

Cassazione civile sez. un., 02/05/2016, n. 8587

Svolgimento del processo

Nel corso di una verifica fiscale presso lo Studio legale e tributario associato (*omissis*) furono esaminati, previa acquisizione dell'âautorizzazione del Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Milano, anche documenti rispetto ai quali era stato opposto il segreto professionale in quanto relativi a corrispondenza con i clienti dello studio medesimo.

L'âautorizzazione suddetta fu impugnata dinanzi al Tar della Lombardia che, con sentenza confermata dal C.d.S., declinÃ² la propria giurisdizione.

Queste sezioni unite, investite dell'âimpugnazione proposta avverso la decisione del C.d.S. dallo Studio e dai professionisti associati al medesimo all'âepoca dei fatti contro la Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, il Nucleo Regionale di Polizia Tributaria della G.d.F. di Milano, il MEF, la Presidenza del Consiglio dei Ministri e nei confronti del Consiglio dell'âOrdine degli avvocati di Milano, con sentenza n. 11082 del 2010 hanno respinto il ricorso e confermato che non sussiste la giurisdizione del giudice amministrativo nell'âipotesi di impugnazione dell'âautorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, per consentire nel corso di una verifica fiscale lâesame di documenti rispetto ai quali il contribuente abbia eccepito lâesistenza del segreto professionale. Le sezioni unite hanno altresÃ¬ precisato che la giurisdizione del giudice tributario si estende non solo all'âimpugnazione del provvedimento impositivo ma anche alla legittimitÃ di tutti gli atti del relativo procedimento, ivi compresa lâautorizzazione in questione, onde gli eventuali vizi della stessa possono essere dedotti nell'âambito dell'âimpugnazione del provvedimento che conclude lâiter di accertamento, e che, qualora lâattivitÃ di accertamento non sfoci in un atto impositivo (ovvero questo non sia oggetto di impugnazione), lâautorizzazione suddetta, in quanto in ipotesi lesiva del diritto del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, puÃ² essere impugnata dinanzi al giudice ordinario. La C.T.P. di Milano, adita a seguito della sopra richiamata pronuncia delle sezioni unite, ha accolto parzialmente il ricorso annullando il provvedimento di autorizzazione impugnato e respingendo la domanda risarcitoria.

Con la sentenza n. 1267 del 2014 impugnata in questa sede, la sezione n. 44 della C.T.R. della Lombardia, pronunciando sull'âappello proposto da Procura della Repubblica presso il Tribunale di Milano, Nucleo Regionale di Polizia Tributaria della G.d.F. di Milano, MEF e Presidenza del Consiglio dei Ministri, rilevato che nella specie il provvedimento conclusivo del procedimento di verifica fiscale a carico dello studio non era stato oggetto di impugnazione e che pertanto difettava lâimprescindibile collegamento tra lâimpugnazione del suddetto provvedimento e lâautorizzazione in questione ed escluso che quest'âultima fosse di per sÃ

suscettibile di essere ricompresa tra gli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario alla stregua del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, ha dichiarato lâ??improponibilit  dei ricorsi.

Avverso questa sentenza ricorre lo studio associato nonch , in proprio, i professionisti che ad esso erano associati all epoca dei fatti. Resistono la Procura della Repubblica di Milano, il Nucleo Regionale di Polizia Tributaria della G.d.F. di Milano, il MEF, il Presidente del Consiglio dei Ministri.

Le parti hanno depositato memoria illustrativa.

Motivi della decisione

Con un unico motivo, deducendo violazione delle norme sulla giurisdizione e del dictum delle Sezioni Unite di cui alla sentenza n. 11082 del 2010; violazione e falsa interpretazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19; violazione degli artt. 24 e 13 Cost., e art. 117 Cost. comma 1, nonch  artt. 6 e 13 CEDU, i ricorrenti sostengono che la decisione impugnata si fonda su di una erronea lettura della sentenza delle sezioni unite, le quali avrebbero statuito â?? con efficacia vincolante nel presente giudizio â?? che nella specie lâ??impugnativa immediata e diretta del provvedimento adottato dal Procuratore della Repubblica di Milano rientra nella giurisdizione esclusiva del giudice tributario, precisando solo in via incidentale, in un passaggio â??completamente frainteso  dai giudici della C.T.R., che la giurisdizione apparterrebbe al giudice ordinario ove venisse lamentata la lesione di un diritto soggettivo derivante da unâ??attivit  di verifica fiscale posta in essere al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge.

I ricorrenti ritengono pertanto che lâ??autorizzazione di cui si discute debba considerarsi, alla stregua della citata sentenza delle sezioni unite, sempre impugnabile dinanzi al giudice tributario e chiedono che -eventualmente previa rimessione degli atti alla Corte costituzionale in relazione alla ritenuta illegittimit  dell art. 19 d.lgs. n. 546 del 1992 nella parte in cui non comprende tra gli atti immediatamente impugnabili dinanzi al giudice tributario anche lâ??autorizzazione in questione â?? la sentenza impugnata, in accoglimento del proposto ricorso, venga cassata con rinvio.

La censura   infondata.

Come emerso dalla narrativa che precede, nella controversia in esame queste sezioni unite si sono pronunciate in punto di giurisdizione confermando la decisione del C.d.S. impugnata ai sensi dell art. 362 c.p.c., e lo hanno fatto con una sentenza ampia e chiara, peraltro nel solco univocamente tracciato dalla precedente giurisprudenza delle medesime sezioni unite in materia (cfr. tra le altre s.u. n. 6315 del 2009).

In particolare le sezioni unite hanno affermato che la giurisdizione del giudice tributario ha carattere pieno ed esclusivo e si estende non solo all'impugnazione del provvedimento impositivo ma anche alla legittimità di tutti gli atti del relativo procedimento, ivi compresa l'autorizzazione di cui si discute, sostanzialmente perché l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità (formale o sostanziale) su di un atto istruttorio prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto finale impugnato, con la conseguenza che gli eventuali vizi di atti istruttori prodromici possono essere fatti valere dinanzi al giudice tributario soltanto in caso di impugnazione del provvedimento che conclude l'iter di accertamento.

Qualora, invece, l'attività di accertamento non sfoci in un atto impositivo (ovvero, da ritenersi, tale atto, come nella specie, non sia fatto oggetto di impugnazione), secondo le sezioni unite l'autorizzazione in questione, siccome in ipotesi lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche fiscali al di fuori dei casi previsti dalla legge, è autonomamente impugnabile dinanzi al giudice ordinario.

Infine le sezioni unite hanno precisato che il problema della riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, è questione che non attiene alla giurisdizione del giudice adito bensì alla proponibilità della domanda dinanzi a quel giudice.

Come chiaramente risulta da quanto sopra esposto la decisione delle sezioni unite sulla questione di giurisdizione vincolante nel presente giudizio non si presta a fraintendimenti di sorta in quanto esplicita ed esaustiva, senza che, attraverso l'impugnazione della sentenza della C.T.R. e la deduzione di un fraintendimento, da parte di quest'ultimo giudice, della portata della citata decisione delle sezioni unite, sia possibile veicolare in questa sede una inammissibile censura avverso la suddetta decisione al fine di sollecitare una nuova e diversa statuizione sul punto.

I giudici della C.T.R. della Lombardia, invero, in piena consonanza con quanto chiaramente espresso nella prima volta richiamata statuizione delle sezioni unite, non hanno declinato la giurisdizione loro attribuita ma hanno esercitato dichiarando l'improponibilità dei ricorsi.

In particolare i suddetti giudici hanno affermato l'impugnabilità dinanzi al giudice tributario di tutti gli atti del procedimento di imposizione tributaria unitamente all'atto che tale procedimento conclude; hanno precisato che tale estensione al controllo della regolarità di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale unitamente all'atto conclusivo comporta, al contrario, l'applicabilità agli atti fiscali istruttori del principio della non autonoma ed immediata impugnabilità proprio in quanto aventi carattere infraprocedimentale; hanno conseguentemente escluso nella specie la proponibilità dei ricorsi avverso l'autorizzazione in questione, non essendo stato impugnato l'atto tributario conclusivo del procedimento di

verifica nel quale Ã intervenuta lâ?autorizzazione suddetta.

I giudici della C.T.R. hanno inoltre piÃ¹ in generale escluso che, in mancanza dellâ?imprescindibile correlazione con lâ?atto conclusivo del procedimento di accertamento, possa comunque giungersi a ricondurre lâ?autorizzazione in questione nellâ?ambito degli atti impugnabili dinanzi al giudice tributario alla stregua del D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19, anche estensivamente interpretato.

Lâ?affermazione Ã corretta, posto che lâ?elencazione degli atti impugnabili contenuta nellâ?art. 19 citato, pur suscettibile di interpretazione estensiva â? in ossequio alle norme costituzionali di tutela del contribuente e di buon andamento dellâ?amministrazione (artt. 24, 53 e 97 Cost.) nonchÃ in considerazione delle modifiche introdotte dalla L. n. 448 del 2001 â? si riferisce, in ogni caso, sempre ad atti dellâ?Amministrazione finanziaria che, pur non rivestendo lâ?aspetto formale proprio di uno di quelli dichiarati espressamente impugnabili, portino comunque a conoscenza del contribuente una ben individuata pretesa tributaria, suscitandone lâ?interesse a chiedere il controllo di legittimitÃ in sede giurisdizionale o comunque costituiscano pur sempre, sia pure indirettamente, a differenza dellâ?atto autorizzatorio di cui si discute, espressione del potere impositivo (v. in tal senso s.u. n. 3773 del 2014 nonchÃ Cass. nn. 21392 del 2012, 16100 del 2011 e 285 del 2010).

Eâ? infine appena il caso di precisare che la statuizione di improponibilitÃ del ricorso non crea un vuoto di tutela (nÃ pertanto comporta alcuna violazione della Costituzione e della CEDU), posto che, qualora il procedimento di verifica fiscale non si sia concluso con un provvedimento â?tributarioâ?• ovvero tale provvedimento non sia stato impugnato dal contribuente, in relazione allâ?atto â?procedimentaleâ?• Ã comunque assicurata la tutela giurisdizionale dinanzi al giudice ordinario, con la possibilitÃ , ricorrendone i presupposti, di agire anche in via cautelare.

Come affermato anche nella piÃ¹ volte citata sentenza di queste sezioni unite, infatti, lâ?eventuale illegittimitÃ del provvedimento adottato dal Procuratore della Repubblica non lede un semplice interesse legittimo ma integra (se effettivamente sussistente) sempre la lesione di un diritto soggettivo del contribuente nei cui confronti viene eseguita la verifica, perchÃ solo quel provvedimento rende legittimo lâ?esercizio dellâ?azione accertatrice e fa sorgere, a carico del contribuente-professionista sottoposto a verifica, lâ?obbligo di soggiacere a detta azione anche in ordine ai documenti secretati nonchÃ di fare quanto eventualmente le norme gli impongano per consentire agli inquirenti di svolgere appieno la propria attivitÃ . Lâ?ipotizzabile esito negativo per lâ?Ufficio dellâ?attivitÃ di accertamento compiuta in forza di provvedimento ritenuto illegittimo dal contribuente (con conseguente riscontrata inesistenza delle condizioni per emettere un provvedimento fiscale), oppure lâ?adozione di un provvedimento impositivo del tutto avulso dallâ?esame dei documenti secretati, ovvero di un provvedimento impositivo che il contribuente non abbia impugnato porta dunque inevitabilmente la valutazione di quel fatto (ove lesivo di un qualche diverso interesse giuridico del contribuente ispezionato) nellâ?ambito della

giurisdizione del giudice ordinario siccome in ipotesi incidente sul diritto soggettivo del contribuente a non subire, al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, verifiche fiscali ?? con relative compressioni legali dei suoi corrispondenti diritti, anche costituzionalmente garantiti ?? oltre i casi previsti dalle leggi che attribuiscono e circoscrivono lâ??esercizio del potere di controllo degli Uffici fiscali.

Il ricorso deve essere pertanto respinto. Considerate le peculiarit  della vicenda in esame ed il relativo iter processuale cos  come risultanti dalla narrativa che precede, si ritiene la sussistenza delle condizioni per disporre lâ??integrale compensazione delle spese del presente giudizio.

Poich  il ricorso   stato proposto successivamente al 30 gennaio 2013 ed   respinto, sussistono i presupposti per dare atto   ai sensi dell art. 1, comma 17, della legge n. 228 del 2012, che ha aggiunto il comma 1 quater all art. 13 del d.p.r. n. 115 del 2002   della sussistenza dell obbligo di versamento, da parte della ricorrente, dell ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per la stessa impugnazione integralmente rigettata.

Giurispedia.it
P.Q.M.

La Corte respinge il ricorso e dichiara interamente compensate tra le parti le spese di lite.

Ai sensi del D.P.R. n. 115 del 2002, art. 13, comma 1 quater, inserito dalla L. n. 228 del 2012, art. 1, comma 17, dichiara la sussistenza dei presupposti per il versamento, da parte dei ricorrenti, dell ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del citato art. 13, comma 1 bis.

Cos  deciso in Roma, il 8 marzo 2016.

Depositato in Cancelleria il 2 maggio 2016

Campi meta

Massima : *Gli atti istruttori o endoprocedimentali, come l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'esame di documenti per i quali Ã" stato eccepito il segreto professionale, non rientrano tra gli atti autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario ai sensi dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546 del 1992, in quanto privi del carattere di atto che esprime una determinata pretesa tributaria. L'impugnazione di tali atti Ã" differita e puÃ² avvenire solo in via incidentale, deducendone l'illegittimitÃ nell'ambito del ricorso proposto avverso l'atto impositivo finale che conclude l'iter di accertamento. Qualora, invece, l'attivitÃ di accertamento non sfoci in un atto impositivo (o questo non sia impugnato), l'autorizzazione non Ã" suscettibile di controllo da parte del giudice tributario, ma Ã" impugnabile dinanzi al Giudice Ordinario, poichÃ© si assume lesiva del diritto soggettivo del contribuente a non subire verifiche oltre i limiti legali.*

Supporto Alla Lettura :

PROCESSO TRIBUTARIO

Il Processo Tributario Ã" un procedimento giurisdizionale che ha ad oggetto le controversie di natura tributaria tra il contribuente e lâ??amministrazione finanziaria, Ã" disciplinato nel d.lgs. 546/1992 e non Ã" incluso in nessuna delle giurisdizioni indicate dalla Costituzione, rappresenta quindi unâ??eccezione giustificata dal grande tecnicismo della materia. Il 03 gennaio 2024 Ã" stato pubblicato in G.U. il d.lgs. 220/2023 recante disposizioni in materia di contenzioso tributario, le quali vanno a modificare il d.lgs. 546/1992, e sono da collocare in attuazione della L. 111/2023, con la quale Ã" stata conferita delega al Governo per la riforma fiscale.