n. 212/2000, di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi della giustizia tributaria; se infine, l'eventuale inosservanza di detto obbligo informativo e il conseguente vizio del consenso del titolare del diritto comporti l'inutilizzabilità della documentazione in tal modo acquisita. G. CHIARIZIA, A. D'ADDARIO, "Apertura spontanea di plichi e borse", *cit.*, 546

consenso dell'avente diritto non occorre alcuna autorizzazione²⁵³ risultando tale attività *ex se* legittima²⁵⁴. Comunque la pronuncia in esame riconosce il carattere disponibile sia del diritto all'inviolabilità del proprio domicilio²⁵⁵ che del diritto alla segretezza della corrispondenza, quale declinazione del diritto alla libertà personale, e si sofferma sulle condizioni alle quali il consenso può considerarsi efficace e validamente prestato. In primo luogo, il consenso deve essere libero, ossia "*reso in assenza di alcuna costrizione, né diretta né indiretta perché correlata alla prospettazione di conseguenza sfavorevoli*"²⁵⁶. A tale proposito, dato che l'attività dei verificatori è naturalmente e normalmente autoritativa, l'unica soluzione idonea ad evitare inconvenienti è quella di informare espressamente il contribuente del fatto che dalla sua scelta non potranno scaturire sanzioni in senso lato²⁵⁷. Quest'ultimo aspetto transita già nel secondo dei due requisiti, tra loro strettamente collegati, la cui esistenza è necessaria al fine di considerare efficace il consenso; questo per essere

²⁵³ Dalla distinzione operata dalle SS.UU. sembrerebbe che dall'autorizzazione non possa mai prescindere, neppure in caso di consenso del contribuente, per le indagini fiscali consistenti nell'accesso al domicilio e nella perquisizione personale, mentre per quelle volte ad acquisire il contenuto di pieghi sigillati e simili, il consenso eliderebbe la necessità di tale autorizzazione richiesta solo nel caso di apertura "coattiva".

²⁵⁴ Parte della dottrina non è persuasa da questa ricostruzione la quale, nonostante la norma prescriva letteralmente che sia "in ogni caso" necessaria l'autorizzazione dell'autorità giudiziaria, ricava indirettamente dall'espressione "apertura coattiva" uno specifico onere, in capo al contribuente, di dissentire alla richiesta di apertura della borsa affinché possa operare la richiamata garanzia. G. CHIARIZIA, A. D'ADDARIO, "*Apertura spontanea di plichi e borse*", *cit.*, 547

²⁵⁵ Purché ciò non determini una lesione della dignità del titolare del diritto secondo quanto affermato da C. cost. n. 257/1996 e Cass. penale. n. 31276/2020. La soluzione è astrattamente in linea con la giurisprudenza CEDU secondo cui le prerogative a tutela della riservatezza della vita privata e del domicilio, nonché quelle a tutela dell'equità del processo, sono di norma disponibili da parte dell'interessato che può rinunciarvi. CHIARIZIA, A. D'ADDARIO, "*Apertura spontanea di plichi e borse*", *cit.*, 551

²⁵⁶ La libertà coincide essenzialmente con l'assenza di condizionamenti esterni nel momento in cui l'individuo è chiamato a decidere se disporre o meno del proprio diritto. Diversamente, non sarebbe libero il consenso ottenuto prospettando conseguenze sanzionatorie, proprie o improprie, specifiche o vaghe, sia che tali conseguenze esistano, sia che siano solo minacciate anche nella formula astuta, frequente nella prassi, di affermare che "saranno applicate le sanzioni di legge" o "si procederà a termini di legge". A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, *cit.*, 293 in nota. Le SS.UU. sottolineano che il consenso va ritenuto mancante non solo nelle ipotesi di costrizione materiale o violenza, ma anche nel caso di coazioni implicite o ambientali, indotte cioè dalle modalità di comportamento poste in essere dai verificatori.

²⁵⁷ Restando comunque ammissibili scelte strategiche e tecniche di convenienza che non alterino la libertà di autodeterminazione del soggetto sottoposto a controllo. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, *cit.*, 294 in nota

libero deve necessariamente essere preceduto ²⁵⁸ dalla comunicazione di un'informazione completa al contribuente in ordine agli effetti giuridici di tale sua facoltà, ossia rendere non necessarie le garanzie predisposte dal legislatore che altrimenti paralizzerebbero le indagini, e sul fatto che in caso di rifiuto non scaturiranno conseguenze negative²⁵⁹. In particolare, nel caso di apertura coattiva di borse, plichi e simili in carenza di autorizzazione, il contenuto dell'informazione dovrebbe concernere: la mancanza dell'autorizzazione, in quanto si tratta di un elemento fattuale, legato alla specifica situazione concreta, che è nell'esclusiva conoscenza dell'Amministrazione procedente ²⁶⁰; il carattere necessario dell'autorizzazione per il compimento dell'attività; l'assenza di conseguenze negative in caso di mancato consenso²⁶¹. Le Sezioni Unite, tuttavia, escludono una simile soluzione e nell'esaminare il secondo quesito loro sottoposto, relativo alla necessità che il consenso sia informato e se questo possa considerarsi tale anche in assenza dell'informazione specifica, resa dai precedenti al contribuente, circa la facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi della giustizia tributaria, secondo quanto prescritto dall'art. 12, comma 2, dello

²⁵⁸ La dottrina ritiene che il consenso debba essere preventivo rispetto all'esecuzione dell'attività d'indagine invasiva. Conferma tale soluzione anche Cass., 2 febbraio 1998, n. 1036, ove la Suprema Corte ha ritenuto irrilevante il consenso prestato successivamente all'illegittima acquisizione. T.C. MANIGRASSO, "La rilevanza del consenso", cit., 2124

²⁵⁹ Il consenso non attiene soltanto allo svolgimento materiale delle operazioni, ma anche al fatto che in tal modo non sono più necessarie le garanzie procedurali. "Aspettando le Sezioni Unite sull'apertura di borse senza autorizzazione del P.M. in ambito fiscale. Intervista di Enrico Manzoni ad Alberto Marcheselli e Francesco Pistolesi" in *Giustizia Insieme*

²⁶⁰ In ordine a tale punto particolare del contenuto dell'informazione, escludere uno specifico onere di comunicazione in capo all'organo procedente significherebbe ritenere che non sia solamente un diritto, ma anche un dovere del contribuente controllare la legittimità dell'operato dell'Amministrazione, negando qualsiasi rilevanza a principi quali quelli di buona fede e correttezza dell'attività amministrativa. In sostanza, al contribuente verrebbe assegnato il compito, insostenibile, di controllare i controllori. E. CAMINALE, "Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente", cit., 9.

²⁶¹ E. CAMINALE, "Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente", cit., 8. Circa gli ultimi due presupposti "di diritto" del contenuto dell'informazione, va sottolineato che nella maggioranza dei casi di ispezione fiscale, il contribuente non possiede una completa e adeguata cognizione "tecnica" dei propri diritti e facoltà difensive ed è posto in condizione di forte pressione psicologica, pertanto, non si ritiene "leale" la condotta dei verificatori che aggirino l'obbligo di premunirsi di autorizzazione del giudice o del P.M. al fine dell'apertura della borsa, ribaltando in capo al soggetto verificato l'onere di conoscere la facoltà di opporsi alla stessa. G. CHIARIZIA, A. D'ADDARIO, "Apertura spontanea di plichi e borse", cit., 547

Statuto, giungono a conclusioni ritenute poco convincenti dalla maggior parte della dottrina. In particolare, pur riconoscendo l'esistenza di un "*deficit normativo in atto esistente in tema di obbligo di informazione del contribuente del diritto di non aprire la borsa*"²⁶², le SS.UU. ritengono che un simile obbligo non possa ricavarsi dall'art. 52, comma 3, del d.P.R. 633/1972, considerato in sé compiuto, né possa essere desunto *aliunde*, attingendo ad altri parametri normativi o costituzionali. Viene ricordata la particolare valenza della l. 212/2000²⁶³ finalizzata ad "*orientare in senso garantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario*", che dovrebbe costituire un faro per l'interprete nell'interpretazione delle norme tributarie e nel corretto bilanciamento tra diritti e doveri delle parti del rapporto, ma ciò nonostante si svuota l'art. 12, comma 2, di portata precettiva, il quale troverebbe applicazione solo se altra norma tributaria preveda espressamente uno specifico obbligo informativo²⁶⁴. Si afferma inoltre che "*non può sostenersi...una stretta connessione né, a fortiori, un'immediata e consequenziale relazione causale tra l'informazione circa la facoltà di farsi assistere da un professionista in sede di verifica...e la validità del consenso prestato all'apertura della borsa*", in quanto sia l'informazione che la presenza stessa del professionista non garantiscono che il contribuente risulti comunque informato dell'impossibilità di procedere senza il suo consenso e senza l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria. Tuttavia, risulta plausibile che, una volta assistito da un difensore, qualsiasi contribuente non si priverebbe di diritti costituzionalmente tutelati senza alcuna ragione²⁶⁵. Comunque, a *latere* di tale ragionamento, le SS.UU riconoscono "*l'eventuale valenza indiziaria della mancata informazione circa i due aspetti presi in considerazione espressamente dall'art. 12, c.2, l. 212/2000*" in ordine alla verifica spettante al giudice di merito sulla

²⁶² Cass., SS.UU, sent. 2 febbraio 2022, n. 3182 in GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 2022, 8-9, con nota di G. DE PETRIS, "*La difficile convivenza fra diritti del contribuente e interesse erariale*", *cit.*, 682

²⁶³ Le SS.UU. richiamano inoltre la propria precedente pronuncia n. 18184/2013 in cui si afferma che l'art. 12, dello Statuto "*assume una rilevanza del tutto peculiare, in ragione del suo oggetto (Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali) e delle finalità perseguite*".

²⁶⁴ G. CHIARIZIA, A. D'ADDARIO, "*Apertura spontanea di plichi*", *cit.*, 549

²⁶⁵ G. DE PETRIS, "*La difficile convivenza fra diritti del contribuente e interesse erariale*", *cit.*, 690

condizione di piena libertà del contribuente al momento di esprimere il consenso²⁶⁶. Infine, il terzo quesito di diritto vertente sulla sorte del materiale probatorio acquisito con un consenso viziato del contribuente viene dichiarato, forse troppo frettolosamente, assorbito dalla soluzione fornita al secondo. Dato che le SS.UU. affermano l'idoneità del consenso, "*in qualunque forma manifestato*" dal contribuente, ad escludere opposizione²⁶⁷, resta da esaminare la questione sull'eventuale ammissibilità di un consenso tacito, manifestato con l'inerzia o attraverso comportamenti concludenti. Non esiste sul punto disciplina espressa e neppure sono previsti obblighi specifici, pertanto, assumono particolare rilievo i principi generali, quali quelli di buona fede e proporzionalità. Le fattispecie ipotizzabili sono diverse e richiedono una soluzione articolata. Una prima situazione può darsi quando il contribuente sia stato informato dai verificatori in modo trasparente del fatto che non è necessario il consenso, che questo è libero e gli sia stato domandato se voglia esprimerlo. Una simile ipotesi, in realtà, difficilmente risulta ipotizzabile nella pratica e comunque non potrebbe essere interpretata come consenso, dovendosi necessariamente valutare anche la condotta successiva; se questa è collaborativa, come ad esempio il farsi da parte per far entrare gli operanti, potrebbe effettivamente riconoscersi un assenso manifestato attraverso fatti concludenti e pretendere in seguito di qualificare tale comportamento come opposizione apparirebbe contrario a buona fede. Ad ogni modo, esclusa questa ipotesi di scuola, lo spazio per l'ammissibilità di un consenso prestato tacitamente è decisamente ridotto. Tutte le volte che il contribuente non sia stato informato o non

²⁶⁶ Le SS.UU. rilevano inoltre che non può riconoscersi al tema del consenso informato la medesima valenza attribuita in altri rami dell'ordinamento, quali il diritto sanitario e quello relativo alla protezione di consumatori e dati personali, riguardando questi ultimi ipotesi diverse. In particolare, la disomogeneità tra le fattispecie discenderebbe dal fatto che "*l'attività di consegna spontanea della borsa ai verificatori non colpisce direttamente il titolare del bene che acconsente ad un'attività incidente sulla garanzia del domicilio, ma influisce piuttosto sui poteri istruttori dei verificatori*". Tale impostazione è stata criticata dalla dottrina in quanto non può dirsi sussistente una minore incisività nei diritti costituzionali in materia di istruttoria tributaria rispetto ad altri settori dell'ordinamento e il confronto con essi potrebbe anche essere utile per colmare in via interpretativa la nozione di "consenso" che non viene precisamente definita in materia tributaria. G. DE PETRIS, "*La difficile convivenza fra diritti del contribuente e interesse erariale*", cit., 689

²⁶⁷ Già l'ordinanza interlocutoria n. 10664/2021 sembrava equiparare al consenso espresso il contegno passivo del contribuente o la sua "*mancata manifestazione di un dissenso*".

vi sia certezza della sua conoscenza sul carattere decisivo del consenso per procedere all'attività ispettiva in assenza della necessaria autorizzazione, va esclusa ogni valenza del silenzio o del comportamento del contribuente come valida rinuncia alle garanzie procedurali. Il soggetto sottoposto a controllo, infatti, non ha modo di avere conoscenza, da solo, dell'esistenza del provvedimento autorizzativo, né sarebbe proporzionato e conforme a buona fede pretendere che sia egli a chiedere se l'autorizzazione esiste. La conclusione è rafforzata dal fatto che un comportamento trasparente della Pubblica Amministrazione risulta, oltre che doveroso sulla base dei principi di proporzionalità e buona fede, di semplice adempimento per la stessa, richiedendo un sacrificio minimo che consiste nel rispettare la legge e nel premunirsi di autorizzazione o, in suo difetto, nell'informare il contribuente. Sanare tali inadempimenti ribaltando sul contribuente l'onere di chiedere espressamente il rispetto del proprio diritto appare particolarmente sbilanciato e ingiustificato, oltre che incentivante condotte negligenti²⁶⁸. Un'altra ipotesi riguarda la situazione in cui gli operanti informino trasparentemente della mancanza di autorizzazione, ma tacciano sul fatto che un libero consenso potrebbe essere sanante. Si può allora ipotizzare che la preparazione tecnica del soggetto nei cui confronti si intende procedere all'attività possa costituire un criterio utile al fine di operare una qualche distinzione soggettiva sulla base delle qualità del soggetto che subisce materialmente l'indagine. Ciò consentirebbe di differenziare l'intensità della tutela, accordando un livello maggiore nei casi di soggetti in condizione di più marcato squilibrio nei confronti dell'Autorità²⁶⁹, ferma restando la necessità di un attento scrutinio giudiziale sul punto al fine di evitare abusi ed eccessi. È diverso, ad esempio, il caso dell'accesso presso un pensionato delle poste, o presso un commercialista che eserciti professionalmente l'assistenza tributaria. Persone dotate di un alto livello di competenza tecnica, meno avrebbero di che dolersi dalla mancata comunicazione di determinati elementi verosimilmente già conosciuti o comunque conoscibili applicando la corretta diligenza. Diversa è anche la condizione del contribuente che

²⁶⁸ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 295

²⁶⁹ E. CAMINALE, *"Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente"*, cit., 8

sia assistito da un professionista rispetto a quello che non lo sia²⁷⁰; questi ragionevolmente può sapere che l'autorizzazione manca nella fattispecie e che la sua collaborazione è decisiva e, solamente in questo caso, il silenzio combinato con una condotta collaborativa può essere ritenuto sintomatico di un consenso implicito.

6. *Possibili effetti probatori del comportamento inerte del contribuente durante la fase di verifica*

Questione diversa da quella relativa al consenso tacito prestato dal contribuente ad attività ispettive riguarda la mancata contestazione immediata delle operazioni di verifica. Ci si chiede in sostanza se il silenzio e l'inerzia del contribuente durante le indagini possano produrre comunque degli effetti giuridici che siano congrui con il principio di buona fede e di proporzionalità. Il problema si inserisce nell'ambito di un filone giurisprudenziale secondo il quale, a sostegno della tesi della legittimità dell'acquisizione documentale reperita attraverso un'indagine effettuata *contra legem*, la mancata immediata contestazione del contribuente in occasione delle operazioni di verifica equivarrebbe sostanzialmente ad accettazione implicita delle stesse e dei loro risultati²⁷¹. L'impostazione in commento è stata criticata dalla dottrina che ha escluso che la non contestazione sia equiparabile all'accettazione o all'ammissione. Chiara è infatti la distinzione tra non contestazione ed ammissione, operanti su due piani logicamente diversi. La non contestazione opera sul piano probatorio e ha l'effetto di esonerare la controparte, ossia l'Agenzia, dall'onere della prova, in base a quanto disposto dall'art. 115, comma 1, del Codice di procedura

²⁷⁰ La situazione del contribuente che non sia assistito da un professionista per propria scelta, dopo essere stato avvertito della facoltà di farsi assistere, va equiparata a quella del soggetto che fruisce di assistenza. Egli volontariamente affronta l'attività ispettiva senza preoccuparsi di integrare la sua difesa con le necessarie competenze tecniche, così rispondendo delle conseguenze della sua negligenza. Diversamente, se egli non sia assistito, ma neppure sia stato informato, ai sensi dell'art. 12, comma 2, dello Statuto, di tale facoltà, non può ritenersi che la sua condotta sia negligente o imprudente e torna pertanto esclusa l'ammissibilità di un implicito consenso sanante. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 296

²⁷¹ Si esprimono in questo senso Cass., 23 aprile 2007, n. 9565; Cass., 18 febbraio 2015, n. 3204 e Cass., sez. trib., ord. 4 ottobre 2018, n. 24306 in *Diritto e pratica tributaria*, 2019, 5, con nota di T.C. MANIGRASSO, "La rilevanza del consenso dell'avente diritto", cit., 2111

civile²⁷². L'ammissione trae invece dalla condotta del soggetto una prova contro di lui o meglio considera provato il fatto affermato dall'Agenzia²⁷³. L'argomento comunque risulta debole. Il dato normativo positivo, infatti, non prevede espressamente un onere o un dovere del contribuente di contestazione immediata in merito alla legittimità della verifica, limitandosi l'art. 12, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente a riconoscere allo stesso o al professionista che lo assista la facoltà di esternare osservazioni e rilievi di cui deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni, non precludendo tale scelta la possibilità di difendersi successivamente²⁷⁴. Il tacere, quindi, potrebbe equivalere al riservarsi le contestazioni ad altra sede, procedimentale²⁷⁵ o processuale, magari anche in vista di una loro migliore articolazione e specificazione²⁷⁶. Occorre allora chiedersi se un simile onere possa essere desunto dai principi generali quale il principio di buona fede che deve informare i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria secondo l'art. 10 dello Statuto. Tuttavia, se da un lato il prendere posizione sui fatti affermati dalla controparte, limitandosi a negarli, rappresenta un onere il cui adempimento risulta di minimo sforzo, dall'altro va sottolineato che il principio di non contestazione è previsto dalla legge nel processo per scelta tutt'altro che casuale: in tale contesto si è in presenza di un soggetto terzo ed imparziale in funzione di "arbitro" delle parti. Sarebbe poi decisamente sproporzionato ritenere che il contribuente, a causa della propria condotta inerte durante le indagini, sia privato

²⁷² Ai sensi del quale: "salvi i casi previsti dalla legge, il giudice deve porre a fondamento della decisione le prove proposte dalle parti o dal pubblico ministero nonché i fatti non specificatamente contestati dalla parte costituita".

²⁷³ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 297

²⁷⁴ T.C. MANIGRASSO, "La rilevanza del consenso dell'avente diritto", cit., 2129

²⁷⁵ Come, ad esempio, nell'ambito dell'ulteriore momento dialettico di sessanta giorni instaurato eventualmente tra le parti del rapporto tributario, in base all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, dopo la chiusura dell'attività istruttoria con la consegna del processo verbale di constatazione, a prescindere da un'eventuale contestazione immediata. Peraltro, anche nel caso in cui il contribuente decida di non avvalersi di tale ultima facoltà, non è prevista in merito alcuna preclusione processuale. T.C. MANIGRASSO, "La rilevanza del consenso dell'avente diritto", cit., 2129

²⁷⁶ Comunque, costituirebbe atteggiamento prudente sul piano pratico formulare espressamente tale riserva, in modo da escludere qualsiasi significato di ammissione. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 297

della possibilità di provare la propria ragione in seguito innanzi al giudice. Questa impostazione inoltre creerebbe notevoli ostacoli anche alla stessa attività d'indagine; volendo rovesciare simmetricamente il discorso, se il contribuente opponesse delle osservazioni o dei rilievi durante la verifica, ne dovrebbe discendere che i verificatori abbiano l'onere di contestarli subito per non pregiudicare le possibilità di argomentazione successiva. Si creerebbe in questo modo una rigidità dell'attività d'indagine che non ha proporzionata giustificazione e che incentiverebbe gravi abusi e strumentalizzazioni. Soluzione più equilibrata potrebbe invece condurre alla valutazione di tale condotta unitamente al restante materiale probatorio come argomento di prova, applicando analogicamente l'art. 116 del codice di rito civile, senza però derivarne rigidi automatismi²⁷⁷. Il silenzio andrà dunque valutato dal giudice di merito sulla base di un giudizio caso per caso. Non sembrano comunque esservi ostacoli alla possibilità di valutare il silenzio serbato dal contribuente e la sua corrispondenza a buona fede in sede di determinazione e attribuzione delle spese processuali dell'eventuale giudizio²⁷⁸. La giurisprudenza tende a tal fine ad una valorizzazione sempre maggiore della condotta delle parti, anche nella fase precedente il contenzioso; accanto alla tradizionale regola della soccombenza, si riconosce spazio alla regola della valorizzazione della responsabilità per aver determinato l'insorgere o il protrarsi di una lite che sarebbe stata altrimenti evitabile²⁷⁹.

²⁷⁷ Il silenzio durante l'attività ispettiva può essere significativo di intenzioni diverse e opposte come timore reverenziale, difficoltà temporanea ad organizzare la propria difesa, scelta strategica o ancora malizioso tentativo di predisporre prove false nelle more. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 298

²⁷⁸ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 299

²⁷⁹ Secondo Cass., 13 gennaio 2015, n. 373 paga le spese la parte che con il proprio comportamento tenuto fuori dal processo, ovvero dandovi inizio o resistendovi con forme e argomenti non rispondenti al diritto, abbia dato causa al processo o al suo protrarsi. Per tale via potrebbe valorizzarsi la condotta procedimentale di omessa partecipazione al contraddittorio quando provocato dall'Amministrazione finanziaria e il contribuente potrebbe essere ritenuto almeno parzialmente responsabile della lite, anche se questa si sia conclusa con esito a lui favorevole. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 299 in nota

7. *Il Garante del contribuente*

Oltre alla facoltà di formulare rilievi e osservazioni di cui deve darsi atto nel verbale di verifica, prevista dall'art. 12, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente, il comma 6 della medesima disposizione attribuisce al contribuente la facoltà di rivolgersi al Garante del contribuente qualora ritenga che i verificatori stiano procedendo con modalità non conformi alla legge. Tale previsione va letta in combinato disposto con il successivo art. 13 il quale disciplina la figura del Garante e le forme di segnalazione che ad esso possono essere indirizzate. Il Garante è un organo monocratico che opera in piena autonomia, istituito presso la Direzione Regionale o Provinciale dell'Agenzia delle Entrate di modo che la sua competenza territoriale sia ricondotta al medesimo territorio in cui operano le Direzioni di riferimento²⁸⁰. Viene scelto e nominato dal Presidente dalla Commissione tributaria regionale o sua sezione distaccata nella cui circoscrizione è compresa la Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate, tra gli appartenenti ad una serie di categorie tassativamente indicate dal comma 2 dell'art. 13 dello Statuto²⁸¹. Sono legittimati a denunciare al Garante eventuali illegittimità commesse dai funzionari procedenti nel corso dell'attività ispettiva di carattere fiscale, oltre il contribuente, anche tutti i soggetti che siano interessati e che lamentino *“disfunzioni, irregolarità, scorrettezze, prassi amministrative anomale o irragionevoli o qualunque altro comportamento suscettibile di incrinare il rapporto di fiducia tra cittadini e amministrazione finanziaria”*. A seguito della segnalazione ricevuta, inoltrata per iscritto, il Garante

²⁸⁰ In merito alla competenza per materia è necessaria un'interpretazione sistematica delle norme statutarie, la quale porta a ritenere che la stessa ricomprenda anche le imposte e le tasse locali. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 312

²⁸¹ Nel dettaglio: a) magistrati, professori universitari di materie giuridiche ed economiche, notai, sia a riposo sia in attività di servizio;

b) dirigenti dell'amministrazione finanziaria e ufficiali generali e superiori della Guardia di finanza, a riposo da almeno due anni, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, rispettivamente, per i primi, dal direttore generale del Dipartimento delle entrate e, per i secondi, dal Comandante generale della Guardia di finanza;] (1)

c) avvocati, dottori commercialisti e ragionieri collegiati, pensionati, scelti in una terna formata, per ciascuna direzione regionale delle entrate, dai rispettivi ordini di appartenenza. La disposizione prosegue disciplinando la durata dell'incarico del Garante, quadriennale e rinnovabile sulla base della considerazione di professionalità, produttività ed attività già svolta, e il compenso dello stesso.

può avviare una propria istruttoria che dà origine ad un procedimento amministrativo sostanzialmente interno alla stessa Amministrazione²⁸². Egli può rivolgere richieste di documenti o di chiarimenti agli Uffici operanti che devono rispondere nel termine di trenta giorni, e attivare la procedura di “autotutela”²⁸³ nei confronti di atti amministrativi di accertamento o di riscossione che siano stati notificati al contribuente. L’esito di questa attività viene poi comunicato agli Uffici competenti o al Comando di zona della Guardia di Finanza competente e portato a conoscenza dell’autore della segnalazione. Nell’ambito di tale comunicazione o con atto separato, il Garante può rivolgere “raccomandazioni ai dirigenti degli uffici ai fini della tutela del contribuente e della migliore organizzazione dei servizi” e, nei casi di particolare pregiudizio per il contribuente, può inoltrare ad essi ed all’Ufficio centrale per l’informazione del contribuente, apposita segnalazione anche in ordine ad un eventuale avvio del procedimento disciplinare nei confronti dei funzionari responsabili. Inoltre, con periodicità semestrale, il Garante presenta una relazione sull’attività svolta al Ministro delle Finanze, al Direttore Regionale delle Entrate, al Comandante di zona della Guardia di finanza, in cui individua gli aspetti critici più rilevanti e prospetta le relative soluzioni. L’intervento complessivo del Garante ha il valore di un’istanza qualificata da cui discende l’obbligo per gli Uffici di procedere al riesame dell’atto in precedenza adottato e, in caso di riscontro dell’esattezza delle doglianze del contribuente, di attivarsi immediatamente al fine della cessazione o eliminazione degli atti/fatti posti in essere in modo non conforme a legge²⁸⁴. Tuttavia, nonostante tale potere di attivazione dell’autotutela, comunque riservata all’Amministrazione finanziaria, l’intervento del Garante non rappresenta allo stato

²⁸² A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 311

²⁸³ Con l’espressione si intende il potere dell’Agenzia, una volta avvedutasi dell’errore, di annullare il proprio operato e di autocorreggersi senza attendere una decisione giudiziale sul punto. La competenza ad effettuare la correzione è generalmente attribuita allo stesso Ufficio che ha emanato l’atto. L’autotutela può essere avviata “d’ufficio”, in via del tutto autonoma, oppure su richiesta del contribuente, dimostrando l’esistenza di un interesse pubblico sottostante che non consiste nel semplice ripristino della legalità, ma richiede un *quid pluris*. Comunque, tale potere viene ricondotto ad una scelta discrezionale dell’Amministrazione, pertanto non può di regola affermarsi la sussistenza di un obbligo giuridico che ne renda doveroso l’esercizio.

²⁸⁴ A. R. CIARCIA, “*Il ruolo dell’autorizzazione*”, cit., 589

attuale della legislazione un valido strumento penetrante. Il Garante, infatti, non può far altro che richiamare o segnalare violazioni perpetrate dagli operanti, ma gli è precluso il potere di arrestare l'attività ispettiva in corso o di accertare l'illegittimità della stessa con effetti giuridici immediati²⁸⁵. Resta invece ferma la facoltà del contribuente di rivolgersi, parallelamente o direttamente, all'Ufficio di appartenenza dei verificatori o ai loro superiori gerarchici, i quali ben possono adottare i provvedimenti necessari o ancora la decisione di adire il giudice competente, a prescindere da quanto rappresentato al Garante.

²⁸⁵ A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., 312

Capitolo III

LA NECESSITÀ DI UNA TUTELA EFFETTIVA E IMMEDIATA

SOMMARIO: *1. La tutela giurisdizionale avverso le illegittimità istruttorie: la non autonoma impugnabilità degli atti “infraprocedimentali”. 2. L’individuazione del giudice competente a conoscere delle violazioni istruttorie. La giurisdizione piena ed esclusiva del giudice tributario. 3. Le criticità dell’ordinamento interno alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell’uomo. 4. L’attività conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione Finanziaria e il diritto alla protezione dei dati personali: una possibile tutela immediata e diretta offerta dal Regolamento UE 2016/679*

1. La tutela giurisdizionale avverso le illegittimità istruttorie: la non autonoma impugnabilità degli atti “infraprocedimentali”

Dopo aver esaminato la questione relativa a quali casi di violazione delle disposizioni previste in tema di istruttoria tributaria possano determinare l’invalidità dell’avviso di accertamento, resta da affrontare l’ulteriore e diverso quesito riguardante l’esistenza o meno nell’ordinamento tributario di strumenti di tutela ulteriori che possano incidere sul procedimento tributario²⁸⁶. L’attività conoscitiva e di controllo dell’Amministrazione Finanziaria infatti, a prescindere dalle eventuali e indirette conseguenze che la stessa può produrre sulla sfera patrimoniale del contribuente nel caso di successiva emissione di atti di accertamento o di irrogazione di sanzioni, ha ancor prima una diretta ed immediata incidenza su posizioni giuridiche soggettive del singolo diverse, riconducibili alla sfera delle libertà individuali quali la libertà personale, la libertà di domicilio, di

²⁸⁶ Si tratta di due diverse esigenze di tutela che vengono in rilievo in considerazione della natura plurioffensiva degli atti istruttori; da una parte i problemi di utilizzabilità del materiale probatorio e delle risultanze investigative dell’attività di controllo sulla cui base sarà eventualmente emesso l’avviso di accertamento incidente sulla capacità contributiva del contribuente, dall’altra la salvaguardia dei diritti fondamentali della persona. P. RUSSO, “*Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile*” in *Rivista di diritto tributario*, 2009, 1, I, 17

comunicazione, il diritto alla riservatezza e alla protezione dei propri dati personali, che nella materia tributaria trovano solo l'occasione della loro compressione. Si tratta, dunque, di posizioni del verificato che non riguardano l'interesse alla corretta determinazione del tributo, ma interessi diversi, tutelati a vari livelli dell'ordinamento, a partire dalle disposizioni costituzionali, come gli artt. 2,13,14 e 15 Cost., fino ad arrivare alle disposizioni di diritto comunitario e internazionale come gli artt. 7 e 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e l'art. 8 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali²⁸⁷. Posta questa premessa, risulta evidente la necessità di assicurare a tali posizioni una qualche forma di tutela che sia prima di tutto autonoma rispetto a quella costituita dal possibile ricorso in sede giurisdizionale avverso l'atto di accertamento, essendo quest'ultima diretta a tutelare esclusivamente la sfera patrimoniale dell'interessato rispetto alla pretesa impositiva. Una simile conclusione si impone, a maggior ragione, se si considera il fatto che all'attività ispettiva effettuata *contra legem* potrebbe non seguire alcun avviso di accertamento²⁸⁸ qualora l'esito del controllo sia il riscontro dell'esatto adempimento degli obblighi tributari da parte del contribuente. Simmetricamente e all'opposto, la violazione potrebbe aver interessato la sfera di libertà non del contribuente, bensì di un soggetto terzo rispetto al rapporto d'imposta oggetto di controllo. Nel primo caso il contribuente ha subito la lesione ma non ha un provvedimento da impugnare. Nel secondo caso, il contribuente ha un atto da impugnare, ma non è il soggetto direttamente leso²⁸⁹. Elemento comune alle ipotesi appena esaminate è il fatto che il soggetto cui è stata rivolta l'attività ispettiva rimarrebbe privo di tutela²⁹⁰. Nemmeno possono considerarsi sufficienti a tutelare

²⁸⁷ G. VANZ, "Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali" in *Rivista di diritto tributario*, 2012, 12, I, 1144-1145

²⁸⁸ Configurandosi quindi la relativa emissione come del tutto eventuale e non necessaria.

²⁸⁹ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 301

²⁹⁰ Ancora potrebbe darsi la situazione in cui il contribuente abbia subito delle compressioni illegittime del proprio diritto di libertà, ma ciononostante l'avviso di accertamento sia ritenuto sufficientemente fondato dal giudice tributario anche dopo aver effettuato la "prova di resistenza" ossia dopo aver sottratto il materiale probatorio ritenuto inutilizzabile a causa dell'operato illegittimo dei verificatori. Anche in questo caso l'interessato rimarrebbe privo di tutela in ordine allo specifico

in modo adeguato le libertà individuali i rimedi risarcitori e sanzionatori, trattandosi ancora una volta di tutela attinente alla sfera patrimoniale del contribuente o del terzo, posta in chiave accessoria e sussidiaria rispetto al bene giuridico primario da garantire²⁹¹. Oltre che sul carattere autonomo di una simile forma ulteriore di tutela, l'attenzione va posta anche sul carattere necessariamente immediato della stessa. Tra l'attività ispettiva illegittimamente esercitata e l'emissione dell'atto impositivo o sanzionatorio può trascorrere, ed anzi normalmente trascorre, un periodo di tempo che può essere anche notevolmente lungo se si considera che in tale lasso temporale si sta perpetrando una violazione di beni costituzionalmente garantiti²⁹². Comunque, le considerazioni appena svolte si riferiscono a quei casi in cui il comportamento illegittimo dell'Amministrazione finanziaria si sostanzia nell'imposizione di un "patti", cioè solo quando l'iniziativa ispettiva sia suscettibile di attuazione coattiva e di produrre un danno irrimediabile senza presupporre in alcun modo la collaborazione attiva del verificato²⁹³. Infatti, solo in questo caso si impone con tutta evidenza l'interesse del privato a far interrompere o quantomeno sospendere l'attività indebitamente lesiva delle proprie libertà individuali. Se invece il comportamento lamentato come illegittimo richiede l'inevitabile adempimento del contribuente, come nel caso di una qualsiasi richiesta di informazioni o di esibizione documentale, quest'ultimo potrebbe semplicemente resistere, cioè non adempiere²⁹⁴, e difendersi nella successiva fase in cui venga scrutinata la legittimità del suo rifiuto ai fini dell'applicazione di sanzioni o preclusioni, senza aver ancora subito una lesione. Nonostante la pressoché unanime e sensibile dottrina auspichi

profilo relativo all'illegittima interferenza nel proprio diritto qualora si negasse una forma di tutela indipendente dall'impugnazione dell'avviso di accertamento.

²⁹¹ G. VANZ, "Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali", *cit.*, 1149

²⁹² A. IORIO, S. SERENI, "Sindacato del giudice tributario sulla legittimità degli accessi e ispezioni domiciliari" in *Il Fisco*, 2009, 41, 6840

²⁹³ È questo il caso, ad esempio, di un accesso domiciliare illegittimo o di apertura coattiva di una cassaforte. Di fronte ad una richiesta di apertura di una cassaforte, borsa, plico o simile, il contribuente potrebbe rifiutare, ma gli operanti legittimamente, con l'autorizzazione del P.M o dell'Autorità giudiziaria, ben possono procedere a forzarla. Il soggetto inciso nella propria sfera di libertà può dimostrare l'illegittimità dell'attività ispettiva, ma l'apertura è ormai irrimediabilmente avvenuta. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, *cit.*, 301

²⁹⁴ M. DI SIENA, "Tutela giudiziale e illegittimità istruttorie", *cit.*, 1308 in nota

da tempo, al fine di una maggiore salvaguardia dei diritti fondamentali del contribuente, il riconoscimento di una tutela immediata ed autonoma avverso gli atti istruttori illegittimi, la giurisprudenza²⁹⁵ amministrativa e di legittimità, pur non avendo mai messo in discussione l'impugnabilità di tali atti che non potrebbero sottrarsi al controllo giurisdizionale senza violare l'art. 113²⁹⁶ della Costituzione, è costante nel negare la loro autonoma ed immediata impugnabilità, mantenendo ferma la tradizionale tesi²⁹⁷ della tutela differita al momento del ricorso contro l'atto impositivo. In particolare, secondo le SS.UU. della Cassazione²⁹⁸ gli atti istruttori fiscali, quali gli ordini di verifica e l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica richiesta dall'art. 52, comma 3, del d.P.R. 633/1972 al fine del superamento del segreto professionale²⁹⁹, non sarebbero autonomamente impugnabili in considerazione del loro carattere infraprocedimentale. La giurisprudenza amministrativa conferma tale impostazione considerando l'attività di verifica come preparatoria rispetto all'atto finale costituito dall'avviso di accertamento in cui si concreta il potere di imposizione e da cui scaturisce il dovere di assolvere l'obbligazione tributaria; solo quest'ultimo, secondo tale ricostruzione,

²⁹⁵ In realtà sul tema della tutela immediata contro gli atti istruttori e dell'individuazione della giurisdizione più appropriata si discute da tempo, sin da Pret. Firenze, 6 novembre 1975 in cui si verteva su un decreto ex art. 700 c.p.c. volto ad inibire il controllo della corrispondenza, coperta da segreto professionale, di un professionista in sede di accesso della polizia tributaria. S. MARCHESE, *“Attività istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti”*, cit., 608 in nota.

²⁹⁶ L'art. 113 Cost., al primo comma, afferma che *“contro gli atti della pubblica amministrazione è sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria o amministrativa”*.

²⁹⁷ Già Cass., SS. UU., 8 agosto 1990, n. 8062, negava che l'atto con cui il Procuratore della Repubblica autorizza l'esecuzione di un accesso domiciliare sia *“suscettibile di diretta impugnazione in una sede diversa da quella in cui viene in discussione tra le parti la legittimità della pretesa tributaria cui è funzionalmente collegato secondo la legge”*. L'affermazione peraltro rivestiva carattere incidentale in quanto la causa aveva ad oggetto l'impugnazione di un avviso di accertamento riguardante l'imposta di registro e non la diretta ed immediata impugnazione dell'autorizzazione del Procuratore. G.VANZ, *“Attività amministrativa di raccolta delle prove”*, cit., 1147

²⁹⁸ Cass., SS. UU, 16 marzo 2009, n. 6315 in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, 6, 493, con nota di R. LUNELLI, *“La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi”*. Nello stesso senso Cass., SS. UU., 7 maggio 2010, n. 11082 in *GT- Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, 9, 766 con nota di M. BASILAVECCHIA, *“Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale”*.

²⁹⁹ Ma il discorso vale in generale per ogni autorizzazione del Procuratore della Repubblica richiesta per procedere a perquisizioni domiciliari, personali o all'apertura di pieghi sigillati, borse, casseforti e simili.

modificherebbe la posizione giuridica del contribuente interessato mentre prima di questo momento “*l’attività di verifica è fiscalmente neutra*” cioè “*non fa sorgere alcun obbligo nel contribuente, né pregiudica alcun suo diritto o interesse relativo all’esercizio del potere impositivo*”³⁰⁰. Ad ogni modo, anche volendo seguire un simile indirizzo restrittivo, sovrappone il piano della tutela di interessi patrimoniali del contribuente con quello diverso della tutela di interessi personalissimi dello stesso, va rilevato che esso non sarebbe comunque di per sé preclusivo di possibili forme di tutela giurisdizionale immediata. Nella disciplina amministrativa infatti, la *ratio* per cui viene negata l’autonoma impugnabilità, oltre che degli atti non ancora emanati, degli atti preparatori ed infraprocedimentali, o comunque meramente prodromici, è che gli stessi, essendo improduttivi di effetti esterni, non sono suscettibili di incidere concretamente nella sfera giuridica degli amministrati, concretandosi la lesione soltanto attraverso l’adozione dell’atto conclusivo del procedimento, contro il quale dovrà essere rivolta l’impugnativa giurisdizionale, salva la possibilità, in tale occasione, di impugnare congiuntamente l’atto preparatorio viziato e viziante³⁰¹. Ciò che conta quindi per stabilire se un atto amministrativo sia o meno immediatamente impugnabile, non è tanto la sua qualificazione come atto conclusivo o interno del procedimento, quanto l’assenza di rilevanza esterna e di immediata lesività di posizioni giuridicamente rilevanti³⁰², situazione che difficilmente potrebbe dirsi sussistente nel caso di atti conoscitivi e di controllo dell’Amministrazione finanziaria esercitati *contra legem*. La stessa giurisprudenza amministrativa, poi, ha riconosciuto in numerose occasioni la diretta ed autonoma impugnabilità di atti infraprocedimentali in quanto immediatamente

³⁰⁰ Consiglio di Stato, 5 dicembre 1995, n. 982. A. IORIO, S. SERENI, “*L’impugnabilità degli atti endoprocedimentali*”, *cit.*, 6963

³⁰¹ Cons. Stato, sez. VI, 7 luglio 1982, n. 345; Cons. Stato, sez. IV, 26 febbraio 1985, n. 60. P.M. VIPIANA, V. FANTI, M. TRIMARCHI, *Giustizia amministrativa*, Milano, CEDAM, 2019, 251

³⁰² Se può convenirsi che gli atti conoscitivi e di controllo tributari non siano suscettibili di incidere sfavorevolmente nella sfera patrimoniale del contribuente prima della notificazione dell’atto di accertamento, altrettanto non può affermarsi con riguardo alle libertà individuali del cittadino la cui compromissione rappresenta la prima e immediata conseguenza dell’illegittimo o illecito esercizio di tali poteri. G. VANZ, “*Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale*”, *cit.*, 1152-1153

lesivi di posizioni giuridicamente rilevanti. È il caso, ad esempio, dell'immediata impugnabilità del bando di concorso pubblico³⁰³ nella parte in cui ponga preclusioni all'ammissione al concorso o della deliberazione comunale di adozione del piano regolatore generale non ancora approvata dalla Regione. Ma vi è di più. Potrebbe osservarsi che un certo atto della pubblica amministrazione può definirsi effettivamente a rilevanza meramente interna solo quando sia necessariamente destinato a sfociare in un provvedimento suscettibile di impugnazione. Se un altro motivo per cui gli atti endoprocedimentali non sono considerati autonomamente impugnabili consiste nel fatto che gli eventuali vizi di tali atti ben possono essere eccepiti in sede di ricorso avverso il provvedimento conclusivo del procedimento, senza bisogno di interrompere il corso dell'*iter* procedimentale, allora è chiaro che tale giustificazione non può valere nel caso di atti ispettivi tributari, dato che questi, come rilevato in precedenza, non necessariamente sono destinati a sfociare in un provvedimento impositivo o sanzionatorio³⁰⁴. Comunque, le SS.UU. della Cassazione, a sostegno della legittimità del differimento della tutela del contribuente al momento dell'impugnazione dell'atto impositivo, a fronte di vizi e/o irregolarità di atti compiuti nel corso dell'*iter* amministrativo che si sia concluso con l'adozione di un atto impositivo notificato, richiamano il "*costantemente affermato*" pensiero della Corte costituzionale sul punto. Il riferimento attiene alla pronuncia del Giudice delle leggi, n. 406, del 23 novembre 1993³⁰⁵ secondo cui "*gli artt. 24 e 113 Cost non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del*

³⁰³ La dottrina evidenzia che nel caso delle procedure concorsuali viene in rilievo un procedimento articolato a sua volta in più subprocedimenti; vi è infatti un provvedimento che indice il concorso approvando il relativo bando, seguito da una serie di altri provvedimenti quali quello di nomina della commissione giudicatrice, di ammissione ed esclusione dei candidati e così via, che conducono al provvedimento finale di approvazione della graduatoria e di nomina dei vincitori. Tuttavia, si tratta pur sempre di provvedimenti posti dalle norme in rapporto d'implicazione necessaria reciproca, nel senso che l'uno non può stare senza l'altro nell'ambito di uno stesso procedimento. Invece il rapporto tra attività conoscitiva dell'Amministrazione Finanziaria e accertamento tributario andrebbe piuttosto inquadrato nell'istituto dei procedimenti collegati, caratterizzati dalla mancanza di un nesso di necessaria dipendenza l'uno dall'altro e forniti di una propria autonomia procedimentale anche se teleologicamente connessi e suscettibili di reciproche interazioni. G. VANZ, "*Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale*", cit., 1151-1152.

³⁰⁴ G. VANZ, "*Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale*", cit., 1149

³⁰⁵ La quale ricorda le proprie precedenti decisioni n. 154/1992; n. 15/1991; n. 470/1990; n. 530/1989. Nello stesso senso si esprimono da ultimo C. cost., 16 aprile 2014, n. 98 e 7 luglio 2016, n. 162

diritto e la sua azionabilità, la quale può essere differita ad un momento successivo ove ricorrano esigenze di ordine generale e superiori finalità di giustizia”, condizioni queste che la giurisprudenza ravvisa nell’esigenza di garantire la certezza e la speditezza dell’accertamento dell’obbligazione tributaria, fermo restando l’obbligo per il legislatore di osservare “*il limite imposto dall’esigenza di non rendere la tutela giurisdizionale eccessivamente difficoltosa, in conformità al principio della piena attuazione della garanzia stabilita dalle suddette norme costituzionali*”³⁰⁶. Inoltre, sottolineano le Sezioni Unite, nei casi specifici³⁰⁷ sottoposti al loro esame non sono state ravvisate né dedotte difficoltà in ordine alla tutela giurisdizionale e al suo differimento al momento dell’emissione dell’atto di imposizione fiscale o all’esito, eventualmente negativo a fini tributari, dell’accesso ispettivo. In quest’ultimo passaggio si potrebbe ravvisare uno snodo essenziale delle sentenze in commento che sembrano non voler escludere a priori che avverso gli atti istruttori possa essere fornita immediata tutela giurisdizionale tributaria, ma affermare che nei casi specifici esaminati non sia stata idoneamente provata

³⁰⁶ In sostanza per superare gli eventuali sospetti di incostituzionalità della disciplina così interpretata, le sentenze affermano che non è possibile considerare carente una tutela solo perché differita e, sia pure con un *obiter dictum*, alludono all’effetto della rilevazione del vizio dell’atto istruttorio in termini di illegittimità derivata ossia se l’autorizzazione viene riconosciuta viziata, seppur tardivamente, la mancanza di tutela immediata sarebbe controbilanciata dall’estrema incisività della conseguenza dell’illegittimità data dall’annullamento dell’atto finale. M. BASILAVECCHIA, “*Il segreto professionale nella verifica fiscale*”, *cit.*, 770

³⁰⁷ La pronuncia del 2009 aveva ad oggetto le doglianze di una società partenopea, la quale ritenendo di non poter essere nuovamente sottoposta ad un controllo fiscale, dopo essere già stata verificata e definitivamente accertata per i medesimi periodi di imposta, chiedeva l’annullamento dell’ordine di verifica emesso dalla locale Direzione regionale dell’Agenzia delle Entrate per via della carenza di presupposti per la riapertura della verifica e difetto di motivazione dell’ordine impugnato. R. LUNELLI, “*La tutela del contribuente*”, *cit.*, 496. La decisione delle SS.UU. nel 2010 invece originava dalla verifica fiscale nei confronti di uno studio legale del capoluogo lombardo, nel corso della quale veniva eccipito il segreto professionale relativamente alla corrispondenza intrattenuta con la clientela. Ottenuta dai verificatori l’autorizzazione del Procuratore prescritta dall’art. 52, comma 3, del d.P.R. 633/1972, questa veniva contestata dai professionisti interessati poiché ritenuta priva dell’indicazione delle ragioni che ne giustificavano l’emanazione e di conseguenza degli elementi essenziali necessari a controllarne la ragionevolezza, proporzionalità ed effettività utilità per le indagini. La verifica si concludeva poi senza l’adozione di alcun atto di accertamento. L. TROMBELLA, “*La tutela giurisdizionale avverso gli atti istruttori illegittimi*” in *Corriere Tributario*, 2016, 30, 2381-2382

l'immediata lesività di quegli specifici atti istruttori³⁰⁸. Comunque sia, l'attenzione delle Sezioni Unite della Suprema Corte si concentra maggiormente, forse anche a causa delle modalità con cui le questioni discusse in giudizio sono state loro sottoposte³⁰⁹, su aspetti tipicamente processuali quali l'individuazione della giurisdizione competente a conoscere della legittimità o meno degli atti istruttori e quello relativo alla "*proponibilità della domanda*", ponendo in secondo piano la questione del tipo di bene giuridico leso.

2. *L'individuazione del giudice competente a conoscere delle violazioni istruttorie. La giurisdizione piena ed esclusiva del giudice tributario*

Il giudizio devoluto alle Commissioni tributarie è disciplinato dal d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 recante il Codice del processo tributario e ha carattere essenzialmente impugnatorio. Nell'impianto originario delineato dal legislatore del 1972³¹⁰ infatti tale giurisdizione nasce come delimitata attraverso un'elencazione tassativa di tributi e di atti impugnabili, nel loro insieme identificabili un novero tipologicamente

³⁰⁸ S. MULEO, "*Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento*" in *Corriere Tributario*, 2009, 24, 1916

³⁰⁹ Nel 2009 la Cassazione interviene a Sezioni Unite non per la necessità di risolvere un contrasto di interpretazione sorto sull'argomento all'interno della stessa Corte, ma perché il ricorso proposto dalla società partenopea prospettava come motivo specifico di censura la giurisdizione denegata dal giudice di merito che, ai sensi dell'art. 374, primo comma, c.p.c., è questione da decidere con pronuncia a Sezioni Unite. Più nel dettaglio, la società partenopea ritenendo l'ordine di verifica immediatamente lesivo del proprio interesse legittimo a non subire una duplicazione di verifica ed integrati i presupposti per adire la giurisdizione amministrativa, aveva chiesto l'annullamento di tale atto innanzi al TAR Campania, il quale dichiarava l'inammissibilità del ricorso per difetto di giurisdizione del giudice amministrativo. Contro la decisione veniva proposto gravame respinto ancora una volta dal Consiglio di Stato, soluzione poi confermata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite. R. LUNELLI, "*La tutela del contribuente*", *cit.*, 497. Percorrendo un *iter* analogo, la pronuncia delle SS.UU. del 2010 sopraggiunge dopo il ricorso proposto dai professionisti dello studio legale accertato avverso il provvedimento di autorizzazione del Procuratore innanzi al TAR Lombardia. Rigettato in questa sede il ricorso a causa di carenza assoluta di giurisdizione del giudice amministrativo, la questione arrivava sino al Consiglio di Stato che con decisione 5 dicembre 2008, n. 6045 confermava la decisione di prime cure. Quest'ultima pronuncia era poi fatta oggetto di censura avanti la Corte di Cassazione la quale, a Sezioni Unite, la confermava. Da qui ne è conseguita l'apertura di un nuovo contenzioso con una seconda impugnazione del provvedimento autorizzatorio, questa volta innanzi agli organi della giustizia tributaria, definitivamente risolto dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite, 2 maggio 2016, n. 8587 che rappresenta l'ultima tappa di tale vicenda processuale. L. TROMBELLA, "*La tutela giurisdizionale*", *cit.*, 2381-2382

³¹⁰ Il riferimento è al decreto del Presidente della Repubblica, 26 ottobre 1972, n. 636 recante la "*Revisione della disciplina del contenzioso tributario*"

circoscritto di controversie, in larga parte rappresentato dal cosiddetto “contenzioso estimativo”. Tale delimitazione risultava dall’operare congiunto di due precise disposizioni del decreto citato: da un lato l’art. 2 che elencava una serie di tributi costituenti i “limiti esterni”, “orizzontali” o “materiali” della giurisdizione in commento, individuando la tipologia di prestazioni tributarie al di fuori delle quali restava in ogni caso esclusa la competenza a conoscere delle Commissioni, dall’altro l’art. 19 recante un elenco tassativo di atti impugnabili. In particolare, quest’ultimo articolo era volto ad assolvere un duplice ordine di funzioni: da una parte quella di disciplinare le condizioni di proponibilità o esperibilità del ricorso, dall’altra e ancora prima, quella di definire i “limiti interni” o “verticali”, soggettivi e oggettivi³¹¹ della giurisdizione *de qua*. La *ratio* della predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili nel processo tributario deriva dalla presa d’atto in concreto della quantità e varietà di atti attraverso cui si attua l’azione di prelievo, la quale comprende sia l’azione propriamente impositiva e sanzionatoria, sia quella esattiva e di rimborso e quindi dall’esigenza di evitare i rischi connessi a una totale apertura verso tutti gli atti che possono essere considerati parte dell’azione impositiva intesa in senso lato³¹², in conformità con l’esigenza di salvaguardare il regolare svolgimento dell’azione pubblica e con le esigenze di certezza e speditezza dell’accertamento dell’obbligazione tributaria, non consentendo, dunque, che l’Amministrazione Finanziaria possa essere indiscriminatamente convenuta in giudizio. In altre parole, il combinato disposto dei due articoli si risolveva dapprima in un’elencazione di tributi rappresentanti la potenziale estensione della giurisdizione tributaria e poi, entro tale ambito, l’elenco degli atti impugnabili di cui all’art. 19 serviva ad individuare le controversie effettivamente rimesse alla cognizione del

³¹¹ Dal punto di vista soggettivo le controversie rimesse alla cognizione del giudice tributario vanno individuate in quelle in cui almeno una parte rappresenti l’ente impositore o l’affidatario del servizio di riscossione emittente l’atto impugnabile; sotto il profilo oggettivo invece la controversia deve inserirsi entro una delle specifiche aree o fasi attuative dell’accertamento quali quella della liquidazione, della riscossione e del rimborso del tributo, come selezionate dall’art. 19 attraverso l’indicazione degli atti impugnabili. P. RUSSO, “*L’ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull’oggetto del processo*”. in *Rassegna Tributaria*, 2009, 6, 1559

³¹²C. GLENDI, “*Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*” in *Corriere Tributario*, 2009, 44, 3617

giudice tributario³¹³. Il legislatore successivamente è intervenuto sull'impianto così descritto apportando consistenti modifiche nel 2001 e nel 2005. In primo luogo, per effetto della l. 28 dicembre del 2001 n. 488, l'art. 2 è stato riformato nel senso del superamento della previgente elencazione puntuale dei tributi costituente la cornice esterna della giurisdizione tributaria, risultando questa ora estesa a *“tutte le controversie aventi ad oggetto i tributi di ogni genere e specie”* con il generalizzato potere del giudice tributario di risolvere *“in via incidentale ogni questione da cui dipende la decisione delle controversie rientranti nella propria giurisdizione, fatta eccezione per le questioni in materia di querela di falso e sullo stato e la capacità delle persone, diversa dalla capacità di stare in giudizio”*. Poi per il tramite dell'art. 3- bis, comma 1, lett. a) del d.l. 30 settembre 2005, n. 203, convertito con modificazioni dalla l. n. 248 del 2 dicembre 2005, l'art. 2 è stato nuovamente modificato aggiungendo la specificazione espressa che competono alla cognizione delle Commissioni le controversie su tributi di ogni genere e specie *“comunque denominati”*. Sulla base di tali modifiche legislative la giurisprudenza ha iniziato a parlare di esclusività della giurisdizione tributaria, nel senso che attualmente sarebbe riservata alle Commissioni la competenza a conoscere di pressoché ogni controversia riguardante l'applicazione dei tributi, secondo il paradigma della giurisdizione per materia³¹⁴. Ad ogni modo, proprio la mancata inclusione degli atti istruttori

³¹³ La dottrina evidenzia come l'art. 19 del d.lgs. 546/1992, rubricato *“atti impugnabili e oggetto del ricorso”* statuisca una predeterminazione normativa degli atti autonomamente impugnabili, indicati nelle lettere da a) ad h-bis) del comma 1, precisando tuttavia alla lettera i) che il ricorso può essere proposto avverso *“ogni altro atto per il quale la legge ne preveda l'autonoma impugnabilità davanti alle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado”*. Al comma 3 della disposizione viene inoltre espressamente previsto che *“gli atti diversi da quelli indicati non sono impugnabili autonomamente. Ognuno degli atti autonomamente impugnabili può essere impugnato solo per vizi propri. La mancata notificazione di atti autonomamente impugnabili, adottati precedentemente all'atto notificato, ne consente l'impugnazione unitamente a quest'ultimo”*. La giurisdizione tributaria risulta circoscritta nella fase d'ingresso ad atti normativamente predeterminati come impugnabili, ma aperta invece a tutti i motivi deducibili nei confronti di tali atti e di quelli presupposti non autonomamente impugnabili, in base a quanto disposto dall'art. 18 che nel disciplinare le forme del ricorso fa generico riferimento, rispettivamente alle lettere d) ed e) del comma 2, all'atto impugnato, all'oggetto della domanda e ai *“motivi”* senza segnare confini. C. GLENDI, *“Indagini tributarie” cit.*, 3616-3617

³¹⁴ Parte della dottrina non è persuasa da una simile ricostruzione. Nella sua accezione propria, di matrice processual amministrativistica, la giurisdizione esclusiva fa riferimento all'idea di una giurisdizione per materia, nella quale è devoluta al giudice amministrativo ogni sorta di controversia

nell'elenco di cui all'art. 19 del d.lgs. 546/1992, espressione del principio di tipicità degli atti impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, sia pure temperato dalla possibile interpretazione estensiva dell'elencazione di legge³¹⁵, ha talvolta spinto i contribuenti e i loro difensori a cercare strade alternative al fine di ottenere una tutela autonoma ed immediata delle proprie situazioni giuridiche soggettive. Si è quindi cercato di far leva sulla sussistenza dei presupposti necessari per adire la giurisdizione amministrativa³¹⁶ ossia sull'esigenza di assicurare tutela a posizioni giuridiche aventi natura di interesse legittimo, lese da un cattivo esercizio della discrezionalità riservata al soggetto titolare del potere di rilasciare l'autorizzazione, e sul disposto di cui all'art. 7, comma 4, dello Statuto dei diritti del contribuente, ai sensi del quale *“la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di*

pertinente alla stessa, a prescindere dalla natura di diritto soggettivo o di interesse legittimo ascrivibile alla situazione giuridica soggettiva che viene in considerazione. P. RUSSO, *“Il riparto della giurisdizione”*, cit., 4

³¹⁵ L'elencazione contenuta nell'art. 19 preclude la possibilità di adire il giudice tributario per l'impugnazione di atti diversi da quelli ivi espressamente previsti, come confermato dal comma 3 della medesima disposizione. Tuttavia la stessa Suprema Corte, nonostante alcune proprie pronunce orientate in senso restrittivo sul punto, ha affermato che *“l'esigenza di garantire al cittadino il diritto di difesa nei confronti dell'amministrazione pubblica, anche tributaria, costituzionalmente riconosciuto dagli artt. 24 e 113 della Costituzione, comporta che nell'interpretazione degli elenchi di atti amministrativi di imposizione tributaria, contenuti nelle disposizioni normative che si sono succedute nel tempo, si adotti non il criterio formale nominalistico, ma il criterio sostanziale, che è però di diretta rilevanza processuale, dell'autonomia funzionale dell'atto autoritativo, intesa come idoneità a produrre una lesione diretta ed immediata della situazione soggettiva del contribuente”*. La Corte di Cassazione peraltro richiama il precedente orientamento della Consulta, espresso nelle decisioni Corte cost., n. 313 del 6 dicembre 1985; n. 264 del 23 luglio 1997; n. 120 del 23 marzo 1992 in cui si afferma la sostanziale equivalenza, indipendentemente dal *nomen iuris* attribuito loro dal legislatore, di tutti gli atti che hanno la comune finalità dell'accertamento della sussistenza e dell'entità del debito tributario. In seguito, anche le Sezioni Unite hanno condiviso tale principio, stabilendo che l'elenco degli atti impugnabili contenuto nell'art. 19 vada interpretato in senso estensivo, in ossequio agli artt. 24, 53 e 97 della Costituzione. Ciò che rileva secondo la ricostruzione in commento è la natura sostanzialmente fiscale ed impositiva dell'atto, sganciata da interpretazioni strettamente formalistiche, che fa sorgere in capo al contribuente l'interesse ad agire previsto dall'art. 100 c.p.c. ai sensi del quale *“per proporre una domanda o per contraddire alla stessa è necessario avervi interesse”*. Interesse che se generalmente consiste nella ragionevole probabilità di ottenere un qualsiasi apprezzabile vantaggio, nelle situazioni in commento è rappresentato dalla possibilità di chiarire in sede giurisdizionale, definitivamente cioè con sentenza suscettibile di giudicato, la propria posizione effettiva in ordine alla pretesa tributaria e di controllarne la legittimità sostanziale. Sulla base di queste considerazioni le Sezioni Unite della Cassazione, con decisione dell'11 maggio 2009, n. 10672, hanno concluso per l'autonoma impugnabilità del preavviso di fermo in precedenza invece ritenuto non impugnabile in quanto atto endoprocedimentale non espressamente contemplato dall'art. 19. A. IORIO, S. SERENI, *“L'impugnabilità degli atti endoprocedimentali innanzi al giudice tributario”* in *Il Fisco*, 2009, 42, 6957-6958

³¹⁶ M. BASILAVECCHIA, *“Il segreto professionale”*, cit., 769

giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti". Con orientamento tradizionale i TAR aditi e il Consiglio di Stato³¹⁷ hanno rigettato i ricorsi sulla base del difetto di giurisdizione del giudice amministrativo ritenendo la controversia rientrante nell'area riservata in via esclusiva alla cognizione del giudice tributario. Circa la natura della posizione giuridica incisa dagli atti istruttori³¹⁸, si è affermato che *"la posizione del contribuente deve essere qualificata sempre e soltanto di diritto soggettivo e giammai di interesse legittimo"*³¹⁹. In questi termini si esprimono anche le Sezioni Unite della Cassazione secondo cui l'incidenza di ordini di verifica illegittimi su posizioni soggettive tutelate da disposizioni costituzionali quali le libertà inviolabili previste dagli artt.2,13,14 e 15 Cost, soggette a limiti solo nei casi e con le modalità indicate dalla legge, *"non consente affatto di ravvisare nell'eventuale lesione di quelle posizioni...una situazione giuridica... avente la consistenza di interesse legittimo"*³²⁰ in quanto le condizioni stabilite dalla legge per la loro temporanea e legittima violabilità *"lasciano integra la originaria consistenza di diritto soggettivo delle stesse attesa la loro mera, temporalmente e funzionalmente limitata compressione"*³²¹. Nello specifico viene in rilievo il diritto *"squisitamente"* soggettivo del contribuente a non subire, al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge attributiva del potere fiscale di controllo e limitativa del relativo esercizio, verifiche fiscali comportanti compressioni ai propri diritti, anche costituzionalmente garantiti, con la conseguenza che in caso di esito negativo dell'attività di accertamento, conclusosi senza l'emissione di un provvedimento impositivo o sanzionatorio, il giudice dotato di giurisdizione sarebbe il giudice

³¹⁷ Cons. Stato, 26 maggio 2006, n. 3199 e 5 dicembre 2008, n.6045

³¹⁸ Come, ad esempio, ad opera dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica richiesta dalla legge al fine dell'acquisizione di notizie e documenti per i quali sia eccepito il segreto professionale

³¹⁹ SS.UU., 7 maggio 2010, n. 1102 che richiama Cons. Stato,5 dicembre 2008, n.6045 in *GT-Rivista di giurisprudenza tributaria* con nota di M. BASILAVECCHIA, *"Il segreto professionale"*, cit., 763.

La materia degli atti ispettivi tributari non rientra tra quelle devolute alla giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo nell'ambito della quale lo stesso può conoscere sia di diritti soggettivi che di interessi legittimi, come stabilito dall'art. 7 e 133 del d.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, recante il Codice del processo amministrativo e in precedenza dall'art. 7, comma 2, della l. 6 dicembre 1971, n. 1034 e dagli artt. 33 e 34, d. lgs. 31 marzo 1998, n. 80, come sostituiti dall'art. 7 della l. 21 luglio 2000, n. 205. G. VANZ, *"Attività amministrativa di raccolta delle prove"*, cit., 1161

³²⁰ SS.UU., 16 marzo 2009, n. 6315 con nota di R. LUNELLI, *"La tutela del contribuente"*, cit., 494

³²¹ SS.UU., 6315/2009, cit., 494

ordinario e non il giudice amministrativo. Le Sezioni Unite vanno oltre e affermano che, anche a voler ritenere sussistente, ai fini della giurisdizione, una posizione giuridica avente la natura di interesse legittimo, ritenendo dunque decisiva non tanto la violazione di diritti fondamentali dell'individuo, quanto la circostanza che l'atto amministrativo sia espressione di un potere discrezionale dell'autorità, ciò non comporterebbe necessariamente ed automaticamente l'esclusione della giurisdizione del giudice tributario non prevedendo l'art. 103, primo comma, Cost.³²² una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo ed essendo il legislatore libero di attribuire la relativa tutela ad altri giudici³²³. Parte della dottrina ha comunque sottolineato che in materia tributaria il dibattito vertente sulla dicotomia diritti soggettivi-interessi legittimi non ha più ragione di esistere, vista l'attribuzione al giudice tributario di una competenza giurisdizionale "generale" per cui nelle materie di sua pertinenza la distinzione tra diritti soggettivi ed interessi legittimi non avrebbe rilevanza³²⁴. Altra parte della dottrina ravvisa invece l'utilità della distinzione al fine del riconoscimento della cognizione del giudice ordinario o del giudice generale amministrativo a seconda della natura della posizione giuridica coinvolta in sede di indagine tributaria, secondo le ordinarie regole di riparto stabilite dagli artt. 102, 103 e 113 della Costituzione. Di norma, il privato contrappone ai poteri conoscitivi e di controllo attribuiti dalla legge all'Amministrazione finanziaria posizioni giuridiche di diritto soggettivo essendo in rilievo libertà quali quella personale e domiciliare. Tuttavia, il concreto esercizio di tali poteri, mediante l'adozione degli specifici provvedimenti previsti dalla legge, comporta la

³²² Ai sensi del quale: *"il Consiglio di Stato e gli altri organi di giustizia amministrativa hanno giurisdizione per la tutela nei confronti della pubblica amministrazione degli interessi legittimi e, in particolari materie indicate dalla legge, anche dei diritti soggettivi"*.

³²³ SS.UU., 6315/2009, cit., 494 che richiamano anche la *"costante giurisprudenza costituzionale"* tra cui le ordinanze n. 165 e 414 del 2001 e la sentenza 22 giugno 2006, n. 240

³²⁴ R. LUNELLI, *"La tutela del contribuente"*, cit., 499. Peraltro, la stessa giurisprudenza e dottrina amministrativa sottolinea l'attenuata rilevanza della distinzione tra diritto soggettivo ed interesse legittimo ai fini dell'identificazione del criterio di riparto della giurisdizione ammettendo che di fronte al giudice amministrativo possano essere portate controversie inerenti, in genere, a situazioni giuridiche soggettive di cui l'ordinamento ha disposto in tal senso. Attenuazione confermata anche dalla decisione delle SS.UU., 22 luglio 1999, n. 500 in tema di risarcimento del danno per lesioni di interessi legittimi. S. MULEO, *"Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori"*, cit., 1915

“degradazione” del diritto soggettivo ad interesse legittimo. Un simile effetto si verifica, sia nel caso di provvedimento valido ed efficace, sia nel caso in cui lo stesso sia viziato ed annullabile, come nel caso di un’autorizzazione all’accesso priva di motivazione o con motivazione insufficiente, e ciò sulla base della piena equiparazione, in punto di efficacia, tra provvedimento valido e annullabile. Ravvisandosi una situazione giuridica avente la consistenza di interesse legittimo, il giudice competente a conoscere della questione va individuato nel giudice amministrativo. Soltanto l’annullamento del provvedimento, d’ufficio o in sede giurisdizionale, comporta il venir meno dei suoi effetti *ex tunc*, ripristinando con effetto retroattivo l’originaria posizione di diritto soggettivo. Se invece il provvedimento è nullo, come ad esempio nel caso in cui sia adottato in carenza assoluta di potere³²⁵ e non semplicemente esorbitando il modulo legale di riferimento, esso sarà inidoneo *ab origine* alla produzione dei suoi effetti e a determinare la degradazione del diritto soggettivo³²⁶. Ciò che rileva quindi secondo tale ricostruzione della dottrina è la dicotomia tra nullità e annullabilità del provvedimento, previste rispettivamente agli artt. 21 *septies* e 21 *octies* della l. n. 241/1990. Comunque, ad avviso delle Sezioni Unite, confermativa delle decisioni del Consiglio di Stato, nemmeno è sufficiente ad attrarre la vicenda alla giurisdizione amministrativa la previsione dell’art. 7, comma 4, dello Statuto, sul cui corretto ambito applicativo esse richiamano il proprio precedente orientamento³²⁷ secondo il quale tale disposizione riconferma “*il carattere esclusivo e pieno della giurisdizione ordinaria in materia tributaria*”, enfatizzando un principio già generalmente riconosciuto, e comporta, salvo diversa ed espressa previsione di legge, “*una naturale competenza del giudice amministrativo*” solo su atti amministrativi aventi

³²⁵ In quanto nessuna disposizione attribuisce alla parte pubblica la potestà ispettiva di cui la stessa si arroga la titolarità oppure quando un determinato potere istruttorio, seppure previsto dalla legge, viene in concreto esercitato in una situazione non ascrivibile in alcun modo alla fattispecie legalmente contemplata. M. DI SIENA, “*Tutela giudiziale e illegittimità istruttorie*”, *cit.*, 1303

³²⁶ I meri comportamenti e le attività materiali dei funzionari, posti in essere in assenza o in difformità dai provvedimenti prescritti, a maggior ragione, non saranno idonei a degradare il diritto soggettivo. G. VANZ, “*Attività amministrativa di raccolta delle prove*”, *cit.*, 1162

³²⁷ SS.UU., 7 maggio 2010, n. 1102, *cit.*, 767 richiamano SS.UU., 13 luglio 2005, n. 14692

contenuto generale o normativo, come i regolamenti e le delibere tariffarie e su atti *“che costituiscono un presupposto dell’esercizio della potestà impositiva ed in relazione ai quali esiste un generale potere di disapplicazione del giudice cui è attribuita la giurisdizione”* in materia tributaria³²⁸. Le SS.UU. della Cassazione si premurano poi di sottolineare che in ogni caso la disposizione in commento *“non potrà mai comportare una doppia tutela (dinanzi al giudice amministrativo e a quello ordinario o tributario) nei confronti di atti impositivi o di atti del procedimento impositivo”*³²⁹. La questione dell’individuazione della giurisdizione competente a conoscere della legittimità di atti istruttori tributari assume per le SS.UU. carattere preminente. In proposito esse sostengono che il carattere esclusivo della giurisdizione tributaria, discendente dall’art. 2 del d.lgs. 546/1992, *“non consente che atti non impugnabili in tale sede siano devoluti, in via residuale, ad altri giudici, secondo le ordinarie regole di riparto della giurisdizione”*³³⁰, quindi non solo sarebbe precluso al contribuente impugnare autonomamente innanzi al giudice tributario eventuali atti istruttori lesivi dei propri diritti fondamentali, ma anche richiedere una simile tutela ad altro giudice. Alla base dell’affermazione vi è comunque l’idea che tale situazione non comporti per il soggetto interessato un vuoto di tutela dal momento che la giurisdizione piena ed esclusiva del giudice tributario ha ad oggetto l’intero procedimento amministrativo di imposizione tributaria, comprensivo non solo del provvedimento finale³³¹, definito espressamente impugnabile dall’art. 19 d.lgs. 546/1992, ma anche, sempre restando nei limiti dei motivi dedotti dal contribuente in giudizio ai sensi dell’art. 18, comma 2, lett. e), tutti

³²⁸ La dottrina ritiene tale orientamento in linea con lo spirito dello Statuto che con la regola in commento ha inteso non influire sulla possibilità di adire il giudice amministrativo in relazione ad atti generali. In particolare, si è voluto evitare che l’omissione della menzione di una simile possibilità nella l. 212/2000, destinata a disciplinare le garanzie per i contribuenti, potesse essere interpretata come volontà espressa del legislatore di superare i mezzi ordinari di tutela avverso atti generali illegittimi. S. MULEO, *“Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori”*, cit., 1915. La disposizione sicuramente non può essere letta come attributiva al giudice amministrativo di una giurisdizione esclusiva sulla materia degli atti istruttori tributari non avendo contenuto innovativo, quanto piuttosto confermativo del tradizionale criterio di riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e amministrativo. G. VANZ., *“Attività amministrativa”*, cit., 1161

³²⁹ SS.UU., 11082/2010 con nota di M. BASILAVECCHIA, *“Il segreto professionale”*, cit., 767

³³⁰ SS.UU., 11082/2010 con nota di M. BASILAVECCHIA, *“Il segreto professionale”*, cit., 766

³³¹ L’avviso di accertamento o il provvedimento che irroga le sanzioni.

gli atti del procedimento che hanno portato all'adozione di quello finale, *“tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato”*³³². La dottrina, maggiormente garantista, ha ritenuto la soluzione non soddisfacente. Oltre a doversi evidenziare come nel procedimento di accertamento tributario non possa ritenersi sussistente un nesso di vera e propria presupposizione tra fasi e atti appartenenti allo stesso, tale da giustificare la tesi dell'illegittimità derivata, si deve rilevare che ancora una volta la via seguita dalla giurisprudenza confonde il piano della tutela di interessi patrimoniali del contribuente, consistenti nel corrispondere imposte e sanzioni in misura non superiore rispetto a quella dovuta, con quello, diverso, della tutela di interessi personali dello stesso. Inoltre, la ricostruzione operata dalle SS.UU., varrebbe solo per quelle situazioni che si siano concluse con un provvedimento impositivo o sanzionatorio “finale”, previsto espressamente dalla legge come impugnabile. Diversamente, nel caso in cui l'attività di accertamento compiuta dall'Ufficio sulla base di un provvedimento ritenuto illegittimo si concluda con esito negativo, non scaturendo da essa alcun provvedimento impositivo o sanzionatorio, così come nel caso di emanazione di un provvedimento impositivo del tutto avulso dagli elementi probatori ritenuti illegittimamente acquisiti, non sorgerebbe quell' *“imprescindibile momento di collegamento”*³³³ con l'oggetto della giurisdizione tributaria, come definito dall'art. 2 del d.lgs. 546/1992 dal momento che la controversia originata dall'esigenza di tutela a fronte di quel fatto lesivo non involgerebbe alcun tributo. È proprio in relazione a queste situazioni che la Suprema Corte a Sezioni Unite ha ammesso uno spazio per il riconoscimento della cognizione del giudice ordinario in forza della natura di diritto soggettivo della posizione giuridica coinvolta. Anche questa ricostruzione non risulta pienamente convincente

³³²A sostegno della ricostruzione in termini di “illegittimità derivata” le Sezioni Unite richiamano i propri precedenti espressi da SS.UU., 4 marzo 2008, n. 5791; SS.UU., 25 luglio 2007, n. 16412 in cui si afferma che il procedimento di formazione della pretesa tributaria consiste in una *“sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti”*. SS.UU., 11082/2010 con nota di M. BASILAVECCHIA, *“Il segreto professionale”*, cit., 766

³³³ SS.UU., 11082/2010 con nota di M. BASILAVECCHIA, *“Il segreto professionale”*, cit., 767

per la dottrina che al riguardo ha ravvisato una “*curiosa ipotesi di giurisdizione sospensivamente condizionata*”³³⁴. Se sopravviene l’atto impositivo o sanzionatorio impugnabile, si consolida definitivamente la giurisdizione delle Commissioni tributarie, ma l’atto istruttorio che si assume illegittimo, nel caso specifico l’autorizzazione del Procuratore della Repubblica richiesta dall’art. 52, comma 3, del d.P.R. 633/1972 al fine del superamento del segreto professionale, può essere sindacato da tale giudice solo in via incidentale e comunque sempre *ex post* e mai al fine di impedire l’effettuazione dell’attività ispettiva contestata o di provocarne l’inibizione³³⁵. Se invece non viene emanato l’atto “finale” o questo sia impugnato da soggetti terzi, come ad esempio i clienti dello studio professionale, la giurisdizione tributaria sembra doversi escludere in favore di quella del giudice ordinario. Si tratterebbe quindi di una giurisdizione certa solo nel senso di escludere un intervento immediato sull’attività ispettiva in corso, non soltanto del giudice tributario, ma anche di qualsiasi altro giudice. A ben vedere poi, il giudice ordinario viene ritenuto competente solo quando si acquisisca contezza dell’assenza di emissione di un avviso di accertamento impugnabile o nel caso in cui questo risulti completamente sganciato dagli elementi probatori ritenuti illegittimamente acquisiti, ma il soggetto sottoposto all’attività d’indagine tributaria non conosce e non può conoscere di tali eventualità, se non nel momento in cui venga definitivamente emesso un atto impositivo, con la conseguenza che gli interventi cautelari a fronte di un’istruttoria illegittima sarebbero concretamente esercitabili solo ad istruttoria conclusa, in un momento in cui non risulterebbero più utili per il contribuente, essendosi l’eventuale danno, per definizione, già consumato³³⁶. In definitiva, esclusa la giurisdizione del giudice amministrativo, si pone l’alternativa tra giudice tributario e giudice ordinario. La dottrina da parte sua ha proposto nel tempo diverse soluzioni al fine di soddisfare maggiormente l’esigenza di garantire una tutela immediata ai diritti del contribuente. Una prima possibilità consiste nel valorizzare la funzionalizzazione tributaria

³³⁴ M. BASILAVECCHIA, “*Il segreto professionale*”, *cit.*, 771

³³⁵ M. BASILAVECCHIA, “*Il segreto professionale*”, *cit.*, 771

³³⁶ L. TROMBELLA, “*La tutela giurisdizionale avverso gli atti istruttori*”, *cit.*, 2384

dell'istruttoria prevedendo la cognizione del giudice tributario, il quale potrebbe anche, teoricamente, possedere una maggiore sensibilità sul tema. Ciò eviterebbe indubbi inconvenienti pratici come il dover gravare il giudice ordinario di ulteriori incombenze, in un periodo di riscontrata difficoltà di definizione delle vicende processuali entro tempi ragionevoli³³⁷, il che si porrebbe in potenziale contrasto con il principio di giusto processo regolato dalla legge stabilito dall'art. 111 Cost³³⁸. Ma allora se la giurisdizione competente è quella tributaria questa andrebbe potenziata e resa competitiva in ordine agli specifici profili riguardanti la tutela immediata a fronte di lesioni lamentate in occasione dell'attività d'indagine tributaria, facendo confluire in essa azioni risarcitorie e tutele anticipate, magari solo a carattere sommario³³⁹, ma soprattutto garantendo la possibilità di accesso al giudice tributario in modo del tutto indipendente dall'impugnazione del provvedimento impositivo o sanzionatorio conclusivo del procedimento di accertamento. Le stesse Sezioni Unite, peraltro, riconoscono l'esistenza di un *deficit* di tutela quando affermano che la mancata inclusione degli atti istruttori nell'elenco di cui all'art. 19 d.lgs. 546/1992 *"comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 113 Cost"*³⁴⁰, tuttavia ritengono che spetti alle Commissioni tributarie verificare se in concreto l'atto possa dirsi ricompreso nelle categorie di cui all'art. 19 vertendo tale profilo sul merito, ossia sulla proponibilità o accoglibilità della domanda, da esaminare solo dopo aver risolto positivamente la questione relativa alla giurisdizione. Comunque, anche volendo invocare un'espressa modifica dell'art. 19 da parte del legislatore al fine di includervi gli atti istruttori, trasformando la tutela differita da insuperabile regola processuale a facoltà per il contribuente³⁴¹,

³³⁷ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 303

³³⁸ La disposizione, al comma secondo, impone che ogni processo si svolga nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a un giudice terzo e imparziale e che la legge ne assicuri la ragionevole durata.

³³⁹ M. BASILAVECCHIA, *"Il segreto professionale"*, cit., 770

³⁴⁰ SS.UU., 6315/2009, con nota di R. LUNELLI, *"La tutela del contribuente"*, cit., 494

³⁴¹ Il contribuente potrebbe in tal caso scegliere se impugnare immediatamente l'atto istruttorio lesivo oppure riservarsi tale impugnazione in sede di ricorso avverso l'atto impositivo finale. Si tratterebbe secondo la dottrina di una nuova categoria di atti, quelli facoltativamente impugnabili, dove

resta da verificare se una simile soluzione possa essere considerata conforme alla giurisprudenza costituzionale in merito al divieto di istituzione di nuovi giudici speciali previsto dall'art. 102 Cost³⁴². La Consulta ha sul punto affermato che *“l'attribuzione alla giurisdizione tributaria di controversie non aventi natura tributaria comporta la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali. Tale illegittima attribuzione può derivare, direttamente, da una espressa disposizione legislativa che ampli la giurisdizione tributaria a materie non tributarie ovvero, indirettamente, dall'erronea qualificazione di “tributaria” data dal legislatore (o dall'interprete) ad una particolare materia (come avviene, ad esempio, allorché si riconducano indebitamente alla materia tributaria prestazioni patrimoniali imposte di natura non tributaria)”*³⁴³. Per valutare la sussistenza della violazione del divieto posto della disposizione costituzionale in commento, diventa

l'impugnazione immediata si basa sull'interesse ad agire, senza che in difetto di questa, venga meno il diritto del contribuente ad impugnarli in seguito. S. MARCHESE, *“Attività istruttorie”*, cit., 613

³⁴² L'art. 102 Cost., secondo comma, stabilisce che: *“non possono essere istituiti giudici straordinari o giudici speciali. Possono soltanto istituirsi presso gli organi giudiziari ordinari sezioni specializzate per determinate materie, anche con la partecipazione di cittadini idonei estranei alla magistratura”*. La disposizione costituzionale vieta l'istituzione ex novo di giudici speciali diversi da quelli ivi espressamente nominati. Posto che la giurisdizione tributaria va considerata quale organo giurisdizionale speciale preesistente alla Costituzione, la disciplina prevista dall'art. 102 Cost. va integrata con la VI disposizione transitoria della Costituzione ai sensi della quale: *“entro cinque anni dall'entrata in vigore della Costituzione si procede alla revisione degli organi speciali di giurisdizione attualmente esistenti, salvo le giurisdizioni del Consiglio di Stato, della Corte dei conti e dei tribunali militari”*. Da quest'ultima disposizione discende che non vi è nell'ordinamento *“una sorta di immodificabilità nella configurazione e nel funzionamento» delle giurisdizioni revisionate”* la cui disciplina e il cui oggetto possono essere modificati dal legislatore ordinario, ma sempre nel rispetto del duplice limite costituzionale *“di non snaturare (come elemento essenziale e caratterizzante la giurisprudenza speciale) le materie attribuite”* alle giurisdizioni speciali *“e di assicurare la conformità a Costituzione» delle medesime giurisdizioni”*. La Corte costituzionale sulla base di queste premesse nella sentenza 14 marzo 2008, n. 64 ha dichiarato l'incostituzionalità dell'art. 2 del d. lgs. 546/1992, come modificato dal d.l. 203/2005, nella parte in cui devolveva alla giurisdizione tributaria anche le controversie relative alla debenza del canone per l'occupazione di spazi ed aree pubblici (COSAP). In particolare, si è affermato che la norma censurata viola l'art. 102, comma 2, Cost. in quanto snatura la giurisdizione di cui sono investite le Commissioni tributarie, creando un “nuovo” giudice speciale vietato dalla Costituzione e viola anche l'art. 25, primo comma, Cost., perché, attribuendo ai giudici tributari la cognizione delle controversie relative alla debenza del COSAP, distoglie dette controversie, relative a prestazioni che non hanno natura tributaria, dal proprio “giudice naturale”, e cioè da quello civile. Corte costituzionale - Ricerca avanzata
Analogamente il Giudice delle leggi nella sentenza 14 maggio 2008, n. 130, ha dichiarato l'incostituzionalità della medesima disposizione nella parte in cui attribuisce alla giurisdizione tributaria le controversie relative alle sanzioni comunque irrogate dagli Uffici finanziari, anche se esse conseguono alla violazione di disposizioni non aventi natura tributaria.

³⁴³ Corte cost., sentenza 10 marzo 2008, n. 64. Corte costituzionale - Ricerca avanzata

fondamentale verificare se la controversia devoluta ai giudici tributari abbia o meno effettiva natura tributaria e in proposito va rilevato che la tutela invocata a fronte di atti istruttori illegittimi ha per oggetto libertà individuali e diritti inviolabili che implicano tradizionalmente quali giudici “naturali” il giudice ordinario e quello amministrativo, mentre il giudice tributario da sempre conosce, in via esclusiva, di controversie a contenuto patrimoniale attinenti a rapporti tributari³⁴⁴. Si tratta dunque di una materia, quella delle libertà inviolabili, in cui il divieto posto dall’art. 102 Cost. dovrebbe essere osservato con maggior rigore³⁴⁵; inoltre, rappresenta sotto tale profilo un serio ostacolo la particolare enfasi con cui la Corte Europea ha qualificato le controversie sulla legittimità degli atti istruttori in termini di lesioni di diritti civili degli interessati e non di interessi patrimoniali. In questa prospettiva, una seconda via potrebbe consistere nell’identificare l’organo più adatto a conoscere delle violazioni istruttorie nel Giudice Ordinario, e tra questi, nel giudice per le indagini preliminari quale giudice delle libertà, o nel giudice civile quale giudice dei diritti civili³⁴⁶. Quest’ultima soluzione in effetti viene confermata dalle SS.UU. della Cassazione³⁴⁷ la quale, pur ribadendo il principio della non autonoma impugnabilità dell’atto istruttorio innanzi alle Commissioni tributarie, riconosce la possibilità di adire il giudice ordinario negli specifici casi in cui manchi l’atto finale o questo non sia impugnato e la possibilità di agire in questa sede, ricorrendone i presupposti, anche in via cautelare. Tuttavia, la pronuncia non chiarisce se questa forma di tutela cautelare debba considerarsi di generale applicazione o invece limitata agli specifici casi menzionati in cui l’accesso al giudice tributario sia precluso. Sicuramente, in assenza di appositi interventi legislativi ad hoc sul tema e sulla base del diritto vigente, lo strumento maggiormente idoneo ad assicurare una tutela effettiva ed immediata è rappresentato dal ricorso al giudice civile al fine di ottenere

³⁴⁴ G. VANZ, “Attività amministrativa di raccolta delle prove”, *cit.*, 1157

³⁴⁵ G. FRANSONI, “Poteri d’indagine e segreto professionale”, *cit.*, 505

³⁴⁶ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, *cit.*, 304

³⁴⁷ SS.UU., 2 maggio 2016, n. 8587, con nota di L. TROMBELLA, “La tutela giurisdizionale”, *cit.*, 2388

provvedimenti cautelari d'urgenza in base a quanto disposto dall'art. 700 del c.p.c.³⁴⁸. Non si può, tuttavia, omettere di rilevare che tale strumento, per quanto rapido, non assicura al privato quell'immediatezza richiesta per inibire in diretta l'istruttoria illegittima, inoltre permangono dubbi sulla concreta praticabilità di tale rimedio, vista l'assenza di precedenti in materia. A tale scopo sarebbe necessario invece che il legislatore introduca con apposito intervento la garanzia della possibilità di rivolgersi ad un magistrato di turno, individuato anche alla luce delle soluzioni offerte dalla giurisprudenza sovranazionale³⁴⁹.

3. Le criticità dell'ordinamento interno alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo

La normativa prevista dall'ordinamento tributario interno in tema di accessi, ispezioni e verifiche e la relativa disciplina processuale, concernente la tutela del contribuente a fronte di violazioni che abbiano inciso sui suoi diritti fondamentali, necessitano di riconsiderazione alla luce degli impulsi provenienti dalla giurisprudenza sovranazionale, in particolar modo dalla giurisprudenza sviluppata dalla Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, la quale ritiene lesiva delle garanzie assicurate dalla CEDU una tutela non effettiva del contribuente nella fase delle verifiche fiscali. La Suprema Corte a Sezioni Unite, peraltro, conferma di essere a conoscenza di tali indirizzi giurisprudenziali e dell'innegabile *deficit* di tutela che sussiste nell'ordinamento interno a causa dell'impugnazione differita degli atti

³⁴⁸ Ai sensi del quale: “*chi ha fondato motivo di temere che durante il tempo occorrente per far valere il suo diritto in via ordinaria, questo sia minacciato da un pregiudizio imminente e irreparabile, può chiedere con ricorso al giudice i provvedimenti d'urgenza, che appaiono, secondo le circostanze, più idonei ad assicurare provvisoriamente gli effetti della decisione sul merito*”. In ordine ai due requisiti indispensabili per l'ottenimento del provvedimento cautelare, la dottrina sottolinea come, una volta accertata la verosimile esistenza del diritto di cui si chiede cautela, l'ulteriore requisito del *periculum in mora* vada considerato *in re ipsa* nella violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale ed europeo, insuscettibili per loro natura di essere ristorati da meri risarcimenti pecuniari. Nel dettaglio, la gravità del danno è insita nella violazione delle libertà fondamentali mentre l'irreparabilità dello stesso va ravvisata nel fatto che il diritto fondamentale non può essere riparato in senso proprio da un risarcimento del danno in forma pecuniaria, il quale costituisce un rimedio solo parziale. S. MARCHESE, “*Attività istruttorie*”, *cit.*, 610

³⁴⁹ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, *cit.*, 304

istruttori, tuttavia, omette di prendere espressamente posizione sull'argomento, limitandosi ad affermare che l'improponibilità del ricorso *"non crea un vuoto di tutela, né pertanto comporta alcuna violazione della Costituzione e della CEDU"* in quanto in assenza di un provvedimento fiscale considerato impugnabile o in assenza di impugnazione da parte del contribuente di tale provvedimento, la tutela giurisdizionale è comunque assicurata di fronte al giudice ordinario con la possibilità, ricorrendone le condizioni, di richiedere la tutela cautelare *ante causam*³⁵⁰. Dunque, è solo dopo aver identificato il giudice dotato di giurisdizione che secondo la Corte di Cassazione va affrontato, nell'ambito dell'organo giurisdizionale così individuato, il problema di verificare se una simile forma di tutela sia adeguata³⁵¹. La soluzione descritta va esaminata ora alla luce delle indicazioni provenienti dalla Corte di Strasburgo. In primo luogo, si deve rilevare che secondo la consolidata giurisprudenza di tale Corte anche i locali destinati all'esercizio di attività commerciali e in generale economiche, quali ad esempio gli studi professionali, rientrano nel concetto di domicilio tutelato dall'art. 8 della Convenzione, con la conseguenza che ad essi vanno estese le garanzie sostanziali previste da questa disposizione³⁵². Il quadro di garanzie previste dall'art. 8 CEDU che assicura il diritto al rispetto della propria vita privata e familiare trova poi il proprio completamento sul piano processuale nel diritto di accedere a forme di tutela giudiziaria concreta ed effettiva, in forza di quanto stabilito dall'art. 6, par. 1, della Convenzione che riconosce il diritto di ogni persona *"a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un*

³⁵⁰ SS.UU., 2 maggio 2016, n. 8587 con nota di L. TROMBELLA, *"La tutela giurisdizionale"*, cit., 2388

³⁵¹ M. BASILAVECCHIA, *"Il segreto professionale"*, cit., 770

³⁵² A. VIOTTO, *"Il diritto al rispetto della vita privata e familiare"*, cit., 186. L'art. 8 CEDU ammette ingerenze dell'autorità pubblica nel diritto al rispetto della propria vita privata e familiare solo al ricorrere di stringenti condizioni quali una predeterminazione legislativa precisa e accessibile al contribuente sui presupposti e sulle modalità di esecuzione delle perquisizioni domiciliari; la necessità di perseguire un legittimo obiettivo che in materia tributaria consiste nel benessere economico del paese e nella prevenzione dei reati; il rispetto del principio di necessità e proporzionalità; la sussistenza di una giustificazione all'ingerenza che sia idonea e indicata dall'autorità nazionale al momento dell'adozione della misura e non successivamente, a posteriori, a difesa della legittimità della medesima misura impugnata davanti alla Corte. L. SABBI, *"La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi"*, cit., 1173

tribunale indipendente ed imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti”³⁵³. Le due disposizioni menzionate sono tra loro speculari anche se emergono nelle pronunce della Corte EDU alcuni profili che contribuiscono a differenziarle. In particolare, la Corte sembra evidenziare come l’art. 6 pretenda che il controllo sulla legittimità della misura adottata venga effettuato da un soggetto indipendente dall’autorità procedente, anche nel caso in cui questa sia l’autorità giudiziaria. Il fatto che l’autorizzazione a procedere a perquisizioni domiciliari sia concessa da un giudice, ciò che sembra a prima vista integrare un sindacato giurisdizionale nel processo decisionale stesso, se risulta secondo la Corte idoneo a garantire la conservazione del diritto alla propria riservatezza e al domicilio ai sensi dell’art. 8 CEDU, non sembra che possa ritenersi sufficiente rispetto all’art. 6 qualora il soggetto interessato dall’attività ispettiva ignori l’esistenza di un procedimento a suo carico e sia privato del diritto al contraddittorio³⁵⁴. Queste e altre fondamentali indicazioni provengono da una serie di decisioni del 2008 in cui la Corte Europea ha condannato ripetutamente l’ordinamento francese riscontrando l’incompatibilità con gli artt. 8 e 6 CEDU della normativa fiscale interna riguardante le ispezioni domiciliari³⁵⁵. La pronuncia capostipite di tale orientamento va individuata nella sentenza della Corte EDU del 21 febbraio 2008, caso “*Ravon e altri c. Francia*”, richiesta n. 18497/03. Le autorità fiscali francesi, sospettando di frode fiscale due società aventi sede a

³⁵³ A. VIOTTO, “*Il diritto al rispetto della vita privata e familiare*”, cit., 168

³⁵⁴ A. VIOTTO, “*Il diritto al rispetto della vita privata e familiare*”, cit., 169

³⁵⁵ Corte EDU, *Ravon e altri c. Francia*, n. 18497/03 del 21 maggio 2008; *Kandler e altri c. Francia*, n. 18659/05 del 18 dicembre 2008; *Andrè c. Francia*, n. 18603/03 del 24 ottobre 2008 in cui la Corte ha stabilito che il segreto professionale non può essere superato per motivi fiscali o per la mera difficoltà dell’amministrazione finanziaria di reperire le prove della sospettata evasione, salvo il caso in cui vi siano indizi plausibili della partecipazione del professionista all’illecito fiscale o nelle ipotesi previste dalla disciplina antiriciclaggio. I fatti di causa peraltro erano simili, anche se non del tutto coincidenti, a quelli da che hanno dato origine all’orientamento delle SS.UU. espresso nella sentenza 8587/2016. Corte EDU, *Maschino c. Francia*, n. 10447/03 del 16 ottobre 2008; *Società IFB c. Francia*, n. 2058/04 del 20 febbraio 2009; *Joubert c. Francia*, n. 30345/05 del 10 dicembre 2009. L. SABBI, “*La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi, ispezioni e verifiche per incompatibilità con i principi della CEDU e della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea*” in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2018, 4, 1189-1190, nota a Corte Europea dei diritti dell’uomo, Sez. I, 27 settembre 2018, n. 57278/11

Marsiglia sotto il controllo del signor *Ravon*, dopo aver richiesto ed ottenuto l'autorizzazione prescritta dall'art. L. 16 B del *Livre des procédures fiscales* dal Presidente del *Tribunal de grande instance*, eseguivano ispezioni nelle sedi societarie e presso l'abitazione privata del sig. *Ravon*. Quest'ultimo insieme alle società, ritenendo che in occasione delle ispezioni e dei sequestri fossero state commesse delle irregolarità, con due denunce, volte ad ottenere l'annullamento delle operazioni e l'inutilizzabilità delle prove raccolte, si rivolgeva allo stesso *Tribunal de grande instance*, il quale dichiarava il ricorso improcedibile in quanto sulla base della disciplina legislativa francese la missione del giudice autorizzante l'ispezione viene meno, ai fini della valutazione sulla legittimità della verifica, una volta conclusa l'attività autorizzata con la consegna della copia del processo verbale. I denunciati proponevano quindi ricorso alla Corte di Cassazione francese, la quale confermava che l'unica autorità giudiziaria competente in queste situazioni è quella chiamata a conoscere della legittimità degli atti adottati sulla base delle risultanze delle ispezioni cioè la giurisdizione tributaria nel caso di successiva emissione di un atto impositivo o i tribunali chiamati a decidere su eventuali azioni penali intraprese sulla base degli elementi rinvenuti che nel caso di specie, tuttavia, non sono state promosse³⁵⁶. La Corte EDU nel pronunciare il suo giudizio, pur non operando un totale *revirement*³⁵⁷ rispetto alle proprie precedenti posizioni, ferme nell'escludere l'applicazione del principio del giusto processo alla materia tributaria non involgendo la stessa questioni civili, sembra non escludere però possibili aperture in questo senso. Le controversie riguardanti la regolarità di atti istruttori tributari, quali ispezioni

³⁵⁶ L. SABBI, "La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi, ispezioni e verifiche", cit., 1188

³⁵⁷ Il riferimento è alla sentenza *Ferrazzini c. Italia*, richiesta n. 44759/90 del 12 luglio 2001 in cui si era concluso per l'inapplicabilità dell'art. 6 CEDU alla materia tributaria, sotto lo specifico profilo della ragionevole durata del processo, in quanto "il contenzioso fiscale esula dal campo di applicazione dei diritti e degli obblighi di natura civile" e alla sentenza *Jussila c. Finlandia*, n. 73053/01 del 23 novembre 2006 in cui si è invece riconosciuta l'astratta applicabilità dell'art. 6 CEDU limitatamente alle sanzioni amministrative tributarie aventi carattere sostanzialmente penale, anche alla luce della giurisprudenza *Engel*, seppur nel caso concreto non sia stata ravvisa alcuna violazione dello stesso. S. MULEO, "L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo nel caso *Ravon* e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente" in *Rivista di diritto tributario*, 2008, 7-8, IV, 200-204

domiciliari e sequestri, si inseriscono nella questione attinente alla verifica del disconoscimento o meno da parte della pubblica autorità del diritto all'integrità del proprio domicilio e *"il carattere civile di questo diritto è manifesto, come lo è il suo riconoscimento nel diritto nazionale"*³⁵⁸. Secondo la Corte, il caso specifico sottoposto alla sua attenzione non concerne propriamente una controversia tributaria circa la corretta determinazione dell'obbligo di contribuire alla spesa pubblica, quanto piuttosto diritti civili estranei al rapporto tributario rispetto ai quali la condotta ipoteticamente lesiva tenuta dall'Amministrazione Finanziaria costituisce solo un elemento accidentale³⁵⁹. In tema di ispezioni domiciliari effettuate a fini fiscali, le persone interessate devono poter ottenere un controllo giurisdizionale concreto ed effettivo, in fatto come in diritto, sulla regolarità e legittimità della decisione che autorizza l'ispezione e sulle azioni intraprese aventi fondamento nella stessa. Inoltre, ove in questa sede siano riscontrate irregolarità, il ricorso deve permettere all'interessato, sia di prevenire la continuazione dell'attività ispettiva, sia, qualora questa si sia già consumata, di fornire all'interessato un rimedio appropriato³⁶⁰. Sotto questo profilo la normativa fiscale francese viene ritenuta dalla Corte lesiva dell'art. 6 CEDU in quanto il vaglio giudiziale sulla legittimità delle ispezioni e sequestri appare *"più teorico che effettivo"*³⁶¹. La possibilità di tutela differita, ammessa dall'ordinamento francese tramite il ricorso avverso gli atti successivi, analogamente a quanto accade nell'ordinamento italiano, è insufficiente ad assicurare un'effettiva tutela in quanto rimarrebbe priva di controllo giurisdizionale la legittimità di accessi non seguiti da atti impugnabili, così come avvenuto nel caso di specie. In aggiunta, il ricorso in Cassazione, pur essendo un efficace rimedio interno che deve essere esaurito a pena di irricevibilità della

³⁵⁸ Corte EDU, sez. II, 21 febbraio 2008, C-18497/03, *Ravon e altri c. Francia*, par.24, in *Rivista di diritto tributario*, 2008, 7-8, IV, con nota di S. MULEO, *"L'applicazione dell'art. 6 CEDU"*, cit., 193

³⁵⁹ A. MARCHESELLI, *"Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo"* in *GT- Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2008, 9, 748

³⁶⁰ C. EDU, *Ravon e altri c. Francia*, par. 28, con nota di S. MULEO, *"L'applicazione dell'art. 6 CEDU"*, cit., 194

³⁶¹ C. EDU, *Ravon e altri c. Francia*, par. 31, con nota di S. MULEO, *"L'applicazione dell'art. 6 CEDU"*, cit., 195

questione innanzi alla Corte, non assicura un pieno doppio grado di giurisdizione sulla legittimità dell'autorizzazione all'ispezione domiciliare e al sequestro dei documenti. Il giudizio che ivi si svolge è infatti un giudizio di legittimità a critica vincolata che consentirebbe il riesame della sola regolarità formale dell'autorizzazione e non invece un controllo di merito sui fatti posti a giustificazione della stessa. Un simile *deficit* di tutela non può poi essere surrogato dal fatto che l'autorizzazione alla perquisizione domiciliare è autorizzata da un giudice incaricato di controllare lo svolgimento delle operazioni cui i contribuenti possono rivolgersi anche per chiederne la sospensione o l'arresto. Secondo la Corte, in questa fase assume rilievo centrale il diritto dell'interessato al contraddittorio con l'organo autorizzante che garantisce allo stesso di essere ascoltato prima dell'emissione dell'autorizzazione, sulla base della normativa francese invece "*la persona interessata dalla perquisizione in programma... ignora l'esistenza di un procedimento nei suoi confronti*"³⁶², dunque, il provvedimento autorizzatorio viene emesso *inaudita altera parte*. Inoltre, il controllo sulla regolarità dell'attività ispettiva effettuata dagli operanti deve essere affidato ad un tribunale che per definirsi tale deve essere indipendente dal potere esecutivo e dalle parti e avere piena giurisdizione. In questo senso non si vede come possa rispettare questi requisiti un controllo giudiziale sulla legittimità della misura adottata affidato al medesimo organo autorizzante, dotato peraltro di giurisdizione limitata dal momento che il suo ruolo cesserebbe con la conclusione delle operazioni ispettive. Neppure è sufficiente a garantire il rispetto della norma CEDU la possibilità di ottenere una tutela risarcitoria³⁶³ nei confronti dei soggetti che hanno materialmente posto in essere

³⁶² C. EDU, *Ravon e altri c. Francia*, par. 30, con nota di S. MULEO, "*L'applicazione dell'art. 6 CEDU*", *cit.*, 195

³⁶³ L'insufficienza della tutela risarcitoria è sottolineata anche nella recente pronuncia della Corte EDU, Sez. I, 27 settembre 2018, n. 57278/11, *Brazzi c. Italia*, sotto lo specifico profilo del risarcimento dei danni cagionati nell'esercizio di funzioni giudiziarie in tema di responsabilità civile dei magistrati ai sensi della l. 177/1988, visto il difficile onere probatorio in termini di dolo o colpa grave che l'interessato dovrebbe assolvere per l'ottenimento della riparazione pecuniaria. Tuttavia, rispetto al caso *Ravon*, qui la Corte sembra riconoscere che un controllo giurisdizionale *ex post* sulla legittimità e necessità della misura possa costituire adeguato mezzo di tutela dell'interessato, sempre a condizione che tale controllo, con riguardo al caso concreto, sia effettivo. Integreerebbe quindi idonea

l'ispezione illegittima o intraprendere azioni penali nel caso di eventuali condotte criminose, dato che in queste sedi non è consentito verificare la regolarità della decisione che ha autorizzato la stessa ispezione³⁶⁴. Questa considerazione si impone a maggior ragione se si considera, come la migliore dottrina ha fatto, che la *privacy* "è come un velo, che una volta squarciato non si può rammendare"³⁶⁵. Poste queste premesse, va evidenziato come l'ordinamento italiano sia suscettibile di possibili censure da parte della Corte di Strasburgo dato che la normativa prevista in tema di accessi, ispezioni e verifiche è ancor meno garantista rispetto a quella francese. Le differenze principali tra l'art. L. 16 B del libro delle procedure fiscali e gli artt. 52 del d.P.R. 633/1972 e 33 del d.P.R. 600/1973, si colgono in primo luogo nel fatto che nell'ordinamento francese l'autorizzazione all'accesso domiciliare è rilasciata dal Presidente del Tribunale di Grande istanza quindi da un giudice, il quale deve motivare il proprio provvedimento in maniera dettagliata rispettando un contenuto minimo, mentre in Italia la concessione di tale atto è rimessa alla valutazione del Procuratore della Repubblica, appartenente alla magistratura requirente, con l'obbligo di motivare dettagliatamente in ordine alla sussistenza dei "gravi indizi di violazione della normativa fiscale" nei soli casi di accesso in locali adibiti esclusivamente ad abitazione del contribuente³⁶⁶. Ai fini della verifica sul rispetto dell'art. 6 CEDU si potrebbe dubitare della conformità di questa scelta a causa dell'ontologica differenza intercorrente tra la figura del Pubblico Ministero, nonostante questi sia assistito da prerogative di relativa indipendenza dalle norme dell'ordinamento giudiziario³⁶⁷, e quella del magistrato giudicante. La Procura della Repubblica cui appartiene il P.M. autorizzante potrebbe infatti nutrire interesse verso

misura riparatoria per il soggetto leso l'esclusione, nel caso di specie dal processo penale, degli elementi di prova illegittimamente acquisiti. G. FERRARA, "L'inviolabilità del domicilio", *cit.*, 16

³⁶⁴ G. FERRARA, "L'inviolabilità del domicilio richiede una tutela nel caso di accesso nell'ambito di verifiche fiscali" in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2019, 1, 17.

³⁶⁵ S. MULEO, "Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo" in *Corriere Tributario*, 2009, 10, 766

³⁶⁶ S. MULEO, "La Corte europea dei diritti dell'uomo «apre» alle questioni tributarie in tema di sindacabilità giurisdizionale delle indagini domiciliari" in *Dialoghi tributari*, 2009, 4, 381

³⁶⁷ A. MARCHESELLI, "Autorizzazione agli accessi domiciliari", *cit.*, 749

gli effetti che l'indagine tributaria potrebbe avere sul versante penale³⁶⁸. In Francia il giudice che ha autorizzato l'ispezione domiciliare deve controllare lo svolgimento delle operazioni e a tal fine può designare un ufficiale di polizia giudiziaria con l'incarico di tenerlo informato; in Italia invece l'intervento del P.M si limita al solo rilascio del provvedimento autorizzatorio non sussistendo un ulteriore collegamento tra questi e lo svolgimento della verifica fiscale. Sempre quel giudice poi ha la facoltà di recarsi nei luoghi interessati dalle ispezioni e di sospendere o interrompere in qualunque momento le operazioni autorizzate e la sua decisione è ricorribile in Cassazione a differenza di quanto avviene nel nostro ordinamento in cui gli atti istruttori del P.M. non sono autonomamente impugnabili, neppure davanti al giudice di legittimità.

4. *L'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione Finanziaria e il diritto alla protezione dei dati personali: una possibile tutela immediata e diretta offerta dal Regolamento UE 2016/679*

L'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione Finanziaria può incidere oltre che sui tradizionali diritti fondamentali di libertà personale, inviolabilità del domicilio e di corrispondenza, tutelati rispettivamente dagli artt. 13,14 e 15 della Costituzione, anche sul diritto fondamentale alla protezione dei propri dati personali. A livello sovranazionale, quest'ultimo diritto, al pari degli altri menzionati, risulta coperto dalle garanzie sostanziali previste dall'art. 8 CEDU che assicura il diritto al rispetto della propria vita e familiare e dall'art. 7 della CDFUE di contenuto essenzialmente analogo. Garanzie specificamente dedicate alla protezione dei dati di carattere personale sono poi previste dall'art. 8 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione³⁶⁹. Sul piano costituzionale interno invece, la tutela dei dati personali

³⁶⁸ A. VIOTTO, "Il diritto al rispetto della vita privata", cit., 178

³⁶⁹ Articolo 8 CDFUE: "Protezione dei dati di carattere personale"

1. Ogni individuo ha diritto alla protezione dei dati di carattere personale che lo riguardano.

2. Tali dati devono essere trattati secondo il principio di lealtà, per finalità determinate e in base al consenso della persona interessata o a un altro fondamento legittimo previsto dalla legge. Ogni individuo ha il diritto di accedere ai dati raccolti che lo riguardano e di ottenerne la rettifica.

3. Il rispetto di tali regole è soggetto al controllo di un'autorità indipendente.

viene sovente ricondotta all'art. 2 della Costituzione, quale diritto inderogabile dell'uomo, seppur ivi non espressamente nominato, consistente nel potere di escludere intrusioni di terzi in quella particolare sfera di riservatezza che viene generalmente definita "privacy"³⁷⁰. A differenza dei primi diritti di libertà richiamati, considerati normalmente disponibili da parte del titolare sempreché si rimanga nei limiti dell'ordine pubblico e del buon costume, la protezione dei dati personali si configura quale presidio a garanzia non di un interesse individuale, bensì dell'interesse collettivo ad evitare il pericolo di attentati a libertà e democrazia derivanti da un trattamento di dati di massa³⁷¹, da ciò discendendone il carattere indisponibile da parte del privato indirettamente tutelato. I poteri ispettivi attribuiti dalla legge all'Amministrazione Finanziaria, infatti, consentono alla stessa di acquisire informazioni delicate, riguardanti anche la sfera più intima delle persone, quali le inclinazioni sessuali, lo stato di salute, gli orientamenti politici e le credenze religiose, tutti elementi che concorrono a formare un patrimonio personale degli individui da proteggere da intromissioni indebite di terzi, siano essi privati o soggetti pubblici³⁷². Il tema della tutela dei dati personali, anche a fronte dell'inarrestabile ed esponenziale sviluppo tecnologico che ha reso possibile la raccolta, la conservazione e l'elaborazione di un enorme quantità di informazioni, si presenta dotato di una "forza centripeta", esercitata su tutti i settori del diritto, non escluso quello tributario³⁷³. La protezione dei dati costituisce poi un aspetto fondamentale dello

³⁷⁰ A. VIOTTO, "Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi" in *Rivista di diritto tributario*, 2014, 3, II, 23

³⁷¹ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 275

³⁷² Tale aspetto è rilevato anche dal Parere del Garante della Privacy, 21 novembre 2013, n. 2765110 in tema di redditometro in cui si evidenzia il fatto che dover discutere con l'Agenzia delle Entrate di voci di spesa riguardanti ogni aspetto della vita quotidiana, significa esporre il contribuente ad una "forte invasione della propria sfera privata trovandosi lo stesso obbligato a dover giustificare di aver o, soprattutto, non aver sostenuto certe tipologie di spesa, anche relative alle sfere più intime della personalità (cfr. ad esempio, tempo libero, istruzione dei figli ecc.) e a portare a conoscenza nel dettaglio il funzionario dell'Agenzia del proprio stile di vita". Redditometro: le garanzie dell'Autorità a seguito della verifica... - Garante Privacy. A. VIOTTO, "Le violazioni commesse nel corso dell'attività d'indagine", cit., 23.

³⁷³ A. TOMO, "La forza centripeta del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione" in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2022, 2, 911

sviluppo del diritto dell'Unione Europea e ne influenza le principali politiche, a partire dal rafforzamento del mercato interno fino ad arrivare ai rapporti intercorrenti tra privato e Pubblica amministrazione. Questa sensibilità sul tema in commento è stata dimostrata dalla presentazione nel 2012, a seguito di iniziativa della Commissione europea, del cosiddetto *"Pacchetto protezione dati"*, contenente le proposte normative volte a definire un nuovo quadro comune in materia di tutela dei dati personali per tutti gli Stati membri, a seguito del quale l'Unione ha emanato il Regolamento UE 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016, ossia il Regolamento Generale sulla protezione dei dati, comunemente noto con l'acronimo di GDPR (da *General Data Protection Regulation*) che abroga la precedente direttiva 95/46/CE, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati, direttamente applicabile in tutti gli Stati membri a partire dal 25 maggio 2018. Nel medesimo contesto è stata emanata anche la Direttiva UE 2016/680 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016, relativa alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali da parte delle autorità competenti a fini di prevenzione, indagine, accertamento e perseguimento di reati o esecuzione di sanzioni penali, nonché alla libera circolazione di tali dati, in vigore dal 24 maggio 2016, con correlato obbligo per gli Stati membri di effettuare il recepimento entro 2 anni da tale data³⁷⁴. La disciplina interna in materia di privacy è invece contenuta nel d.lgs. del 30 giugno 2003, n. 196, recante il "Codice in materia di protezione dei dati personali", modificato dai d.lgs. 18 maggio 2018, n. 51 e 10 agosto, n. 101 al fine di dare attuazione agli strumenti adottati dall'Unione³⁷⁵. A seguito dell'adozione del GDPR si pone quindi il problema di stabilire quali sono i limiti che le Agenzie fiscali, durante la propria attività di controllo dei contribuenti e di contrasto all'evasione fiscale, incontrano nella raccolta, utilizzazione,

³⁷⁴ A. MARCHESELLI, *"Accertamenti tributari"*, cit., 249-250

³⁷⁵ L'art. 1 del Codice, rubricato "Oggetto", afferma esplicitamente che: *"il trattamento dei dati personali avviene secondo le norme del regolamento (UE) 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 aprile 2016, di seguito «Regolamento», e del presente codice, nel rispetto della dignità umana, dei diritti e delle libertà fondamentali della persona"*. DECRETO LEGISLATIVO 30 giugno 2003, n. 196 - Normattiva

conservazione e analisi della grande massa di dati personali con cui entrano in contatto³⁷⁶. A tale proposito, la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea si è concentrata essenzialmente su due profili specifici: il primo riguardante la legittimità e proporzionalità dell'acquisizione e della conservazione in apposite banche dati di grandi quantità di dati personali, specie quando l'acquisizione di queste informazioni non sia di stretto interesse fiscale; l'altro attinente al problema del bilanciamento tra *data protection* e disciplina sulla cooperazione fiscale tra Stati, terzi o membri dell'Unione³⁷⁷. Dalla giurisprudenza della CGUE si possono comunque trarre delle conclusioni estensibili anche alla fase istruttoria del procedimento tributario nazionale, evincendosi prima di tutto che i dati fiscali costituiscono dati personali³⁷⁸ rientrando nella definizione di cui all'art. 4, par. 1, del GDPR ai sensi del quale per "dato personale" si intende: "*qualsiasi informazione riguardante una persona fisica identificata o identificabile*" denominata "interessato" che "*può essere identificata, direttamente o indirettamente, con particolare riferimento a un identificativo come il nome, un numero di identificazione, dati relativi all'ubicazione, un identificativo online o a uno o più elementi caratteristici della sua identità fisica, fisiologica, genetica, psichica, economica, culturale o sociale*"³⁷⁹. Del pari l'attività conoscitiva dell'Amministrazione Finanziaria è sussumibile nella nozione di "trattamento" di cui

³⁷⁶ G. PITRUZZELLA, "Dati fiscali e diritti fondamentali" in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2022,2,666

³⁷⁷ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 275

³⁷⁸ CGUE, sentenza 1° ottobre 2015, *Bara e a.*, C-201/14, punto 29 e sentenza 27 settembre 2017, *Puskar*, C-73/16, punto 41. G. PITRUZZELLA, "Dati fiscali", cit., 670

³⁷⁹ *REGOLAMENTO (UE) 2016/ 679 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO - del 27 aprile 2016 - relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/ 46/ CE (regolamento generale sulla protezione dei dati) (europa.eu). Tuttavia, va sottolineato che la questione della generica classificabilità dei "dati" in ambito tributario come "personali" anche quando non diretti ad identificare una persona fisica, ma una persona giuridica, non è pacifica. La CGUE nel caso *Volker und Markus Schecke GbR e Hartmut Eifert* contro *Land Hessen*, sentenza 9 novembre 2010, ha però evidenziato che una persona fisica può risultare indirettamente "affetta" dal trattamento dei dati di una persona giuridica. Quest'ultima può invocare la tutela degli artt. 7 e 8 della CDFUE "*solamente qualora la ragione sociale della persona giuridica identifichi una o più persone fisiche*" in quanto "*la gravità della lesione del diritto alla protezione dei dati personali si presenta in maniera differente per le persone giuridiche e per le persone fisiche*". A. TOMO, "La forza centripeta del diritto alla protezione dei dati personali", cit., 915

al par. 2 della disposizione citata in cui si indicano espressamente le attività di raccolta, registrazione, organizzazione, consultazione, uso e comunicazione di tali dati. Per quanto riguarda invece l'ambito di applicazione materiale del GDPR, l'art. 2, al par. 2, lett. d.), afferma che il Regolamento non si applica ai trattamenti *“effettuati dalle autorità competenti a fini di prevenzione, indagine, accertamento o perseguimento di reati o esecuzione di sanzioni penali, incluse la salvaguardia contro minacce alla sicurezza pubblica e la prevenzione delle stesse”*. La disposizione potrebbe far sorgere il dubbio sull'applicabilità del GDPR al trattamento di dati personali ad opera delle Agenzie Fiscali nell'ottica di repressione delle violazioni della normativa fiscale e di contrasto all'evasione. Tuttavia, la CGUE ha espressamente escluso che con riguardo all'ambito fiscale trovi applicazione questa norma, in quanto si tratta di un'eccezione all'obiettivo principale perseguito dal Regolamento, ossia la tutela dei diritti fondamentali relativi al trattamento dei dati personali, la quale deve essere oggetto di interpretazione restrittiva, riferendosi esclusivamente alle attività espressamente menzionate. Eccezione che comunque non crea un vuoto di disciplina poiché, come emerge dal considerando 19 del Regolamento, le attività esercitate per le finalità specifiche sopra indicate sono soggette ad altro atto specifico dell'Unione e cioè alla Direttiva 2016/680³⁸⁰. Da queste premesse ne deriva che l'Amministrazione tributaria di uno Stato membro nell'effettuare il trattamento dei dati personali del contribuente è tenuta a rispettare i principi fissati dal GDPR, in particolare dall'art. 5 che sancisce in materia i principi di limitazione delle finalità, di minimizzazione dei dati, di

³⁸⁰ CGUE, sentenza 27 settembre 2017, *Puskar*, C-73/16, punto 38; sentenza 24 febbraio 2022, *SS SIA*, C-175/20, punti 42 e 43. G. PITRUZZELLA, *“Dati fiscali”*, cit., 671. Il caso *SS SIA* riguardava la specifica tematica della richiesta, da parte dell'Amministrazione finanziaria di uno Stato membro, di trasmissione di dati personali del contribuente rivolta ad un operatore di diritto privato, titolare del trattamento dei dati dei propri clienti. Sul punto la CGUE ha affermato che l'Amministrazione tributaria dello Stato membro non sembra in questi casi potersi considerare *“autorità competente”* ex art. 3, punto 7, della direttiva 2016/680, precisando che: *“anche se non è escluso che i dati personali di cui trattasi nel procedimento principale possano essere utilizzati nell'ambito dell'azione penale esercitabile, in caso di violazione in materia tributaria, contro alcune delle persone interessate, non appare che tali dati siano stati raccolti con lo scopo specifico di esercitare tale azione penale o nell'ambito di attività dello Stato in materia di diritto penale”*. A. TOMO, *“La forza centripeta del diritto alla protezione dei dati personali”*, cit., 916

esattezza, di limitazione della conservazione, di integrità e confidenzialità; tutti principi in generale ascrivibili a quello di proporzionalità che nel settore considerato svolge un ruolo di primaria importanza. I dati personali in occasione del trattamento da parte delle Agenzie fiscali nazionali devono quindi essere *“trattati in modo lecito, corretto e trasparente”* rispetto all’interessato; raccolti solo *“per finalità determinate, esplicite e legittime”*; presentarsi *“adeguati, pertinenti e limitati a quanto necessario rispetto alle finalità per le quali sono trattati”*; essere esatti e in caso contrario aggiornati o rettificati tempestivamente; conservati *“per un arco di tempo non superiore al conseguimento delle finalità”* e in generale *“trattati in maniera da garantire un’adeguata sicurezza dei dati”*³⁸¹. Per quanto riguarda la liceità del trattamento, il Regolamento stabilisce che esso può considerarsi lecito solo se ricorre una delle condizioni tassativamente elencate all’art. 6, par. 1, tra le quali sono indicate alla lett. c) la necessità di adempiere ad un obbligo legale cui è soggetto il titolare del trattamento e alla lett. e) la necessità del trattamento per *“l’esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all’esercizio di pubblici poteri di cui è investito il titolare del trattamento”* quale appunto il caso del controllo da parte dell’Amministrazione Finanziaria circa il regolare assolvimento degli obblighi tributari facenti capo al contribuente. L’attuazione dei tributi risulta pertanto un fine legittimo per la gestione dei dati personali. Il paragrafo 2 della medesima disposizione ammette in queste situazioni la possibilità per gli Stati membri di mantenere o introdurre disposizioni più specifiche al fine di adeguare l’applicazione delle norme del GDPR sul trattamento, determinando con maggiore precisione requisiti specifici per il trattamento e altre misure atte comunque a garantire un trattamento lecito e corretto. Ad ogni modo, ai sensi del par. 3, la base legale di queste *“misure adeguatrici”* deve consistere nel diritto dell’Unione o nel diritto interno e sulla base di essa deve essere determinata la finalità del trattamento, a meno che non si tratti, per il titolare del trattamento, di eseguire un compito di interesse

³⁸¹ Art. 5, par. 1., GDPR. *REGOLAMENTO (UE) 2016/ 679 DEL PARLAMENTO EUROPEO E DEL CONSIGLIO - del 27 aprile 2016 - relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/ CE (regolamento generale sulla protezione dei dati) (europa.eu)

pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri. Tra le specifiche disposizioni "adeguatrici" che possono essere adottate dallo Stato membro sono indicate dallo stesso paragrafo: le condizioni generali alle quali il trattamento da parte del titolare può dirsi lecito; le tipologie di dati oggetto del trattamento; gli interessati; i soggetti cui possono essere comunicati i dati personali e le finalità per cui sono comunicati; le limitazioni della finalità, i periodi di conservazione e le operazioni e procedure di trattamento, comprese le misure atte a garantire un trattamento lecito e corretto³⁸². In ordine alla possibilità per gli Stati membri di introdurre limitazioni a queste garanzie, l'art. 6 del Regolamento va letto in combinato disposto con l'art. 23 che in chiusura del Capo III, relativo ai "Diritti dell'interessato", prevede le modalità attraverso le quali poterne limitare la portata³⁸³. Nel dettaglio, al par. 1, la disposizione permette al diritto dell'Unione e agli Stati membri di adottare misure legislative che limitino la portata degli obblighi e dei diritti di cui agli articoli 5 e 12 e seguenti, questi ultimi riguardanti essenzialmente diritti informativi, di accesso, di rettifica e cancellazione, il diritto all'oblio, il diritto alla limitazione al trattamento dei propri dati, sempre a condizione che la limitazione rispetti l'essenza dei diritti e delle libertà fondamentali e costituisca una misura necessaria e proporzionata in una società democratica³⁸⁴ per salvaguardare una serie di obiettivi di interesse pubblico generale dell'Unione o dello Stato membro, espressamente indicati al medesimo paragrafo, tra i quali rientra "*un rilevante interesse economico o finanziario, anche in materia monetaria, di bilancio e tributaria*"³⁸⁵. Lo stesso art. 23, al par. 2, impone che la misura legislativa mediante la quale viene apportata la limitazione contenga disposizioni specifiche riguardanti almeno le finalità del trattamento, le categorie di dati sottoposti a limitazione, la portata dei limiti introdotti, le garanzie per prevenire abusi³⁸⁶. Nella medesima prospettiva si colloca anche l'art. 2-undecies, comma 1, del d.lgs. 196/2003, come modificato per operare l'adeguamento al Regolamento, secondo cui

³⁸² A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 276

³⁸³ A. TOMO, "*La forza centripeta del diritto alla protezione dei dati personali*", cit., 917

³⁸⁴ Circa le condizioni alle quali la limitazione può dirsi legittima va rilevata la consonanza di questa disposizione con l'art. 52 CDFUE e 8 CEDU.

³⁸⁵ G. PITRUZZELLA, "*Dati fiscali*", cit., 672

³⁸⁶ A. TOMO, "*La forza centripeta del diritto alla protezione dei dati personali*", cit., 918

i medesimi diritti possono essere oggetto di protezione “attenuata” qualora dagli stessi possa derivare un pregiudizio effettivo e concreto ad una serie di interessi ivi elencati, tra cui alla lett. f-bis) gli interessi tutelati in materia tributaria e quelli connessi allo svolgimento delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione fiscale. Inoltre, ai sensi del comma 3 della medesima disposizione, questi diritti saranno esercitati in conformità alle disposizioni di legge o regolamentari che disciplinano il settore e potranno essere limitati, ritardati o esclusi solo con comunicazione motivata resa senza ritardo all'interessato, salvo che la stessa possa compromettere la finalità della limitazione e sempreché la misura sia necessaria e proporzionata. Per quanto riguarda la base giuridica richiesta dal GDPR e dal Codice della privacy si deve ritenere, relativamente all'ambito che ci interessa, che i poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria siano rigorosamente e analiticamente disciplinati dall'ordinamento tributario interno, integrando pertanto una base giuridica solida idonea a supportare la limitazione e al rispetto del principio di proporzionalità³⁸⁷. Il GDPR non si limita a prevedere garanzie sostanziali a favore dell'interessato al trattamento dei dati, ma offre una tutela completa fornendo anche fondamentali garanzie processuali che comportano rilevanti conseguenze sul piano dell'ordinamento interno in tema di estensione del diritto ad una tutela effettiva avverso il trattamento dei dati personali ritenuto illegittimo dal contribuente sottoposto a controllo, o dal terzo interessato che sia coinvolto nell'istruttoria, nonché conseguenze in ordine alla validità dell'atto impositivo successivamente emesso dall'Amministrazione Finanziaria³⁸⁸. Infatti, l'art. 79, par. 1, del Regolamento, collocato al Capo VIII dedicato ai mezzi di ricorso, alla responsabilità e alle sanzioni in caso di trattamento indebito dei dati personali, riprende, modificandolo, l'art. 22 della Direttiva 95/46/CE³⁸⁹ e prevede esplicitamente a favore di “ogni interessato” il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo nei confronti del titolare del trattamento o del responsabile di esso qualora ritenga che i diritti di cui

³⁸⁷ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 277

³⁸⁸ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 275

³⁸⁹ G. PITRUZZELLA, “*Dati fiscali*”, cit., 672

gode a norma del Regolamento siano stati violati in occasione del trattamento, restando comunque ferma la possibilità per gli interessati di esperire gli altri ricorsi amministrativi o extragiudiziali disponibili, compreso il diritto di proporre reclamo all'autorità di controllo competente ai sensi dell'articolo 77³⁹⁰. In conformità e a completamento dell'art. 79 del GDPR, si pone poi la normativa interna di cui al d.lgs. 196/2003. Nel dettaglio, l'art. 152 del Codice, posto in apertura del Capo II ,dedicato alla tutela giurisdizionale, al primo comma, individua nel giudice ordinario l'autorità giurisdizionale competente a conoscere delle controversie riguardanti le materie oggetto dei ricorsi ex artt. 78 e 79 del Regolamento e in generale di quelle comunque involgenti l'applicazione della normativa in materia di protezione dei dati personali, nonché delle controversie relative al diritto al risarcimento del danno ai sensi dell'art. 82 del GDPR³⁹¹. L'art. 152 specifica ulteriormente al comma 1-*bis* che le controversie di cui al comma precedente “*sono disciplinate dall'articolo 10 del decreto legislativo 1° settembre 2011, n. 150*”, recante le Disposizioni complementari al Codice di procedura civile in materia di riduzione e semplificazione dei procedimenti civili di cognizione. Quest'ultima disposizione, a sua volta, individua il rito seguito dal giudice ordinario nell'esame di tali controversie nel rito del lavoro. Queste previsioni normative “multilivello” in tema di protezione dei dati personali hanno ricadute potenzialmente dirompenti sull'ordinamento tributario interno, anche per quel che riguarda la storica *querelle* relativa al problema della sola tutela differita del contribuente, in sede di impugnazione del successivo atto impositivo, avverso gli atti istruttori lesivi delle sue posizioni fondamentali. L'art. 79 del Regolamento, infatti, pone l'attenzione sulla necessità di assicurare a chiunque sia interessato, senza limitazioni soggettive od oggettive di sorta, un rimedio giurisdizionale effettivo qualora egli ritenga di aver

³⁹⁰ Il par. 2 dell'art. 79 del GDPR individua l'autorità giurisdizionale cui rivolgere le azioni verso il titolare o responsabile del trattamento primariamente nelle autorità giurisdizionali dello Stato membro in cui questi ultimi hanno uno stabilimento, prevedendo in alternativa per l'interessato la possibilità di rivolgersi alle autorità giurisdizionali dello Stato membro in cui egli risiede abitualmente, salvo però che il titolare o il responsabile del trattamento sia un'autorità pubblica che agisce nell'esercizio di pubblici poteri.

³⁹¹ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari, cit.*,278

subito un illegittimo trattamento dei propri dati personali e ciò a prescindere dagli eventuali altri rimedi, amministrativi o giurisdizionali, offerti dall'ordinamento. Valorizzando l'applicazione del GDPR e del Codice si potrebbe porre fine alle difficoltà sorte in relazione all'individuazione del giudice dotato di giurisdizione sulla domanda del contribuente volta ad ottenere, in via immediata e diretta, tutela per contrastare vizi istruttori che abbiano determinato una lesione delle proprie libertà individuali. Il rito del lavoro, inoltre, si caratterizza per essere un modello procedurale snello, improntato alla concentrazione delle attività processuali e attributivo al giudice di incisivi poteri istruttori³⁹², il che potrebbe rappresentare un proporzionato bilanciamento delle due diverse esigenze sottese a queste fattispecie e cioè, da una parte l'esigenza di garantire l'efficienza dell'azione pubblica volta al controllo del regolare adempimento dell'obbligazione tributaria e a scongiurare fenomeni di evasione fiscale, dall'altra, l'esigenza di assicurare al privato interessato una tutela che consenta la rapida cessazione dell'eventuale trattamento lesivo da parte del titolare del trattamento³⁹³. Va poi rilevato che l'art. 79 si configura come una norma "di sistema" all'interno del GDPR, di immediata applicabilità e come soprattutto non preveda, a differenza di quanto disposto dall'art. 23, regimi derogatori giustificati da particolari ragioni di interesse pubblico. Il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo assicurato da questa disposizione appare anche più intenso rispetto a quello tradizionalmente riconosciuto dall'art. 47 della CDFUE³⁹⁴ ai

³⁹² Il rito o processo del lavoro si caratterizza rispetto al rito ordinario per un più incisivo impiego degli strumenti tecnici volti a realizzare i principi di oralità, concentrazione e immediatezza. In tale ottica si spiegano l'attribuzione della competenza per materia al tribunale in composizione monocratica in primo grado e alla corte d'appello in grado di appello; l'abbandono, ai fini dell'introduzione del giudizio, del sistema di citazione ad udienza fissa in favore del ricorso e successivo decreto di fissazione dell'udienza; l'attribuzione di più ampi poteri al giudice sia in ordine alla sanatoria di eventuali irregolarità, sia circa iniziative istruttorie anche d'ufficio; il *favor* verso il tentativo di conciliazione delle parti che risulta obbligatorio; l'assunzione delle prove nelle prima e tendenzialmente unica udienza. C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Corso di diritto processuale civile*, XVII, Torino, Giappichelli, 2020, 291

³⁹³ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 278

³⁹⁴ L'art. 47 CDFUE codifica il diritto fondamentale della persona, fisica o giuridica, ad un giusto processo e cioè il diritto di accesso ad un giudice terzo e indipendente, alla difesa tecnica e al gratuito patrocinio, qualora i suoi diritti e libertà, garantite dal diritto dell'Unione, siano stati violati. M. P. NASTRI, "Lo scambio di informazioni in materia fiscale: la tutela giurisdizionale effettiva e il diritto alla protezione dei dati" in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2020,4, 1704 in nota.

contribuenti nella generalità dei casi³⁹⁵. Infatti, secondo l'interpretazione dell'art. 47 CDFUE offerta dalla Corte di giustizia, la tutela differita del contribuente mediante ricorso avverso il successivo avviso di accertamento in caso di atti istruttori lesivi dei suoi diritti fondamentali, non necessariamente comporta il venir meno del contenuto essenziale del diritto ad una tutela effettiva per il diritto dell'Unione, potendo questi esercitare validamente il diritto alla tutela giurisdizionale contestando, in via incidentale, anche la legittimità delle attività istruttorie le cui risultanze sono confluite come prove a sostegno del provvedimento impositivo. La CGUE quindi delimita l'ampiezza degli strumenti di tutela immediata a favore del contribuente per contestare vizi dell'attività istruttoria, attestandosi su una posizione che sembra più restrittiva rispetto a quella della Corte di Strasburgo in punto di giusto processo a seguito degli approdi raggiunti a partire dal caso *Ravon*, sempre a patto che in sede di ricorso successivo avverso l'atto impositivo il contribuente possa contestare, in via differita, la legittimità delle risultanze istruttorie ed ottenere l'esclusione delle prove illegittime³⁹⁶. Tuttavia, va rilevato che la stessa CGUE riconosce la specialità del diritto ad un ricorso effettivo garantito dal GDPR, il quale sembra configurarsi come un diritto autonomo e a sé stante nell'ambito della disciplina sulla protezione dei dati personali, quando in una recente sentenza afferma che una normativa nazionale improntata alla tutela differita *“non limita l'accesso di tale contribuente ai rimedi giurisdizionali previsti in conformità all'art. 79, paragrafo 1, del regolamento 2016/679... qualora detto contribuente ritenga che i diritti conferitigli da tale regolamento siano stati violati in ragione di un trattamento di dati personali che lo riguarda”*³⁹⁷. Ciò conferma dunque l'autonomia del *corpus* normativo delineato dal GDPR che impone in capo agli Stati membri un autonomo obbligo, di assicurare

³⁹⁵ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit.,278

³⁹⁶ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit.,278

³⁹⁷ CGUE, Grande Sezione, 6 ottobre 2020, cause riunite C-245/19 e C-246/19, caso *État Luxembourgeois*, par. 84. Il caso specifico riguardava una procedura di scambio automatico e obbligatorio di informazioni nell'ambito della cooperazione amministrativa tra Stati membri nel settore fiscale. A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit.,278.

all'interessato, i cui dati personali siano oggetto di trattamento indebito da parte di un'autorità pubblica, il diritto di esercitare un rimedio giurisdizionale effettivo, considerando anche che i diritti alla protezione di tali dati sono del tutto autonomi ed indifferenti rispetto alla sorte del provvedimento impositivo. Alla luce di queste considerazioni, appare difficile mantenere ferma la posizione giurisprudenziale che confina il rimedio avverso violazioni perpetrate nella fase istruttoria al momento dell'impugnazione del successivo provvedimento impositivo, degradando fondamentali libertà individuali, a più livelli dell'ordinamento garantiti, a meri interessi patrimoniali da far valere solo strumentalmente al fine di ottenere la caducazione dell'atto impositivo comportante una pretesa economica³⁹⁸. In aggiunta, l'art. 2-*decies* del d.lgs. 196/2003, conferma l'orientamento, già maggioritario nella dottrina e giurisprudenza tributaria interna e sovranazionale, ritenente sussistente nel processo tributario la sanzione dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite. La disposizione menzionata dispone espressamente che *“i dati personali trattati in violazione della disciplina rilevante in materia di trattamento dei dati personali non possono essere utilizzati, salvo quanto previsto dall'articolo 160-bis”*, ponendo così un divieto assoluto di utilizzabilità dei dati personali indebitamente trattati e dispensando il giudice dal giudizio, in termini di gravità e proporzionalità, sulla giustificazione della sanzione dell'inutilizzabilità. Volendo adottare un approccio formalistico e restrittivo potrebbe, tuttavia, sollevarsi un dubbio. Se si guarda al dato testuale dell'art. 160-*bis*, dedicato alla validità, efficacia e utilizzabilità nel procedimento giudiziario nazionale di atti, documenti e provvedimenti basati su un trattamento indebito di dati personali, si può notare che la disposizione afferma che le stesse *“restano disciplinate dalle pertinenti disposizioni processuali”*. Allora si potrebbe interpretare la locuzione *“pertinenti disposizioni processuali”* come riferita esclusivamente alla disciplina interna prevista in materia tributaria in punto di (in)utilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e sostenere l'inesistenza in tale settore di un divieto probatorio espresso. Ovviamente

³⁹⁸ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 278

tutto ciò solo ignorando i rimandi espressi di cui agli artt. 75 del d.P.R. 633/1972 e 70 del d.P.R. 600/1973 al codice di rito penale per quanto da essi non espressamente disposto in merito all'accertamento di violazioni. Una simile impostazione non può essere condivisa. La locuzione dovrebbe piuttosto intendersi come riferita a tutte le pertinenti disposizioni processuali, dunque, anche al *corpus* normativo delineato dal Regolamento il quale non tollerebbe una simile restrizione. La conclusione è avvalorata da due possibili obiezioni con cui è possibile replicare. Non avrebbe infatti senso ritenere inutilizzabili tali elementi probatori durante la fase amministrativa per ammetterli invece in sede processuale. D'altra parte, la sanzione dell'inutilizzabilità discende oltre che da un'ormai consolidata giurisprudenza della CGUE, da uno strumento normativo dell'Unione, il GDPR, direttamente applicabile negli Stati membri delineante un sistema di tutela a sé stante in tema di protezione dei dati personali. L'unica domanda che quindi resta da porsi è se possa considerarsi ragionevole e proporzionato mantenere un assetto differenziato, in merito all'efficacia dei rimedi giurisdizionali, tra i diversi diritti coinvolti durante l'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria³⁹⁹ quali la libertà personale, il diritto all'inviolabilità del proprio domicilio e della corrispondenza e la tutela dei dati personali, dal momento che si tratta di diritti tutti riconosciuti come fondamentali e tutelati a livello costituzionale e sovranazionale, in un settore, quello tributario, già di per sé fortemente diversificato in punto di garanzie procedurali a seconda che si verta in tema di imposizione diretta o sul valore aggiunto.

³⁹⁹ A. MARCHESELLI, M. TORTORELLI, L. COSTANZO, *Accertamenti tributari*, cit., 305

CONCLUSIONI

L'Amministrazione Finanziaria è dotata nell'ambito della propria attività conoscitiva e di controllo, finalizzata a contrastare possibili fenomeni evasivi e a rilevare eventuali violazioni degli obblighi fiscali posti in capo al contribuente, di penetranti poteri d'indagine presso la sfera più intima dello stesso tra i quali assume particolare efficacia il potere di accesso e di permanenza nei locali nella disponibilità del verificato, anche adibiti esclusivamente ad abitazione, per eseguirvi ispezioni, ricerche e altre attività funzionali a reperire elementi fiscalmente rilevanti. La legge non lascia questi poteri incontrollati, ma ne subordina l'esercizio a precisi limiti e condizioni rispetto alle quali assume un'importante funzione di garanzia l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica o dell'Autorità giudiziaria, richiesta nei casi di maggiore gravità dell'intromissione nella sfera privata del singolo. Tutte queste attività, se illegittimamente autorizzate o esercitate, prima ancora di produrre conseguenze sfavorevoli sulla sfera patrimoniale del contribuente, ledono in misura significativa diritti personalissimi e inviolabili dello stesso, riconosciuti e tutelati a più livelli dell'ordinamento, a partire dalla Costituzione fino alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali. Di fronte ad autorizzazioni viziate o ad atti ispettivi esercitati dal Fisco *contra legem*, diventa pertanto necessario assicurare al contribuente una tutela effettiva. La sanzione processuale dell'inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite, giustificata da e proporzionata alla violazione, costituisce un valido rimedio, idoneo a determinare la caducazione del provvedimento impositivo eventualmente emesso che non risulti altrimenti fondato, ma non permette al contribuente di contrastare in via diretta l'attività ispettiva illegittima. A questo fine neppure risultano adeguate la tutela risarcitoria o la promozione di azioni disciplinari nei confronti di chi abbia materialmente posto in essere il comportamento lesivo, trattandosi pur sempre di tutele indirette e successive che mirano piuttosto ad evitare il propagarsi delle

conseguenze negative della violazione. Nonostante la dottrina evidenzi da tempo questo *deficit* di tutela e la necessità di porvi rimedio, anche alla luce delle indicazioni provenienti dalla giurisprudenza della Corte di Strasburgo in tema di diritto al rispetto della propria vita privata e familiare e di diritto ad un giusto processo, la giurisprudenza di legittimità è ferma nell'escludere l'immediata ed autonoma impugnabilità degli atti istruttori in quanto costituenti atti infraprocedimentali del procedimento impositivo la cui legittimità può essere valutata solo in via incidentale dal giudice tributario in sede di ricorso avverso l'atto impositivo o sanzionatorio la cui emissione, va tuttavia sottolineato, è solo eventuale. Nei casi in cui il provvedimento impositivo non sia emesso o non sia impugnato dal contribuente, la Corte di Cassazione ammette allora uno spazio per la cognizione del giudice ordinario il quale potrà anche, ricorrendone i presupposti, predisporre strumenti di tutela cautelare *ante causam* che però risultano di difficile configurabilità concreta, data l'assenza di precedenti sul punto. In assenza di appositi interventi normativi in merito, lo strumento che sulla base del diritto vigente appare più congruo ad assicurare al contribuente una simile forma di tutela è il ricorso al giudice civile al fine dell'ottenimento di provvedimenti cautelari d'urgenza ex art. 700 del Codice di procedura civile. Tuttavia, questo strumento, seppur rapido, non godrebbe comunque di quel carattere di immediatezza necessario all'inibizione in diretta dell'istruttoria illegittima. Una possibile soluzione a queste problematiche è offerta dalla normativa europea recentemente introdotta in materia di diritto alla protezione dei propri dati personali. Il Regolamento UE 2016/679 del Parlamento europeo e del Consiglio del 27 aprile 2016, relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei propri dati personali, meglio conosciuto come GDPR, garantisce infatti il diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo a chiunque sia interessato e ritenga che i diritti di cui gode a norma del Regolamento siano stati violati in occasione del trattamento indebito dei propri dati personali da parte del titolare o del responsabile del trattamento e ciò indipendentemente dall'esistenza nello Stato membro di rimedi giurisdizionali o amministrativi. Il Regolamento, inoltre, non prevede sul punto limitazioni soggettive od oggettive giustificate da

particolari ragioni di interesse pubblico quale l'interesse fiscale dello Stato, delineando piuttosto in capo agli Stati membri un obbligo autonomo di assicurare all'interessato i cui dati personali siano oggetto di trattamento indebito da parte di un'autorità pubblica, il diritto di esercitare un rimedio giurisdizionale effettivo, considerato anche che i diritti connessi alla protezione di tali dati sono del tutto autonomi ed indifferenti rispetto alla sorte del provvedimento impositivo. A livello di normativa interna, il Codice in materia di protezione dei dati personali contenuto nel d.lgs. 196/2003 è stato modificato nel 2018 proprio per effettuare l'adeguamento alle prescrizioni del GDPR prevedendo che le controversie relative a violazioni originate da un trattamento indebito dei dati personali dell'interessato da parte del titolare o responsabile del trattamento siano devolute al giudice ordinario che procede al loro esame con le forme del rito del lavoro. Il rito del lavoro potrebbe rappresentare un proporzionato bilanciamento delle due diverse esigenze sottese a queste fattispecie e cioè ,da una parte l'esigenza di garantire l'efficienza dell'azione pubblica volta a scongiurare fenomeni di evasione fiscale, dall'altra, l'esigenza di assicurare al privato interessato una tutela che consenta l'immediata cessazione dell'eventuale trattamento lesivo da parte del titolare del trattamento, trattandosi di un modello procedurale snello, improntato alla concentrazione delle attività processuali e attributivo al giudice di incisivi poteri istruttori. L'unico interrogativo che resta semmai da porsi è se possa considerarsi ragionevole e proporzionato mantenere un assetto differenziato, in merito all'efficacia dei rimedi giurisdizionali, tra i diversi diritti coinvolti durante l'attività conoscitiva e di controllo dell'Amministrazione finanziaria quali la libertà personale, il diritto all'inviolabilità del proprio domicilio e della corrispondenza e la tutela dei dati personali, dal momento che si tratta di diritti tutti riconosciuti come fondamentali e tutelati a livello costituzionale e sovranazionale, in un settore, quello tributario, già di per sé fortemente diversificato in punto di garanzie procedurali a seconda che si verta in tema di imposizione diretta o sul valore aggiunto.

BIBLIOGRAFIA

- A. CONTRINO, E. DELLA VALLE, A. MARCHESELLI, F. MARELLO, G. MARINI, S.M. MESSINA, M. TRIVELLIN, *Fondamenti di diritto tributario*, Milano, Cedam, 2020
- S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Sesta edizione, Torino, Giappichelli, 2020
- C. MANDRIOLI, A. CARRATTA, *Corso di diritto processuale civile*, XVII, Torino, Giappichelli, 2020, 291
- A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali. Giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, Giappichelli, 2016
- A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Seconda edizione, Milano, Giuffrè, 2018
- A. MARCHESELLI, M. TORTELLI E L. COSTANZO, *Accertamenti tributari. Poteri del fisco, strategie del difensore*, Terza edizione, Milano, Giuffrè, 2022
- G. MARONGIU, A. MARCHESELLI, *Lezioni di diritto tributario*, Quinta edizione, Torino, Giappichelli, 2018
- G. MOSCHETTI, *Il principio di proporzionalità come “giusta misura” del potere nel diritto tributario. Premesse generali*, Padova, CEDAM, 2017
- G. PETRILLO, *Il principio di proporzionalità nell’azione amministrativa di accertamento tributario*, Roma, Aracne, 2015
- F. TESAURO, *Compendio di diritto tributario*, Ottava edizione, Milano, UTET giuridica, 2020, 89-96, 101, 109-113, 115-116, 126-129, 525-531
- P.M. VIPIANA, V. FANTI, M. TRIMARCHI, *Giustizia amministrativa*, Milano, CEDAM, 2019

- P. M. VIPIANA, *L'attività amministrativa ed i regimi amministrativi delle attività private*, Milano, CEDAM, 2021
- P. CORSO, “*Sindacabilità dell'autorizzazione all'accesso ed inutilizzabilità di prove acquisite contra legem*”, *Corriere Tributario* 4/2003, 306-309
- P. CORSO, “*Inutilizzabili i risultati di una verifica fiscale illegittima*”, *Corriere Tributario* 1/2005, 53-60
- P. CORSO, “*È sindacabile dal giudice la legittimità del procedimento di verifica fiscale*”, *Corriere Tributario* 33/2005, 2622-2628
- P. CORSO, “*Non sono utilizzabili ai fini dell'accertamento le prove illegittimamente acquisite*”, *Corriere Tributario* 1/2006, 47-55
- S. MULEO, “*Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo*”, *Corriere Tributario* 10/2009, 762-769
- S. MULEO, “*Le Sezioni Unite dichiarano non impugnabili dinanzi al TAR gli atti istruttori del procedimento*”, *Corriere Tributario* 24/2009. 1914-1922
- A. MARCHESELLI, “*Solo il pregiudizio concreto derivante dai vizi dell'istruttoria invalida l'accertamento*”, *Corriere Tributario* 41/2009, 3339-3345
- A. MARCHESELLI, “*La tutela del contribuente contro gli accessi illegittimi*”, *Corriere Tributario* 46/2009, 3757-3762
- C. GLENDI, “*Indagini tributarie e tutela giurisdizionale*”, *Corriere Tributario* 44/2009, 3616-3621
- A. MARCHESELLI, “*La tutela del contribuente in caso di accessi in luoghi privati e professionali*”, *Corriere Tributario* 23/2010, 1867-1872
- L. TROMBELLA, “*La tutela giurisdizionale avverso gli atti istruttori illegittimi*”, *Corriere Tributario* 30/2016, 2381-2388
- A. CALZOLARI, “*CEDU e diritto tributario: i diritti fondamentali dell'uomo vengono in soccorso del contribuente*”, *Corriere Tributario* 24/2017, 1926-1934

- G. CHIARIZIA, *“Verifiche tributarie e diritto al rispetto della vita privata e del domicilio”*, Corriere Tributario 2/2019, 133-141
- P. ANTONINI E A. PANTANELLA, *“Apertura coattiva di valigette, diritto ad un difensore, e libera autodeterminazione del contribuente”*, Corriere Tributario 8-9/2021, 788-795
- G. CHIARIZIA E A. D’ADDARIO, *“Apertura spontanea di plichi e borse in sede di verifica fiscale: profili di illegittimità domestica e CEDU”*, Corriere Tributario, 6/2022, 545-553
- A. GRASSOTTI, *“L’accesso domiciliare illegittimo rende invalido l’accertamento”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 2/2003
- A. COMELLI, *“Autorizzazione agli accessi domiciliari, inviolabilità del domicilio e vizi degli atti istruttori”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 4/2005, 375-380
- G. TABET, *“Verso la fine del principio di tipicità degli atti impugnabili?”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 6/2008
- A. MARCHESELLI, *“Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell’uomo”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 9/2008
- R. LUNELLI, *“La tutela del contribuente di fronte agli atti istruttori del procedimento di accertamento illegittimi”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 6/2009, 496-500
- R. FANELLI, *“Illegittima l’autorizzazione all’accesso domiciliare priva di gravi indizi di violazione”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 8/2009, 676-683
- M. BASILAVECCHIA, *“Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 9/2010, 768-771

- S. STUFANO, *“La rilevanza della oggettiva distinzione tra locali commerciali e locali abitativi ai fini della utilizzabilità delle prove acquisite”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 1/2013, 73-78
- A. MARCHESELLI, *“Limiti agli accessi, mancata collaborazione del contribuente nell’istruttoria e preclusione alla prova nel processo tributario”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 3/2014, 189-196
- G. FERRARA, *“L’inviolabilità del domicilio richiede una tutela nel caso di accesso nell’ambito di verifiche fiscali”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria 1/2019
- G. DE PRETIS, *“La difficile convivenza fra diritti del contribuente e interesse erariale nella verifica fiscale: le SS.UU. inciampano nell’ossimoro del consenso non informato”*, GT Rivista di Giurisprudenza Tributaria, 8-9/2022, 683-691
- G. E. DEGANI, *“Il principio di proporzionalità nel rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria”*, Diritto e pratica tributaria internazionale 4/2018, 1055-1081
- L. SABBI, *“La necessaria e improcrastinabile revisione degli accessi, ispezioni e verifiche per incompatibilità con i principi della CEDU e della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea”*, Diritto e pratica tributaria internazionale 4/2018, 1166-1197
- A. CONTRINO, S. RONCO, *“Prime riflessioni e spunti in tema di protezione dei dati personali in materia tributaria, alla luce della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU”*, Diritto e pratica tributaria internazionale 3/2019, 600-625
- M. P. NASTRI, *“Lo scambio di informazioni in materia fiscale: la tutela giurisdizionale effettiva e il diritto alla protezione dei dati”*, Diritto e pratica tributaria internazionale 4/2020, 1700-1723

M. R. VIVIANO, *“La tutela dei diritti fondamentali nell’accertamento delle imposte dirette: l’irricevibilità/incompatibilità da parte della Corte di giustizia”*, Diritto e pratica tributaria internazionale 4/2021, 1916-1962

G. PITRUZZELLA, *“Dati fiscali e diritti fondamentali”*, Diritto e pratica tributaria internazionale 2/2022, 667-677

A. TOMO, *“La forza centripeta del diritto alla protezione dei dati personali: la Corte di giustizia sulla rilevanza in ambito tributario dei principi di proporzionalità, accountability e minimizzazione”*, Diritto e pratica tributaria internazionale 2/2022, 908-935

G. PORCARO, *“Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell’ambito dell’attività istruttoria tributaria”*, Diritto e pratica tributaria 5/2004, 1111-1130

A. GIOVANARDI, *“Gli accessi”*, Diritto e pratica tributaria 6/2004, 1338-1392

G. PORCARO, *“Profili ricostruttivi del fenomeno della inutilizzabilità degli elementi probatori illegittimamente raccolti. La rilevanza anche tributaria delle (sole) prove incostituzionali”*, Diritto e pratica tributaria 1/2005, 16-40

A.R CIARCIA, *“La tutela del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”*, Diritto e pratica tributaria 1/2007, 1-32

F. A. CIMINO, *“L’esercizio del potere di accesso presso il contribuente: tra tutela delle garanzie del cittadino ed interesse fiscale”*, Diritto e pratica tributaria 6/2007, 1030-1076

G. M. CIPOLLA, *“La prova nel diritto tributario”*, Diritto e pratica tributaria 3/2009, 546-612

F. MENTI, *“L’omessa esibizione di documenti in sede di accesso e l’inutilizzabilità a favore del contribuente”*, Diritto e pratica tributaria 5/2010, 1041-1050

A. MARCHESELLI, *“Le garanzie del professionista nell’istruttoria tributaria: dalla tutela differita alla tutela inibitoria”*, Diritto e pratica tributaria 1/2011, 1-21

- F. GALLO, *“Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria”*, Diritto e pratica tributaria 3/2011, 468-479
- A. MARCHESELLI, *“Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità per gli atti”*, Diritto e pratica tributaria 3/2011, 522-534
- S. MARCHESE, *“Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona”*, Diritto e pratica tributaria 2/2012, 242-343
- S. MARCHESE, *“Attività istruttorie dell’amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti”*, Diritto e pratica tributaria 3/2013, 494-621
- V. D’AGOSTINO, *“La durata della verifica fiscale tra evoluzione normativa e giurisprudenziale”*, Diritto e pratica tributaria 4/2013, 757-789
- G. MARONGIU, *“Lo Statuto dei diritti del contribuente nell’accertamento e nel processo”*, Diritto e pratica tributaria 6/2014
- G. VANZ, *“I principi della proporzionalità e della ragionevolezza nelle attività conoscitive e di controllo dell’amministrazione finanziaria”*, Diritto e pratica tributaria 5/2017, 1913-1943
- N. CARRETTO, *“Il difficile bilanciamento tra ricerca della prova e tutela del contribuente: il caso degli accessi illegittimi in locali ad uso promiscuo”*, Diritto e pratica tributaria 2/2018, 771-787
- R. ESPOSITO, *“Verità fiscale e giusto procedimento tributario”*, Diritto e pratica tributaria 3/2018, 985-1010
- T. C. MANIGRASSO, *“La rilevanza del consenso dell’avente diritto nelle attività d’indagine irrualmente esercitate”*, Diritto e pratica tributaria 5/2019, 2112-2130
- A. VIOTTO, *“Note sull’obbligatorietà dell’autorizzazione per l’accesso nei locali aziendali”*, Diritto e pratica tributaria 3/2021, 1338-1350

- G. NANULA, *“Verifiche fiscali ed altri controlli. Le esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”*, Il Fisco 35/2003, 5439-5443
- P. URBANI, *“Le indagini fiscali e i poteri di polizia tributaria”*, Il Fisco 25/2004, 9390-9398
- A. NUZZOLO, *“Limiti e vizi dell’accesso nell’attività di verifica fiscale, tra Statuto del contribuente e nuove tecnologie”*, Il Fisco 6/2006, 810-819
- G. D. TOMA, *“L’esercizio del potere di accesso ai fini fiscali tra la tutela delle garanzie del contribuente e le esigenze del Fisco”*, Il Fisco 19/2006, 2941-2950
- S. GALLO, *“Utilizzo di prove irregolarmente acquisite nel corso di accessi domiciliari”*, Il Fisco 36/2007, 5307-5311
- A. IORIO, *“L’accesso in abitazioni utilizzate ad uso promiscuo non deve essere motivato da gravi indizi”*, Il Fisco 18/2008, 3332-3336
- F. FALCONE, A. IORIO, *“Senza la specificazione dei gravi indizi l’accesso domiciliare è nullo e le prove inutilizzabili”*, Il Fisco 14/2009, 2292-2296
- G. D. TOMA, *“Luogo e durata di esecuzione della verifica fiscale”*, Il Fisco 25/2009, 4082-4096
- A. IORIO, S. SERENI, *“Sindacato del giudice tributario sulla legittimità degli accessi e ispezioni domiciliari”*, Il Fisco 41/2009, 6837-6841
- A. IORIO, S. SERENI, *“L’impugnabilità degli atti endoprocedimentali innanzi al giudice tributario”*, Il Fisco 42/2009, 6955-6967
- P. BORRELLI, *“Accessi fiscali e Statuto del contribuente: questioni ancora aperte”*, Il Fisco 3/2015
- E. MANONI, *“Accessi con autorizzazioni viziate e rifiuto di esibizione della documentazione richiesta”*, Il fisco 23/2017
- L. LOVECCHIO, *“Atti istruttori illegittimi: è tempo di ammettere il principio della immediata ricorribilità”*, Il Fisco 38/2017

- S. CAPOLUPO, *“Poteri istruttori della Guardia di Finanza e garanzie difensive del contribuente”*, Il fisco 9/2018, 807-814
- S. CAPOLUPO, *“Accessi illegittimi in locali ad uso promiscuo”*, Il Fisco 24/2018, 2307-2315
- F. NAPOLITANO, A. MILITERNO, *“Legittimità degli atti impositivi fondati su elementi probatori acquisiti irritualmente”*, Il Fisco 25/2021
- A. BORGOGGIO, *“Non è necessaria l’autorizzazione preventiva all’accesso se la verifica è operata dalla Guardia di Finanza”*, Il Fisco 36/2021, 3466-3470
- G. ANTICO, *“Legittima la perquisizione dell’auto aziendale in uso promiscuo senza autorizzazione del P.M.”*, Il Fisco 3/2022
- A. BORGOGGIO, *“Accertamento valido anche se il Fisco non ha esplicitato all’inizio della verifica le sue ragioni”*, Il Fisco 5/2022, 488-491
- E. MANONI, *“Accesso presso il contribuente: inutilizzabili le prove raccolte senza autorizzazione del Procuratore”*, Il Fisco 21/2022, 2007-2014
- A. BORGOGGIO, *“Illegittimo l’accesso domiciliare senza gravi indizi di evasione vagliati dal giudice tributario”*, Il Fisco 42/2022, 4087-4089
- S. LOCONTE, *“Riforma della giustizia tributaria: presidio giudiziale contro gli atti illegittimi”*, IPSOA quotidiano, 30 agosto 2021
- R. LUPI, L. VASSALLO, *“Indagini illegittime: prove irregolarmente acquisite e contrasti giurisprudenziali apparenti”*, Dialoghi tributari 2/2009, 147-150
- S. MULEO, L. DEL FEDERICO, M. BASILAVECCHIA, *“Corte europea dei diritti dell’uomo e indagini fiscali”*, Dialoghi tributari 4/2009, 381-391
- S. DONATELLI, *“Gli accessi nelle abitazioni private; tra motivazione dell’autorizzazione del Procuratore della Repubblica ed invalidità derivata dell’avviso di accertamento”*, Rassegna Tributaria 4/2005, 1232-1248

- M. DI SIENA, *“Illegittimità istruttorie, tutela del contribuente e giurisdizione amministrativa: un primo tentativo di inquadramento sistematico alla luce dell’art 7 dello Statuto dei diritti del contribuente”*, Rassegna Tributaria 4/2005, 1293-1320
- C. BUCCICO, *“Gli accessi nell’abitazione e negli studi professionali: la rilevanza delle autorizzazioni”*, Rassegna Tributaria 5/2006, 1485-1530
- F. GALLO, *“L’istruttoria nel sistema tributario”*, Rassegna Tributaria 1/2009, 25-42
- P. RUSSO, *“L’ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull’oggetto del processo”*, Rassegna Tributaria 6/2009, 1551-1590
- S. MULEO, *“Illegittimità derivata degli atti impositivi”*, Rassegna Tributaria 4/2012, 1003-1015
- E. DELLA VALLE, *“Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della C.edu”*, Rassegna Tributaria 2/2013, 435-446
- G. MARONGIU, *“Accessi fiscali: disagi per il soggetto passivo o diritti del contribuente?”*, Rassegna Tributaria 2/2014, 225-238
- G. FRANSONI, *“Poteri d’indagine, segretezza della corrispondenza e segreto professionale: rapporti e interferenze”*, Rassegna Tributaria 3/2019, 484-507
- S. MULEO, *“L’applicazione dell’art. 6 Cedu anche all’istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente”*, Rivista di diritto tributario 7-8/2008, IV, 198-218
- S. LA ROSA, *“I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela”*, Rivista di diritto tributario 10/2008, 803-824
- P. RUSSO, *“Il riparto della giurisdizione fra giudice tributario e giudice amministrativo e contabile”*, Rivista di diritto tributario 1/2009, 3-20

- G. TABEL, *“Una giurisdizione speciale alla ricerca della propria identità”*, Rivista di diritto tributario 1/2009, 21-47
- L. DEL FEDERICO, *“La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi”*, Rivista di diritto tributario 6/2010, 729-760
- S. MOLTRASIO, *“Segreto professionale e autorizzazione ex art. 52, comma 3, DPR n. 633/1972: giurisdizione piena del giudice tributario sugli atti endoprocedimentali”*, Rivista di diritto tributario 12/2010, 761-784
- M. MISCALI, *“Documentazione illecitamente acquisita e tutela giurisdizionale nel processo tributario”*, Rivista di diritto tributario 9/2012, 759-785
- G. VANZ, *“Attività amministrativa di raccolta delle prove e tutela giurisdizionale delle libertà individuali”*, Rivista di diritto tributario 12/2012, 1144-1170
- A. COLLI VIGNARELLI, *“Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell’accertamento”*, Rivista di diritto tributario 3/2014, 252-264
- A. VIOTTO, *“Le violazioni commesse nel corso dell’attività d’indagine tra inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite e principio di conservazione degli atti amministrativi”*, Rivista di diritto tributario 3/2014, II
- A. R. CIARCIA, *“Il ruolo dell’autorizzazione nell’attività istruttoria”*, Rivista trimestrale di diritto tributario 3/2012, 560-590
- M. V. SERRANÒ, *“Il rispetto del principio di proporzionalità e le garanzie del contribuente”*, Rivista trimestrale di diritto tributario 4/2014, 872-887
- F. AMATUCCI, *“L’autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio”*, Rivista trimestrale di diritto tributario 2/2016, 258-275

G. MARONGIU, *“Lo Statuto dei diritti del contribuente”*, Rivista trimestrale di diritto tributario 3/2016, 580-592

A. VIOTTO, *“Il diritto al rispetto della vita privata e familiare nell’ambito delle indagini tributarie, nel quadro della giurisprudenza della corte europea dei diritti dell’uomo”*, Rivista trimestrale di diritto tributario 1/2019, 153-187

R. CONTI, *“CEDU e cultura giuridica italiana. 8) CEDU e diritto tributario”*, Giustizia Insieme, 20 febbraio 2020

E. MANZON, A. MARCHESELLI E F. PISTOLESI, *“Aspettando le Sezioni Unite sull’apertura di borse senza autorizzazione del P.M in ambito fiscale. Intervista di Enrico Manzon ad Alberto Marcheselli e Francesco Pistolesi”*, Giustizia Insieme, 17 settembre 2021

G. BATTISTA NARDECCHIA, *“Apertura coattiva di borse e consenso del contribuente in sede di verifica fiscale”*, Giustizia Insieme, 15 ottobre 2021

G. IACOBELLI, *“Apertura di borse senza autorizzazione della Procura della Repubblica, ma con il consenso del contribuente? La questione al vaglio delle Sezioni Unite”*, Giustizia Insieme, 9 marzo 2022

A. MARCHESELLI, *“Indagini tributarie a trabocchetto e buona fede, diritto di assistenza del difensore, illegittimità istruttorie e utilizzabilità della prova”*, Rivista Telematica di Diritto Tributario, 29 giugno 2020

E. CAMINALE, *“Il bilanciamento tra interesse fiscale e tutela del contribuente nel caso di aperture coattive di borse, plichi sigillati e simili in carenza di autorizzazione”*, Riv. tel. dir. trib., 27 ottobre 2021

A. PINORI, *“Privacy e processo civile. I limiti di utilizzabilità nel giudizio civile di prove illecite: il difficile bilanciamento tra diritto alla protezione dei dati personali e il diritto di difesa”*, Contratto e impresa 1/2014

SITOGRAFIA

L. DEL FEDERICO, *“Procedimento tributario”*, Diritto on line Treccani 2014

G. VANZ, *“Poteri istruttori”*, Diritto on line Treccani 2014

F. PADOVANI, *“Controlli fiscali. Accessi, ispezioni e verifiche”*, Diritto on line Treccani 2018

A. MARCHESELLI, *“La Cedu nel caso Ravon contro Francia: il problematico rapporto tra accessi e verifiche fiscali e giusto processo”*, europeanrights.eu