IPSOA Quotidiano

LA PROPOSTA DELLA COMMISSIONE INTERMINISTERIALE- 30 AGOSTO 2021 ORE 06:00

Riforma della giustizia tributaria: presidio giudiziale contro gli atti illegittimi

Stefano Loconte - Professore straordinario di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi LUM

Oltre agli interventi finalizzati a migliorare la qualità della risposta giudiziaria e a ridurre i tempi del processo, la Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria ha approntato una serie di strumenti tesi a realizzare una migliore difesa processuale degli interessi coinvolti. In questa prospettiva si colloca anche la previsione di approntare un rimedio giudiziale nei confronti degli atti illegittimi, ricomprendendo in questa espressione ogni provvedimento adottato sulla base di prove assunte in violazione dei diritti fondamentali del contribuente.

Attualmente, le disposizioni normative poste a presidio dei contribuenti sottoposti a verifiche fiscali sono:

- l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, il quale detta previsioni valevoli rispetto alla generalità delle verifiche,

- l'art. 33 del D.P.R. n. 600/1973 per gli accertamenti condotti ai fini delle imposte sui redditi,

- l'art. 52 del D.P.R. n. 633/1972, il quale rileva rispetto alle verifiche condotte ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta sulle successioni e donazioni nonché dell'imposta di registro in forza del rinvio espresso operato, rispettivamente, dagli articoli 34, comma 4, D.Lgs. n. 346/1990, 51, comma 4, D.P.R. n. 131/1986,

- l'art. 24, comma 5, D.Lgs. n. 446/1997 in materia di IRAP.

Le disposizioni sopra richiamate individuano le modalità e i limiti dell'attività di verifica, ma nulla dispongono circa le **conseguenze** che derivano dall'**inosservanza** di dette prescrizioni.

Le garanzie del contribuente e l'attività di verifica

Indubbiamente il contribuente può denunciare l'**illegittimità degli atti istruttori** impugnando il provvedimento impositivo basato sulle risultanze di attività di indagini condotta in violazione delle norme anzidette, ma in seno alla giurisprudenza, di legittimità come di merito, **non si riscontra un orientamento univoco** circa gli effetti egli effetti dell'attività posta in violazione di norme di legge sul successivo atto impositivo.

Secondo un **primo orientamento**, non vi sarebbe alcuna disposizione di legge che sancisce l'inutilizzabilità di elementi probatori illecitamente acquisiti. Dunque, fatta salva l'esclusione di elementi la cui inutilizzabilità discende da una disposizione di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione di un diritto del contribuente di rango costituzionale, questo indirizzo ritiene **utilizzabili** gli **elementi** "**comunque acquisiti**", anche facendo leva sul dato letterale degli articoli 32 e 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. D.P.R. n. 633/1972, che individuano un principio generale di non tipicità della prova che consente l'utilizzabilità - in linea di massima - di qualsiasi elemento che il giudice correttamente qualifichi come possibile punto di appoggio per dimostrare l'esistenza di un fatto rilevante e non direttamente conosciuto (in questa direzione, Cass. n. 31779/2019 e n. 8605/2015).

Altro indirizzo, pur riconoscendo che i vizi della propedeutica attività istruttoria possono

essere fatti valere in sede d'impugnazione del conseguente atto impositivo, ne distinguono le conseguenze talvolta in termini di **inutilizzabilità delle prove** illegittimamente acquisite e talaltra in termini di **caducazione dell'atto impositivo** per illegittimità derivata ove vi sia un nesso immediato e diretto fra l'atto ispettivo illegittimo ed il provvedimento impositivo impugnato (Cass., SS.UU., n. 8587/2016; n. 11082/2010).

Inoltre, nel caso in cui l'attività istruttoria ritenuta illegittima non abbia dato luogo all'emanazione di atti tributari impugnabili o l'atto finale emanato sia del tutto avulso dagli atti istruttori ritenuti illegittimi, oppure il contribuente abbia prestato acquiescenza all'atto impositivo, la Corte di Cassazione ha riconosciuto la possibilità per il contribuente di far valere la lesione del suo diritto soggettivo di non subire ispezioni illegittime innanzi al giudice ordinario affermandone la possibilità, ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare.

Da ultimo, si ricorda che l'art. 12, comma 6, dello Statuto dei diritti del contribuente riconosce la facoltà ai contribuenti, che ritengono che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, di rivolgersi al **Garante del contribuente** per ottenere una tutela, seppure in via mediata, della propria posizione.

L'inadeguatezza degli strumenti offerti

Dalla panoramica normativa e giurisprudenziale sopra riportata emerge come l'ordinamento vigente non appronti una specifica tutela rispetto agli atti che derivano da un'attività di verifica condotta in violazione delle posizioni soggettive dei contribuenti, lasciando così agli operatori del diritto, quali i giudici e le parti, il compito di rendere effettiva la tutela giurisdizionale dell'interesse patrimoniale rispetto alle attività di indagine fiscale illecite.

L'inadeguatezza degli strumenti offerti dall'ordinamento vigente si manifesta in modo evidente anche alla luce dei diritti riconosciuti dalla **Convenzione Europea dei diritti dell'uomo** (CEDU) e dalla **Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea** (CDFUE) che ai sensi dell'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea, come modificato dal trattato di Lisbona, ha assunto lo stesso valore giuridico dei trattati istitutivi.

In particolare, numerose pronunce della Corte Europea sui diritti dell'uomo hanno affermato che il diritto del contribuente a non subire **accessi**, **ispezioni** e **verifiche tributarie illegittime** è tutelato dalla Convenzione in quanto rientra nell'ambito dei "diritti e obbligazioni di carattere civile" presidiati dall'art. 6 della CEDU, in materia di "equo processo". Per giurisprudenza consolidata della Corte Europea sui diritti dell'uomo, infatti tale diritto è ricompreso nell'ambito delle prerogative garantite dall'art. 8 della Convenzione, in materia di diritto al **rispetto della vita privata e familiare**.

La Corte ha inteso così tutelare, nel caso di accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente, sia l'aspetto "sostanziale", sia quello "processuale", negando in queste fattispecie rilevanza al principio, affermato dalla Camera Grande della Corte (Ferrazzini c. Italia, n. 44759/98 del 12 luglio 2001), secondo il quale le controversie in materia di accertamento dell'obbligazione tributaria (e solo quella) sarebbero estranee al campo di applicazione dell'art. 6 citato. I Giudici di Strasburgo, affrontando una questione concernente ispezioni domiciliari e sequestri in materia tributaria, hanno ritenuto che nella fattispecie dovesse trovare applicazione l'art. 6, par. 1 della CEDU posto che le liti in materia di regolarità delle ispezioni domiciliari e dei conseguenti sequestri hanno natura "civile". Secondo la Corte l'effettivo rispetto dell'art. 6 è assicurato solo allorchè sia garantito l'accesso a un giudice per conseguire una decisione utile sulla lite. Questo comporta, secondo l'interpretazione fornita dalla Corte, che gli interessati devono poter ottenere un **controllo giurisdizionale effettivo**, in punto di fatto e di diritto, **sulla legittimità della decisione** che **autorizza l'ispezione** domiciliare e, se del caso, sulla regolarità di quanto ne consegue (Corte EDU n. 18497/03, Ravon e altri c. Francia, (par. 24). In termini cfr. inoltre Corte EDU 18 dicembre 2008, n. 18659/05 Kandler e altri c. Francia; Corte EDU 16 ottobre 2008, n. 10447/03, Maschino c. Francia; Corte EDU 20 febbraio 2009, n. 2058/04, Société IFB c. Francia).

Anche la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea prevede, all'art. 7, il diritto al rispetto della vita privata e familiare, compreso il "domicilio". Inoltre, con riferimento al diritto a un ricorso giurisdizionale effettivo, garantito dall'art. 47 della Carta, la Corte di Giustizia UE ricorda

che, in forza di tale articolo, 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 medesimo articolo.

La proposta della Commissione.

La Commissione interministeriale per la riforma della giustizia tributaria muove una proposta che si pone in linea di **continuità con il diritto unionale**, come fissato nella Convenzione Europea dei diritti dell'uomo e nella Carta dei Diritti fondamentali e enucleato dalle pronunce della Corte EDU e della Corte di Giustizia.

In particolare, si propone di inserire nell'art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 una disposizione che codifichi il principio in forza del quale il giudice tributario "non può porre a fondamento della propria decisione elementi di prova acquisiti in **violazione** di **diritti fondamentali di rango costituzionale**".

In queste ipotesi, i **poteri di verifica** circa l'avvenuta violazione delle regole normative che disciplinano l'esercizio dei poteri di indagine sono **devoluti al giudice tributario** in via incidentale, in conformità dell'art. 2, comma 3, del D.Lgs. n. 546/1992.

Wolters Kluwer

Copyright © - Riproduzione riservata