

# Ispezioni fiscali nelle aziende, la Cedu bocchia la tutela differita

## Verifiche e liti

**Corte Edu: in materia di accessi illegittimi il controllo giurisdizionale è carente**

**Per il diritto a contestare non si può aspettare la notifica dell'atto di accertamento**

Pagina a cura di

**Luigi Lovecchio**

La disciplina italiana in materia di accessi, ispezioni e verifiche non è conforme ai principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo (Cedu). Con la sentenza Italgomme, depositata il 6 febbraio scorso, la Corte europea dei diritti dell'uomo (Corte Edu) ha ravvisato la contrarietà dell'ordinamento interno all'articolo 8 della Convenzione, in punto di tutela del domicilio dei cittadini.

Nella nozione Cedu di domicilio è compresa, oltre all'abitazione, la sede dell'attività economica. Dunque, quando all'articolo 8 sancisce il diritto al rispetto della vita privata delle persone, la Convenzione si rivolge anche al luogo di svolgimento dell'attività dell'operatore economico.

Nel prendere in esame la disciplina interna degli accessi in azienda (ex articolo 52 Dpr 633/1972, tra gli altri), la Corte Edu ha pertanto rilevato che, in caso di verifiche in azienda, l'unico requisito è il rilascio di un'autorizzazione da parte dello stesso Organo procedente. È stato inoltre osservato che, sebbene l'articolo 12 della legge 212/2000, nella formulazione all'epoca vigente, disponesse il diritto del contribuente a essere informato sulle ragioni del controllo in loco, la

giurisprudenza di legittimità è fermamente orientata a considerare sostanzialmente irrilevanti, ai fini della validità del successivo atto di accertamento, eventuali vizi di motivazione dell'autorizzazione all'accesso. Questo – deduce altresì la Corte Edu – significa che la normativa, così come applicata e interpretata, legittima un accesso effettuato con generiche esigenze di controllo, quali la bassa redditività dell'impresa. Ma ciò determina la violazione del diritto alla tutela del domicilio privato, in quanto le deroghe a tale tutela devono essere proporzionate e ben delimitate, e non potenzialmente indiscriminate.

### Il controllo giurisdizionale

La Corte ha inoltre argomentato che la disciplina italiana appare carente sotto il profilo del diritto al controllo giurisdizionale effettivo, in ordine alla legittimità dell'accesso. La contestazione di verifiche effettuate in violazione di legge è infatti ammessa, secondo la Cassazione (Sezioni unite, 8587/2016), solo dopo che si è accertato che non si è dato luogo all'emissione di un atto impositivo oppure che l'atto non è stato impugnato. E quindi l'esercizio dei diritti di difesa del contribuente potrebbe anche essere di molto differito nel tempo, senza alcuna possibilità di fruire in concreto, tra l'altro, della tutela cautelare immediata per bloccare gli accessi illegittimi.

Secondo la Corte, in conclusione, la disciplina interna in materia di verifiche è contraria all'articolo 8 della Cedu.

### L'interpretazione adeguatrice

Gli effetti della pronuncia sono potenzialmente differenti, a seconda che si controverta di materia armonizzata (Iva) o di tributi interni (imposte sui redditi).

Nel primo caso, vale ricordare che la tutela del domicilio privato è sancita nell'articolo 7 della Carta di Nizza, che ha lo stesso valore del trattato Ue e dunque è suscettibile di applicazione diretta negli Stati membri, anche in contrasto con le norme nazionali. Nei tributi non armonizzati, invece, i principi della Cedu costituiscono norme interposte che, in base all'articolo 117 della Costituzione, possono orientare, ove possibile, l'interpretazione delle disposizioni nazionali oppure, ove l'interpretazione adeguatrice non sia ammissibile, condurre a una declaratoria di incostituzionalità.

Sotto il profilo dell'interpretazione adeguatrice, la riforma dello Statuto dei diritti del contribuente appare, in astratto, conforme alla Cedu. Il riferimento è all'articolo 7-quinquies e all'articolo 10-ter della legge 212/2000. Il primo sancisce espressamente l'inutilizzabilità degli elementi acquisiti in sede istruttoria in violazione di legge e tale sarebbe, a tutti gli effetti, un accesso privo di adeguata motivazione. Il secondo stabilisce la centralità del principio di proporzionalità che è alla base della scelta di effettuare il controllo in loco, invece che a tavolino.

Quanto alla tutela giurisdizionale in materia di accessi illegittimi, a legislazione vigente, si ritiene che essa non possa che spettare al giudice ordinario, il quale dovrà pertanto superare i precedenti orientamenti in ordine all'esercizio della tutela solo differita del contribuente – dopo la notifica dell'atto di accertamento – e ammettere senza riserve il diritto a contestare immediatamente le verifiche non conformi alla Cedu.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**La pronuncia della Corte dei diritti dell'uomo ha effetti differenti a seconda che si tratti di Iva o imposte sui redditi**



## In sintesi

DS6901

### Criticità della normativa interna in materia di accessi

- L'accesso nelle abitazioni private è ammesso solo previo provvedimento del Procuratore della Repubblica, mentre l'accesso nei locali aziendali va autorizzato dal capo ufficio del funzionario precedente.
- Sebbene sia previsto il diritto del contribuente a essere informato delle ragioni della verifica, laddove tale indicazione risulti fondata su generiche esigenze di controllo, ciò non inficia la validità del successivo atto di accertamento.
- Non è previsto un controllo giurisdizionale immediato in ordine alla legittimità dell'accesso in azienda.

DS6901

### Statuizioni della Corte Edu

- L'articolo 8 della Cedu tutela il domicilio privato, inteso sia come abitazione che come luogo di esercizio dell'attività.
- Le deroghe a tale tutela devono essere proporzionate e quindi ben delimitate dalla legge. La possibilità di eseguire accessi sostanzialmente indiscriminati, privi di adeguata motivazione, non rispetta l'articolo 8 della Cedu.
- È inoltre necessario garantire al contribuente un ricorso effettivo al giudice in caso di controlli in loco illegittimi.

### Normativa interna

- La riforma della legge 212/2000 appare conforme ai principi Cedu, laddove afferma l'inutilizzabilità dei documenti acquisiti con attività istruttorie svolte in violazione di legge e la centralità del principio di proporzionalità.
- Per il periodo antecedente alla riforma, occorre invece superare l'orientamento di Cassazione secondo cui la sanzione della inutilizzabilità dei documenti opera solo in caso di violazioni di diritti costituzionalmente garantiti.
- Occorre inoltre superare la tesi della tutela solo differita del contribuente, in presenza di verifiche illegittime.

### Effetti degli accessi illegittimi

- In presenza di verifiche in loco prive di adeguata motivazione, i dati e le notizie acquisite devono considerarsi sempre non utilizzabili ai fini dell'accertamento.
- In caso di verifiche Iva, ciò può essere ottenuto, ove occorra, tramite l'applicazione diretta dell'articolo 7 della Carta di Nizza.
- Per i tributi non armonizzati, lo stesso effetto può derivare da un'interpretazione convenzionalmente orientata delle disposizioni interne, in base all'articolo 117 della Costituzione, oppure sollevando questione di legittimità costituzionale.