

Cassazione civile sez. un., 07/05/2010, n. 11082

Svolgimento del processo

Con ricorso notificato alla PROCURA DELLA REPUBBLICA di Milano, al Nucleo Regionale di Polizia Tributaria di Milano della GUARDIA DI FINANZA, al MINISTERO dell'ECONOMIA e delle FINANZE, al PRESIDENTE DEL CONSIGLIO DEI MINISTRI, al dr. (omissis) (sostituto procuratore della Repubblica di Milano) nonché al Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Milano, lo STUDIO LEGALE e TRIBUTARIO ASSOCIATO (omissis) (omissis) e gli associati dr. (omissis), avv. (omissis) e avv. (omissis) ha premesso che: (1) il 20 febbraio 2007 la Guardia di Finanza si era presentata presso la sede dello studio per eseguire una verifica fiscale ai fini delle imposte sul reddito per i periodi 2005, 2006 e 2007; (2) avendo i militari operanti iniziato ad acquisire ed ispezionare il contenuto specifico di ogni fascicolo e di ogni file presente nei computers dei singoli professionisti, con intento di prendere conoscenza di tutto il loro contenuto, ivi compresa la corrispondenza con la clientela e con altri professionisti (in particolare acquisendo pareri, richieste di chiarimenti e relative risposte, notizie concernenti controversie pendenti o da instaurare, consultazioni circa la legittimità di taluni atti fiscali o societari ovvero rilievi e/o contestazioni cui comportamenti o deliberazioni pregresse avrebbero potuto dar luogo), il legale rappresentante dello studio aveva eccepito il segreto professionale con specifico riguardo a tutta la corrispondenza intrattenuta con la clientela custodita nei locali in uso ai singoli associati; (3) il sostituto Procuratore della Repubblica di turno, a fronte di una generica istanza dei veri e propri titolari (al fine di acquisire ogni tipo di documento utile ai fini dell'accertamento nei confronti dello studio e nella prospettiva di ricercare e reprimere eventuali violazioni alla normativa tributaria) aveva emetteva un'autorizzazione, ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, che consentiva l'esame dei documenti custoditi nei locali dello studio, utili ai fini della ricerca e repressione di eventuali violazioni alla normativa tributaria, relativamente ai quali è stato eccepito il segreto professionale; (4) in forza di tale autorizzazione i verificatori acquisivano 4 CD-R e un DVD non riscrivibili a sessione chiusa sui quali avevano scaricato tutti i messaggi di posta elettronica nonché numerosissimi documenti informatici in formato doc, xls e pdf presenti nei PC di sette associati allo studio; (5) avendo i verificatori escluso che l'atto fosse da qualificare come pertinente ad un procedimento penale, confermato la natura meramente amministrativa, essi avevano proposto ricorso al T.A.R. della Lombardia deducendo, in particolare, il carattere lesivo delle modalità con le quali era stato in concreto espletata la verifica, lamentando il legittimità del provvedimento in quanto privo di motivazione, generico e sproporzionato, nonché fortemente lesivo dell'interesse professionale alla segretezza della corrispondenza con i propri clienti, coperta dal segreto professionale -, in forza di TRE motivi, chiedevano (con vittoria di spese ed onorari) di cassare la sentenza n. 6045/08 depositata il 5 dicembre 2008 con la quale il Consiglio di Stato aveva respinto il gravame da essi spiegato avverso la sentenza del T.A.R. la

quale aveva dichiarato inammissibile il loro ricorso â??per difetto di giurisdizioneâ?•, â??statuendo che lâ??autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica sarebbe impugnabile soltanto con lâ??atto finale impositivo innanzi al giudice tributarioâ?•.

Nel proprio controricorso la Procura della Repubblica di Milano, il Nucleo Regionale di Polizia Tributaria di Milano della Guardia di Finanza, il Ministero dellâ??Economia e delle Finanze ed il Presidente del Consiglio dei Ministri instavano per il rigetto del ricorso avverso, con vittoria delle spese processali.

Anche il Consiglio dellâ??Ordine degli Avvocati di Milano notificava controricorso nel quale, con la refusione delle spese, chiedeva di â??accogliere il ricorsoâ?• e di dichiarare â??la sussistenza della giurisdizione del giudice amministrativoâ?•.

I ricorrenti depositavano memorie ex art. 378 c.p.c., nonchÃ¨ la sentenza della Corte Europea dei Diritti dellâ??uomo (3^a sezione) 21 febbraio 2008 n. 18497/03.

Il dr. (*omissis*) non svolgeva attivitÃ difensiva.

Motivi della decisione

1. Con la sentenza gravata, il Consiglio di Stato â??premesse che â??lâ??autorizzazione rilasciataâ?• consentivaâ?• di esaminare i documenti custoditi presso lo studio (documenti rispetto ai quali era stato eccepito il segreto professionale) ai fini della ricerca e della repressione di eventuali violazioni della normativa tributariaâ?•; â??escluso che nel caso di specie lâ??attivitÃ di indagine svolta dai militari della Guardia di Finanza fosse diretta allâ??accertamento di fatti penalmente rilevantiâ?• â?? ha respinto lâ??appello affermando che il provvedimento si colloca â??allâ??interno di un procedimento di verifica fiscale, di natura impositiva (in quanto finalizzato allâ??accertamento dellâ??effettivo assolvimento dellâ??obbligazione tributaria)â?• e tanto (â??secondo un consolidato indirizzo giurisprudenzialeâ?•) â??ne comporta la impugnabilitÃ soltanto con lâ??atto finale impositivo innanzi al giudice tributarioâ?• essendo (â??Cass. pen., sez. 5^a, 3 dicembre 2001 n. 15230â?•) â??il provvedimento del procuratore della Repubblica, autorizzativo della perquisizione del domicilio del contribuente (D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ex artt. 52, comma 2, e D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 33, comma 1)â?• un atto amministrativo attraverso il quale lâ??amministrazione finanziaria esercita il potere impositivo e partecipa direttamente della natura amministrativa del provvedimento considerato, condizionandone la legittimitÃ , ed Ã¨ pertanto sindacabile dal giudice tributario in base ai principi generali che regolano lâ??attivitÃ dello Statoâ?•.

Secondo il giudice a quo, quindi, â??sussiste effettivamente la giurisdizione del giudice tributarioâ?• perchÃ¨ questo deve â??ritenersi competente ogniquale volta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario (o di sanzioni inflitte da uffici tributari), dal cui ambito restano

escluse solo le controversie in cui non Ã direttamente coinvolto un rapporto tributario o viene impugnato un atto generale ovvero venga chiesto il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo?• essendo â?la giurisdizione tributaria? concepita come comprensiva di ogni questione relativa allâ?esistenza e alla consistenza dellâ?obbligazione tributaria (Cass. SS.UU., 4 aprile 2006, n. 7806)â?•.

Lo stesso giudice, di poi, ha affermato che â?nel caso di specieâ?• mancano â?i presupposti, soggettivi ed oggettivi, necessari ad affermare la giurisdizione del giudice amministrativoâ?•:

â? sotto il profilo soggettivoâ?•, perchÃ â?il Procuratore della Repubblicaâ?• non puÃ² essere considerato un organo amministrativo, titolare di un potere discrezionale di autorizzazione, idoneo a sacrificare in generale i diritti di libertÃ del cittadino contribuente sub specie della violazione del principio della riservatezza della sua corrispondenza (intrattenuta con il professionista di fiducia)â?• in quanto il suo â?provvedimento autorizzatorioâ?•, â?partecipando direttamente della natura amministrativa (tributaria) del procedimento in cui si inserisceâ?•, â?non Ã finalizzato direttamente alla tutela di un interesse pubblico o fiscale da valutare comparativamente rispetto allâ?interesse privato in gioco (con conseguente natura recessiva della posizione del cittadino), ma implica un controllo di carattere sostanziale sulla sussistenza in concreto degli indizi di violazione delle leggi tributarie segnalati dagli uffici finanziari e sulla loro gravitÃ â? per cui â?la potestÃ valutativa spettante al Procuratore della Repubblica Ãâ? espressione di un controllo giudiziale, sia pur sommario e senza contraddittorio, svolto in posizione di terzietÃ sulla richiesta degli uffici finanziari e in funzione della tutela dei diritti del cittadino, cosÃ che non vi Ã nellâ?esercizio di tale potere alcuna discrezionalità amministrativa in senso stretto (volta, comâ? Ã noto, alla tutela dellâ?interesse pubblico della cui cura specifica Ã titolare lâ?amministrazione)â?•;

â? sotto il profilo oggettivoâ?•, perchÃ (a) â?la predetta autorizzazione non puÃ² neppure configurarsi come esercizio di attivitÃ amministrativa in senso strettoâ?• atteso che â?in materia tributaria anche lâ?attivitÃ di verifica, in quanto finalizzata allâ?accertamento dellâ?esatto adempimento dellâ?obbligazione tributaria, risulta del tutto priva di qualsiasi carattere discrezionaleâ?• (â?circostanza questa che esclude lâ?esercizio da parte degli uffici finanziari di poteri amministrativi sindacabili innanzi al giudice amministrativoâ?•) e (b) â?lâ?obbligazione tributaria nasce soltanto quando si siano realizzati tutti i presupposti stabiliti dalla legge, senza alcuna concorrenza di poteri discrezionali da parte degli uffici finanziariâ?• per cui â?la posizione del contribuente deve essere qualificata sempre e soltanto di diritto soggettivo e giammai di interesse legittimoâ?•: â?significativamenteâ?•, aggiunge il giudice a quo, â?Ã stato affermato che la giurisdizione del giudice amministrativo in materia tributaria puÃ² riguardare gli atti estranei allâ?elencazione contenuta dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, purchÃ abbiano carattere di atti amministrativi e siano espressione di poteri discrezionali (cosa che la restringe ai regolamenti e agli atti generali, cosÃ C.d.S., sez. 4[^], 15 febbraio 2002, n. 948)â?•.

Per lo stesso giudice, inoltre, la giurisdizione amministrativa non può neppure trovare fondamento sulla disposizione contenuta nella L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, u.c., secondo cui la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa quando ne ricorrano i presupposti in quanto, coerentemente ai principi costituzionali delineati dagli artt. 24 e 113 Cost., la giustiziabilità degli atti provenienti dalla pubblica amministrazione è tuttavia subordinata alla specifica ricorrenza dei presupposti stabiliti dalla legge, presupposti che, nel caso di specie non sussistono.

Il Consiglio di Stato, inoltre, ha ritenuto insussistente (non può considerarsi sussistente) alcun vulnus ai principi predicati degli artt. 24 e 113 Cost., per il fatto che l'impugnazione del provvedimento autorizzatorio del Procuratore della Repubblica può essere proposta solo col provvedimento impositivo finale (anche nella interessante prospettazione degli appellanti secondo cui il procedimento potrebbe concludersi senza alcun provvedimento impositivo (qualora si accerti che l'obbligazione tributaria è stata perfettamente adempiuta) e che in tal caso il provvedimento autorizzatorio resterebbe inammissibilmente sottratto ad ogni sindacato giurisdizionale) in quanto:

la natura amministrativa (tributaria) dell'atto autorizzativo non può dipendere dal fatto che il procedimento tributario si concluda o meno con un provvedimento tributario (accertamento);

anche ad ammettere che l'atto autorizzatorio abbia un'immediata, concreta ed effettività lesiva, quest'ultima si riverbera esclusivamente su di una posizione di diritto soggettivo, e non già di interesse legittimo giusta quanto, precisato in ordine alla natura del controllo svolto dal Procuratore della Repubblica ed alla impossibilità di predicarne la natura di organo amministrativo in senso stretto; a ciò consegue che l'eventuale tutela del diritto alla riservatezza della corrispondenza, in tesi violato nella presente fattispecie, se ammissibile, deve essere azionata davanti al giudice dei diritti.

Per completezza espositiva, infine, il Consiglio di Stato ha:

respinto la richiesta di rinvio pregiudiziale ex art. 234 del Trattato CEE (avanzata sin dal primo grado di giudizio) in quanto il rinvio pregiudiziale concerne esclusivamente le questioni di interpretazione del Trattato, di validità ed interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni della Comunità e della BCE e di interpretazione degli statuti degli organismi creati con atto del Consiglio, quando sia previsto dagli statuti stessi, cioè in ipotesi che non ricorrono nel caso di specie;

ritenuto la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, e D.P.R. 29 settembre 1973, art. 33, in relazione alle prescrizioni dell'art. 8 della Convenzione dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, non apparendo violati, nei sensi in cui deve essere interpretata l'autorizzazione dell'autorità

giudiziaria, anche in relazione al controllo giurisdizionale in posizione di terzietà di cui l'espressione, i diritti fondamentali indicati dalla parte appellante, a nulla rilevando che si sarebbe in presenza di una autorizzazione larga, proprio perché non si è in presenza di una procedura finalizzata all'accertamento di fatti penalmente rilevanti, bensì di una procedura amministrativa finalizzata all'esercizio della pretesa tributaria. 2. I ricorrenti chiedono di cassare tale decisione in forza di tre motivi.

A. Con il primo essi sono ritenuta affetta da errore di fondo la tesi del giudice a quo laddove configura l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica che consente alla Guardia di Finanza di derogare al segreto professionale come mero atto interno al procedimento tributario. denunciano violazione degli artt. 24 e 113 Cost., oltre che dell'art. 117 Cost., in riferimento agli artt. 6 e 13 CEDU, come pure violazione e falsa applicazione del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, nonché della L. n. 212 del 2000, art. 7 in subordine l'incostituzionalità del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, nonché della L. n. 212 del 2000, art. 7, per violazione degli artt. 3, 24, 113 e 111 Cost., quest'ultimo con riferimento agli artt. 6 e 13 CEDU assumendo che l'autorizzazione del Procuratore che consente di perforare il segreto professionale è un atto immediatamente lesivo dell'interesse del professionista alla riservatezza della corrispondenza con i propri clienti e al rispetto del segreto professionale, cioè di un interesse autonomo e distinto rispetto a quello che potrebbe essere pregiudicato da un eventuale accertamento tributario, interesse che viene leso nel momento stesso in cui la Guardia di Finanza, in forza dell'autorizzazione del Procuratore, acquisisce e prende visione degli atti secretati ed a prescindere dall'eventuale successiva contestazione di illeciti tributari per cui il danno (da loro) subito nel caso di specie deve essere qualificato come un danno ad effetti immediati, al quale essi avrebbero dovuto poter reagire con un'iniziativa giurisdizionale altrettanto immediata, essendo insufficiente e, in definitiva, inutile una tutela attivabile solo in futuro, allorché l'Amministrazione finanziaria avrà provveduto a notificare l'avviso di accertamento.

I ricorrenti osservano:

Se è vero che l'autorizzazione de qua si inserisce nel procedimento di verifica fiscale, non è detto che tale procedimento sfoci in un accertamento, né che l'eventuale accertamento venga impugnato dinanzi al giudice tributario e, quando anche tutto ciò si verificasse, non è neanche detto che l'accertamento fiscale si fondi sui documenti in relazione ai quali si pone il problema della sussistenza del segreto professionale potendosi benissimo verificare il caso che la questione relativa all'illegittimità dell'autorizzazione e dell'acquisizione di documentazione riservata (e la connessa questione del dissequestro e restituzione) possa non giungere mai innanzi al giudice tributario, pur essendosi prodotta la lesione dell'interesse del professionista, giuridicamente tutelato, al rispetto del segreto professionale, tenuto conto (e a ben vedere) che le contestazioni che possono essere mosse dall'Amministrazione finanziaria ad un professionista non possono che fondarsi sulla

documentazione inerente la contabilità del professionista medesimo e non certo su notizie che riguardano i suoi clienti, e, con la conseguenza che, con estrema probabilità, l'accertamento, se vi sarà, si fonderà esclusivamente su documenti in relazione ai quali non si pone nessun problema di legittima acquisizione in riferimento al segreto professionale;

anche qualora la questione della legittimità dell'autorizzazione e degli atti ispettivi su di essa fondati arrivasse dinanzi al giudice tributario, quest'ultimo non avrebbe il potere di annullare né la prima, né i secondi, potendo annullare esclusivamente l'eventuale avviso di accertamento perché l'illegittimità dell'autorizzazione diviene, nell'ambito del processo tributario, un mero motivo di invalidità dell'accertamento, sub specie di inutilizzabilità delle prove illegittimamente acquisite di tal che il giudizio tributario costituisce una tutela futura ed eventuale, mediata e priva di effettività.

Secondo i ricorrenti, quindi, l'autorizzazione contemplata dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, quando consenta la perforazione del segreto professionale coinvolgendo elementi di conoscenza relativi ai clienti del professionista verificato, non può non postulare una tutela giurisdizionale immediata, così come immediati sono gli effetti pregiudizievoli che essa può produrre perché la tesi dell'insindacabilità diretta dell'autorizzazione e degli atti ispettivi conseguenti, subordinando il controllo di legittimità su un atto che incide immediatamente sulla posizione soggettiva del professionista all'impugnazione di altro atto, futuro ed eventuale, si risolve nella palese violazione degli artt. 24 e 113 Cost., nonché dell'art. 111 Cost., in riferimento agli artt. 6 e 13 CEDU e deve essere, di conseguenza, scartata, in applicazione del canone ermeneutico secondo cui, fra due o più interpretazioni astrattamente possibili, va privilegiata quella conforme a Costituzione.

In ipotesi di conferma della tesi della non impugnabilità diretta ed immediata dell'autorizzazione rilasciata dal Procuratore della Repubblica ai sensi del D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, i medesimi ricorrenti chiedono, quindi, di sollevare questione di legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, nonché della L. n. 212 del 2000, art. 7, nella parte in cui escluderebbero strumenti di tutela giurisdizionale avverso la suddetta autorizzazione, diversi ed ulteriori rispetto all'impugnazione dell'avviso di accertamento su di essa fondato innanzi al giudice tributario, per violazione degli artt. 3, 24, 113 e 117 Cost., quest'ultimo con riferimento agli artt. 6 e 13 della CEDU, esponendo:

in punto di rilevanza, che le disposizioni censurate, se interpretate nel senso criticato, determinerebbero il rigetto del presente motivo;

sulla non manifesta infondatezza;

(1) che il professionista che intenda contestare la legittimità dell'autorizzazione del Procuratore della Repubblica e degli atti ispettivi conseguenti, ritenendoli lesivi del suo interesse alla riservatezza della corrispondenza con i propri clienti e al rispetto del segreto professionale,

nel caso in cui non sia destinatario di un avviso di accertamento su di essi fondato (come nel caso di specie), non potrebbe adire, a tutela di tali interessi, alcun giudice², e ci² in ²violazione dei diritto di agire in giudizio garantito dall²art. 24 Cost.²;

(2) l²insindacabilit² dell²autorizzazione prevista dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3², (l²configurabile come atto della pubblica amministrazione²) ²si risolverebbe in una violazione dell²art. 113 Cost., per il quale contro gli atti della pubblica amministrazione ²sempre ammessa la tutela giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi dinanzi agli organi di giurisdizione ordinaria, tutela che non pu² essere esclusa o limitata a particolari mezzi di impugnazione o per determinate categorie di atti²;

(3) l²impugnabilit² degli ²atti amministrativi autonomamente e immediatamente lesivi solo al verificarsi di un evento futuro e incerto (l²accertamento fiscale che si fondi proprio sulle risultanze istruttorie che si intendono contestare) e li rende impugnabili (peraltro incidentalmente) innanzi ad un giudice (quello tributario) che, intervenendo a lesione gi² realizzata, non ²strutturalmente in grado di assicurare la necessaria effettivit² della tutela giurisdizionale²• costituisce ²evidente irragionevolezza del tessuto normativo²•, con conseguente ²lesione anche dell²art. 3 Cost.²•.

Secondo i ricorrenti ²infine viene in considerazione la violazione degli artt. 6 e 13 della CEDU e conseguentemente dell²art. 111 Cost., comma 1, (cfr. Corte costituzionale, sent. 348 e 349 del 2007)²• perch²:

² ²l²art. 6 della CEDU garantisce espressamente ad ogni persona la tutela giurisdizionale dei suoi diritti davanti ad un giudice indipendente ed imparziale costituito per legge²•, quindi il diritto ad un tribunale²•;

² ²l²art. 13 esige²•, che in ogni ordinamento interno vi sia una autorit² cui sia possibile rivolgere un ricorso effettivo, ogni qualvolta siano lesi i diritti o le libert² riconosciuti dalla CEDU anche quando la violazione sia stata commessa da persone che agiscono nelle loro funzioni ufficiali²•: ²per la Corte di Strasburgo, l²esigenza di proteggere il segreto professionale ricade sotto le garanzie dell²art. 8 CEDU (sentenza Smirnov c. Russia, 7 giugno 2007)²•;

² ²per interpretazione costante, il requisito della effettivit² ²soddisfatto solo quando l²autorit² competente abbia il potere di disporre la cessazione materiale del comportamento lesivo, ovvero l²annullamento dell²atto che l²autorizza, nonch² ²disporre le eventuali riparazioni conseguenti²•.

Per i ricorrenti ²il giudice tributario non risponde a tutte queste caratteristiche, potendo conoscere dell²atto solo incidentalmente, quando sia stato emanato l²eventuale atto d²accertamento e non avendo il potere di caducare gli effetti non fiscali nel frattempo

prodotti?•.

A conclusione della censura si formula il seguente quesito di diritto: se il Consiglio di Stato, affermando che l'autorizzazione adottata dal Procuratore della Repubblica è impugnabile soltanto innanzi al giudice tributario unitamente all'avviso di accertamento fiscale, ha dato un'interpretazione della normativa vigente in materia (D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, L. n. 212 del 2000, art. 7) erronea e contrastante con gli artt. 24 e 113 Cost., nonché dell'art. 111 Cost., in riferimento agli artt. 6 e 13 CEDU, in quanto deve ritenersi che tali norme interpretate correttamente, alla luce del dettato costituzionale non escludono il diritto del professionista ad una immediata ed effettiva tutela giurisdizionale avverso la suddetta autorizzazione, trattandosi di atto immediatamente ed autonomamente lesivo dell'interesse al rispetto del segreto professionale e dovendosi altrimenti dubitare della legittimità costituzionale del D.Lgs. n. 546 del 1992, artt. 2 e 19, nonché della L. n. 212 del 2000, art. 7, in riferimento agli artt. 3, 24, 113 e 117 Cost.?

B. Con il secondo motivo i ricorrenti contestano l'affermazione del Consiglio di Stato secondo la quale il giudice tributario è da ritenersi competente ogniqualvolta si faccia questione di uno specifico rapporto tributario (o di sanzioni inflitte da uffici tributar), dal cui ambito restano escluse solo le controversie in cui non è direttamente coinvolto un rapporto tributario o viene impugnato un atto generale ovvero venga chiesto il rimborso di una somma indebitamente versata a titolo di tributo?• e denunciano violazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 4³, adducendo di aver adito il giudice amministrativo a tutela di un interesse giuridico di cui essi sono titolari non in qualità di contribuenti, bensì nella loro qualità di professionisti tenuti a mantenere riservate le informazioni sulla propria clientela?• per cui oggetto di contestazione non è mai stato l'accertamento, bensì il fatto che la Guardia di Finanza, nel corso dell'ispezione fiscale, abbia sequestrato anche numerosi documenti e files contenenti notizie sulla clientela, in forza di un'autorizzazione rilasciata dal Procuratore, che si ritiene illegittima?•, quindi a tutela di un interesse di natura diversa da quella tributaria?• in quanto il segreto professionale è una prerogativa del professionista non collegata al suo essere anche contribuente?•: per i limiti costituzionali della giurisdizione tributaria?•, quindi, il Consiglio di Stato, secondo i ricorrenti, avrebbe dovuto applicare l'art. 7, comma 4, detto avendo il legislatore voluto garantire?•, la giustiziabilità di tutti gli atti lato sensu tributar che possono comportare un pregiudizio ad un interesse estraneo al rapporto tra il fisco e contribuente, prevedendone l'impugnabilità dinanzi al giudice amministrativo?•.

I ricorrenti, quindi, chiedono (quesito?) se il Consiglio di Stato ha errato nell'affermare che la legittimità degli atti impugnati (l'autorizzazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, ed i conseguenti atti ispettivi posti in essere dalla Guardia di Finanza) sarebbe sindacabile soltanto in via incidentale dal giudice tributario e non direttamente dal giudice amministrativo, qualificando l'impugnativa proposta nella specie come inerente ad uno specifico rapporto tributario?•, mentre deve ritenersi che il professionista, allorché impugna

dinanzi al giudice amministrativo lâ??autorizzazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, e gli atti ispettivi conseguenti, lamentando la lesione del suo interesse alla riservatezza della corrispondenza con i propri clienti ed al rispetto del segreto professionale, agisce a tutela di un interesse giuridico che non ha natura tributaria, sicchÃ?, in tale ipotesi, deve ritenersi sussistente la giurisdizione generale di legittimitÃ? del giudice amministrativo in applicazione della L. n. 212 del 2000, art. 7, comma 4, ai sensi del quale i ricorsi dei cittadini avverso atti dellâ??amministrazione tributaria lesivi di posizione soggettive diverse da quelle azionabili dinanzi al giudice tributario devono essere indirizzati al giudice amministrativoâ?•.

C. Con il terzo (ultimo) motivo i ricorrenti contestano lâ??affermazione del Consiglio di Stato secondo la quale mancherebbero i â??presuppostiâ?•, â??soggettivi ed oggettiviâ?•, necessari per â??affermare la giurisdizione del giudice amministrativoâ?• e denunciano â??violazione delle regole di riparto della giurisdizione tra giudice ordinario e giudice amministrativo e, in particolare, degli artt. 103 e 113 Cost.â?•, adducendo, in primo luogo, che i â??diversi passaggi motivazionali della decisione impugnata si pongono lâ??uno in insanabile contrasto con lâ??altroâ?• perchÃ? â??dapprima viene affermato che lâ??autorizzazione del Procuratore potrebbe essere sindacata dal solo giudice tributario poi si afferma che essa sarebbe espressione di un controllo giudiziale svolto in posizione di terzietÃ? â?• (cosÃ? ponendosi â??il problema dellâ??individuazione del giudice dellâ??impugnazioneâ?•) ed â??infine viene adombrata la giurisdizione del giudice ordinarioâ?•.

Aggiungono:

â?? â??il professionista che impugna lâ??autorizzazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, agisceâ?| a tutela di un suo interesse legittimoâ?• per cui sussiste la â??giurisdizione generale di legittimitÃ? del giudice amministrativoâ?• ex artt. 103 e 113 Cost.;

â?? â??lâ??autorizzazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, costituisce lâ??esito di un procedimento amministrativoâ?• e ne assume â??necessariamenteâ?• la natura;

â?? â??tale procedimento si inserisceâ?| nel procedimento di accertamento fiscale ma Ã? dotato di una propria autonomia, non avendo una finalitÃ? tipicamente tributariaâ?•;

â?? â??lâ??autorizzazioneâ?• in questione â??presuppone una valutazione ampiamente discrezionaleâ?• atteso che il Procuratore Ã? chiamato a considerare â??non solo lâ??esistenza dei gravi indizi di violazione tributarie e la fondatezza o meno del segreto professionale eccepito, ma anche, e soprattutto, se detti indizi siano tanto gravi da legittimare la deroga al segreto (â?| Cass., trib., 23 aprile 2007 n. 9656)â?•.

Secondo il ricorrenti â??la lesione da loro soffertaâ?| Ã? riconducibile ad unâ??autorizzazioneâ?• siccome â??espressione del potere amministrativo discrezionale attribuitoâ?| al Procuratoreâ?• per cui. â??la loro posizione giuridica soggettiva non puÃ? che essere qualificata come di interesse

legittimo? tenuto conto che ? configurano situazioni soggettive di interesse legittimo non soltanto quelle che come tali nascono in capo al loro titolare ma anche quelle che, pur qualificandosi genericamente ed in astratto come diritto soggettivo, nel raffrontarsi con lâ esercizio del potere amministrativo, vengono degradate ad interessi legittimi?; la ? natura fondamentale del diritto alla riservatezza della corrispondenza?, non esclude la degradabilit  del diritto ad interesse legittimo quando esso sia inciso dallâ illegittimo esercizio della funzione amministrativa?, con ? conseguente? sussistenza della giurisdizione amministrativa, avendo la Corte Costituzionale (sentenza n. 140 del 2007) ? evidenziato che non esiste alcun principio o norma nel nostro ordinamento che riservi esclusivamente al giudice ordinario, escludendone il giudice amministrativo, la tutela di diritti costituzionalmente protetti?.

In definitiva, per i ricorrenti, essendo il ? criterio generale di riparto della giurisdizione?, fondato sulla natura della situazione giuridica di cui si chiede la tutela?, nel caso ? la giurisdizione spetta al giudice amministrativo e non al giudice ordinario? perch  essi ? agiscono a tutela di un interesse legittimo?.

La censura   conclusa con il seguente ? quesito?: ? ? il segreto professionale e la riservatezza epistolare, allorquando sono incisi dallâ autorizzazione del Procuratore, si configurano come interessi legittimi e devono, quindi, essere tutelati dinanzi al giudice amministrativo ai sensi del combinato disposto degli artt. 103 e 113 Cost.?. 3. Il ricorso deve essere respinto perch  infondato.

A. Lâ impugnazione proposta investe la individuazione del giudice ? che i ricorrenti ritengono essere quello amministrativo (il quale, per , la ha negata affermando quella del giudice tributario) ? cui il vigente ordinamento attribuisce la potest  di conoscere della presente controversia, avente ad oggetto (come accertato dal Consiglio di Stato) unicamente la richiesta di ? annullamento? (per ? illegittimit  alla stregua di quattro articolati motivi?) dellâ autorizzazione di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, comma 3  concessa dal Procuratore della Repubblica alla Guardia di Finanza (alla quale ? il legale rappresentante dello?, studio associato? aveva eccepito ? il segreto professionale con riguardo alla corrispondenza?, intrattenuta con la clientela?) ? per lâ esame e/o lâ acquisizione di documentazione in deroga al segreto professionale?.

Il thema decidendi, pertanto, va individuato nellâ oggetto detto, al quale sono del tutto estranei sia le concrete ? modalit  ? di svolgimento delle operazioni di verifica fiscale, sia lâ assunta finalizzazione delle indagini ad acquisire (anche) notizie utili riguardanti i clienti dello studio e/o dei professionisti associati, sia, ancora, il preteso ? sequestro? di documenti e di files informatici (cosa del tutto diversa dalla mera acquisizione degli stessi e dal potere di estrarre copia, anche informatica per i documenti che lo consentono), sia, altres  ed infine, ogni questione involgente il ? dissequestro? od anche solo (specie in ipotesi di mancata adozione di un provvedimento impositivo fondato sui documenti e sulle notizie in ordine allâ esame e/o

all'acquisizione delle quali è stato eccepito il segreto professionale) la restituzione dei documenti e dei files acquisiti.

Di conseguenza esula dalla presente controversia, perché non posta all'esame del giudice a quo, in particolare, ogni questione attinente al (od involgente) il potere riconosciuto all'Ufficio dal D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54, comma 3 (ultimo inciso), di procedere alla rettifica indipendentemente dalla previa ispezione della contabilità del contribuente qualora l'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato nella dichiarazione, o l'inesattezza delle indicazioni relative alle operazioni che danno diritto alla detrazione, risulti in modo certo e diretto, e non in via presuntiva, da verbali relativi ad ispezioni eseguite nei confronti di altri contribuenti, nonché da altri atti e documenti in suo possesso, quindi anche nei confronti dei clienti dello studio e/o dei professionisti associati in forza delle risultanze dell'ispezione di qua.

B. Il D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 52, come noto, regola articolatamente l'accesso, ispezioni e verifiche che gli uffici (come la Guardia di Finanza nell'esercizio dei suoi compiti istituzionali di collaborazione con gli stessi) possono disporre (comma 1) nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali 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.

Da quest'ultimo disposto discende, univocamente, che la complessiva attività (accesso, ispezioni e verifiche) prevista (quindi consentita) dalla norma è solo quella finalizzata all'accertamento dell'imposta nonché alla repressione dell'evasione e delle altre violazioni.

L'ispezione documentale, di poi ed in particolare, per lo stesso art. 52, comma 4, (testo sostituito dal D.Lgs. 20 febbraio 2004, n. 52, art. 2) 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: siffatta estensione, intuitivamente, si fonda su di una presunzione (della quale non interessa qui indagare la natura) di inerenza all'attività esercitata della documentazione che si trova nei locali in cui l'accesso viene eseguito o che sia comunque accessibile tramite apparecchiature informatiche installate in detti locali.

C. Per esercitare il potere di accesso, prodromico a quelli di verifica e di ispezione, la norma impone che gli ispettori siano muniti, in via generale, di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono, nonché, per accedere in locali che siano adibiti anche ad abitazione, pure dell'autorizzazione del procuratore della Repubblica, e per l'accesso in locali diversi da quelli indicati nel precedente comma,

della «previa autorizzazione del procuratore della Repubblica», che può essere (richiesta e) concessa «soltanto in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni» (comma 2).

Il comma 3 (come modificato dalla L. 30 dicembre 1991, n. 413, art. 18), che interessa la fattispecie, dispone, poi, che «in ogni caso necessaria 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, cassetteforti, mobili, ripostigli e simili e per l'esame di documenti e la richiesta di notizie relativamente ai quali è exceptio il segreto professionale ferma restando la norma di cui all'art. 103 c.p.p.».

Dall'analisi del delineato complesso normativo discende che nelle ipotesi espressamente previste la sola «apposita autorizzazione che ne indica lo scopo, rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono, di per sé, non consente agli ispettori di «accedere» in «locali» adibiti anche ad abitazione o in «In locali diversi da quelli indicati nel precedente comma» (nei quali ultimi l'accesso può essere eseguito, tuttavia, «essere eseguito, previa autorizzazione del procuratore della Repubblica, in caso di gravi indizi di violazioni delle norme del presente decreto, allo scopo di reperire libri, registri, documenti, scritture ed altre prove delle violazioni») «durante l'accesso», di procedere (oltre che «a perquisizioni personali e all'apertura coattiva di pieghi sigillati, borse, cassetteforti, mobili, ripostigli e simili») all'esame di documenti ed alla richiesta di notizie relativamente ai quali è exceptio il segreto professionale («ferma restando la norma di cui all'art. 103 del codice di procedura penale»).

Dal necessario collegamento logico, oltre che giuridico, delle afferenti previsioni normative si evince che (1) i «documenti» e le «notizie» considerati nel comma 3, sono sempre e soltanto quelli inerenti lo scopo dell'accesso ispettivo, ovverossia (comma 1) «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» e (2) l'opposizione del «segreto professionale», di regola, impedisce sia l'esame dei «documenti» che l'acquisizione delle «notizie» altrimenti possibili «oggetto di quel segreto da parte degli stessi ispettori fiscali».

D. Il «segreto professionale», come ovvio, può essere exceptio unicamente dal contribuente la cui attività è oggetto di verifica e che, per la sua qualità professionale, sia tenuto ad osservarlo: da tale intima e, logicamente, inscindibile identità soggettiva discende che (diversamente da quanto sostenuto dai ricorrenti) non è legittimo (né possibile) tenere distinte, nello stesso soggetto, la posizione del «professionista» (vincolato al segreto professionale) e quella del «contribuente» (assoggettabile a verifica fiscale) atteso che l'art. 52, riflette esclusivamente le operazioni di verifica del «contribuente» professionista: del contribuente, perché l'ispezione mira a verificare la posizione fiscale dello stesso; del

professionista, perché l'autorizzazione mira a garantire (la tutela del) il segreto professionale opponibile solo dal contribuente che sia anche professionista nonché, specularmente, dal professionista in verifica perché contribuente.

Peraltro la necessità, od anche la (mera) opportunità, di sottoporre a controllo, ai fini fiscali, pure gli atti secretati dal professionista-contribuente, discende dalla ovvia possibilità, offerta da tale esame, di riscontare l'eventuale esistenza di attività professionali fiscalmente rilevanti non dichiarate o dichiarate in misura minore e/o comunque non risultanti dalle scritture contabili e/o dagli atti non secretati: le contestazioni che possono essere mosse dall'Amministrazione finanziaria ad un professionista, infatti, diversamente da quanto sostenuto dai ricorrenti, ben possono fondarsi anche su notizie che riguardano i suoi clienti se quelle notizie sono rivelatrici di fonte reddituale non (o diversamente) dichiarata.

Nel caso gli stessi ricorrenti lamentano l'acquisizione di pareri, richieste di chiarimenti e relative risposte, notizie concernenti controversie pendenti o da instaurare, consultazioni circa la legittimità di taluni atti fiscali o societari ovvero rilievi e/o contestazioni cui comportamenti o deliberazioni pregresse avrebbero potuto dar luogo, ovverosia (in definitiva) solo di fatti che riguardano tutti l'attività professionale esercitata dallo studio e/o dai suoi associati e, quindi, direttamente, la redditività (ai fini fiscali propri dello studio e/o del professionista, contribuenti ispezionati), vera o logicamente presumibile, tradibile dalla stessa.

E. Il segreto professionale, peraltro, non copre (e, quindi, non può essere opposto per coprire) tutta e ogni attività professionale perché lo stesso (come è stato già rilevato anche dalla dottrina) è previsto a esclusiva tutela del cliente: la Corte Costituzionale, infatti (sentenza depositata il giorno 8 aprile 1997 n. 87), sia pure per quella forense ivi considerata (ma il principio vale per ogni esercente una professione intellettuale protetta), ha ben chiarito che la protezione del segreto professionale, riferita 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 concerto, questa Corte seconda sezione penale, sentenza 6 marzo 2009 n. 17674, depositata il 24 aprile 2009, in cui si richiama Cass. 8635/1996 ha ribadito che la ratio incrimina tracce dell'art. 622 c.p. (il quale punisce il professionista che violi, dandone rivelazione senza giusta causa o impiegandolo a proprio o ad altrui profitto, un segreto di cui abbia avuto notizia per ragione della propria professione, e che rechi documento) che consiste nella tutela della libertà e della sicurezza del singolo, nel senso che il professionista che, in ragione del suo status, viene a conoscenza dei segreti del cliente, è tenuto ad assicurarne la riservatezza.

Nell'indicata decisione la Corte delle leggi ha osservato che l'essenziale dal dovere di testimoniare (oggetto, ivi, della sua indagine di costituzionalità) è 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 Ã necessaria o utile per lâ esercizio di un efficace ministero difensivo? per cui la â facoltÃ di astensione? non costituisce unâ eccezione alla regola generalo dellâ obbligo di rendere testimonianza, ma Ã essa stessa espressione del diverso principio di tutela del segreto professionale? perchÃ â il legislatore, disciplinando la facoltÃ di astensione?, ha operato, nel processo, un bilanciamento tra il dovere di rendere testimonianza ed il dovere di mantenere il segreto su quanto appreso in ragione del compimento di attivitÃ proprie della professione?: per la Corte â lâ ampiezza della facoltÃ di astensione dei testimoni deve essere interpretata nellâ ambito delle finalitÃ proprie di tale bilanciamento?.

Mutuando integralmente (anche quanto allâ ambito delle finalitÃ â) da tali osservazioni, Ã agevole affermare che la imposizione (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3) agli inquirenti dellâ obbligo di richiedere e di ottenere una preventiva specifica autorizzazione da un organo pubblico terzo (Procuratore della Repubblica o autoritÃ giudiziaria) per potere esaminare i â documenti? e/o richiedere le â notizie? in ordine (â relativamente?) ai quali il contribuente â professionista abbia eccepito, come consentitogli dallo stesso art. 52, il â segreto professionale?, costituisce lo strumento, legislativamente predisposto, di bilanciamento tra i due â doveri? di esso contribuente â professionista, ovverosia tra quello di subire (al pari di qualsiasi contribuente) una verifica fiscale involgente tutti i documenti e tutte le notizie proprie dellâ attivitÃ svolta rinvenuti nei luoghi destinati allâ esercizio dellâ attivitÃ professionale e il â dovere? dello stesso di â mantenere il segreto su quanto appreso in ragione del compimento di attivitÃ proprie della professione?.

Lâ autorizzazione in questione â il cui contenuto motivazionale deve essere necessariamente correlato allâ esigenza di esplicitare lâ avvenuta comparativa valutazione delle contrapposte ragioni offerte dalle parti, ovverosia dei motivi per i quali il contribuente â professionista ha opposto il segreto professionale e delle ragioni che, secondo lâ organo verificatore, rendono necessari e/o indispensabili, ai fini della verifica fiscale in atto, lâ esame dei documenti e/o lâ acquisizione delle notizie â secretati? â non ha affatto lo scopo (paventato dai ricorrenti) di â perforare? (come a dire di rendere noto a o conoscibile da tutti) il segreto professionale â che deve sempre continuare a svolgere la sua funzione di tutela del cliente â perchÃ:

â il suo rilascio consente solo lâ esame dei documenti, e la richiesta di notizie in ordine ai quali (esame e richiesta) il contribuente â professionista ha opposto il segreto;

â la effettiva sussistenza delle ragioni (rappresentate agli organi verificatori) per le quali Ã stato opposto il segreto professionale deve essere comunque verificabile: la condivisione della contraria opinione, infatti, come intuibile, finirebbe con lâ attribuire al professionista-contribuente il potere, arbitrario ed incontrollabile, di sottrarre ogni e qualsiasi documentazione e/o notizia â scomoda? per lui alla verifica fiscale cui Ã sottoposto e, quindi, in sostanza, il potere di sottrarsi tout court a detta verifica, con evidente lesione del principio di cui allâ art. 53

Cost.;

l' accertata concreta sussistenza detta, proprio per effetto dell' eccezione opposta dal professionista ispezionato, consente agli ispettori autorizzati dal Procuratore della Repubblica comunque tenuti all' osservanza del segreto d' ufficio dal D.P.R. 10 gennaio 1957, n. 3, art. 15, nel testo sostituito con la L. 7 agosto 1990, n. 241, art. 28, di esaminare i documenti e di acquisire le notizie segretate sempre ed esclusivamente nei limiti (indicati dalla norma) dell' accertamento dell' imposta e della repressione dell' evasione e delle altre violazioni, non certo di divulgare (se non assolutamente indispensabili ai fini detti) il contenuto dei documenti e delle notizie coperti dal segreto professionale.

All' obbligo di serbare il segreto professionale, peraltro, non può riconoscersi la latitudine che sottende la tesi dei ricorrenti atteso che non ogni pratica del cliente può dirsi coperta da segreto professionale: questo, infatti, protegge solo le notizie date al professionista riservatamente per il fine difensivo detto e, comunque, non altrimenti già note aliunde (come, ad esempio, le notizie esposte in controversie giudiziarie interessanti il cliente stesso).

F. L' analisi che precede dimostra che la necessità di richiedere l' autorizzazione di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 3, ultimo inciso, nasce soltanto nel corso di una verifica fiscale ed ha unicamente la funzione di consentire ai verificatori di esaminare i documenti o di acquisire le notizie relativamente ai quali (documenti e/o notizie) il contribuente professionista ha eccepito l' esistenza di un (suo dovere di tutelare il) segreto professionale per avere egli il possesso di quei documenti o la cognizione di quelle notizie in ragione della sua attività professionale in favore del cliente (sempre che quei documenti e quelle notizie abbiano effettivamente un contenuto che, nell' interesse del diritto di difesa del cliente, debba rimanere segreto): l' autorizzazione in questione, quindi, attiene esclusivamente al procedimento amministrativo di verifica tributaria e produce effetti solo nell' ambito dello stesso.

Correttamente, pertanto, il Consiglio di Stato, essendo l' atto (del quale è stato chiesto l' annullamento) privo di una sua autonomia, come di qualsiasi efficacia esterna a quel procedimento di verifica fiscale, tenuto conto proprio della natura della situazione giuridica di cui i ricorrenti (che la hanno invocata) hanno chiesto la tutela, ha ritenuto l' autorizzazione in questione solo atto interno a detto procedimento e, di conseguenza, soggetto al sindacato del giudice tributario cui il legislatore (con il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 2, sia nel testo originario, che in quello novellato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448 art. 12, comma 2) ha demandato la tutela giurisdizionale di tutti i contribuenti (anche dei professionisti) in ordine ai tributi indicati nella norma atteso che, come reiteratamente affermato da queste sezioni unite Cass., un., 29 aprile 2003 n. 6693 (ordinanza interlocutoria), da cui gli excerpta testuali che seguono, nonché 16 marzo 2009 n. 6315:

(a) «nella disciplina del contenzioso tributario quale risultante» dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546 (art. 2 sia nel testo originario, che in quello novellato dalla L. 28 dicembre 2001, n. 448, art. 12, comma 2) la tutela giurisdizionale dei contribuenti, con riguardo ai tributi cui le norme citate hanno riferimento, «è affidata in esclusiva alla giurisdizione delle commissioni tributarie, concepita comprensiva di ogni questione afferente all'esistenza ed alla consistenza dell'obbligazione tributaria (cfr., in terminis, ex multis, Cass. SS.UU. civ., sent. n. 103 del 12.3.2001)» e (b) tale esclusività «non è suscettibile di venir meno in presenza di situazioni di carenza di un provvedimento impugnabile e, quindi, di impossibilità di proporre contro tale provvedimento quel reclamo che costituisce il veicolo di accesso, ineludibile, a detta giurisdizione» perché «siffatte situazioni» («quando fattualmente riscontrate») incidono «unicamente sull'accoglibilità della domanda (ossia sul merito), valutabile esclusivamente dal giudice avente competenza giurisdizionale sulla stessa, e non già sulla giurisdizione di detto giudice (cfr., in proposito; ex aliis, Cass. SS.UU. civ., sent. n. 11211 del 13.11.1997)».

La giurisdizione (piena ed esclusiva) del giudice tributario fissata dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, poi, non ha ad «oggetto» solo gli atti per cui «si direbbe finalità» del procedimento amministrativo di imposizione tributaria (ovverossia gli atti definiti, propriamente, come «impugnabili» dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19) ma investe «nei limiti, ovviamente, dei motivi» sottoposti dal contribuente all'esame di quel giudice ai sensi dell'art. 18, comma 2, lett. e), stesso D.Lgs. «tutte le fasi del procedimento che hanno portato alla adozione ed alla formazione di quell'atto tanto che l'eventuale giudizio negativo in ordine alla legittimità e/o alla regolarità (formale e/o sostanziale) su un qualche atto istruttorio» prodromico può determinare la caducazione, per illegittimità derivata, dell'atto «finale» impugnato: «la correttezza del procedimento di formazione della pretesa tributaria», infatti (Cass., un., 4 marzo 2008 n. 5791; ma già, Cass., un., 25 luglio 2007 n. 16412), «è assicurata mediante il rispetto di una sequenza ordinata secondo una progressione di determinati atti, con le relative notificazioni, destinati, con diversa e specifica funzione, a farla emergere e a portarla nella sfera di conoscenza dei destinatari, allo scopo, soprattutto, di rendere possibile per questi ultimi un efficace esercizio del diritto di difesa».

Siffatta estensione della giurisdizione tributaria «diffusa (come detto) anche al controllo della regolarità (formale e sostanziale) di tutte le fasi del procedimento di imposizione fiscale» evidenzia, di converso, l'applicabilità anche agli atti fiscali (lato sensu) distruttivi del principio della non autonoma (ed immediata) impugnabilità proprio in quanto aventi carattere infraprocedimentale.

G. «Per quanto attiene», poi, specificamente «alla problematica della riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dal D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19», queste sezioni unite (sentenza 27 marzo 2007 n. 7388) «confermano che giusta una consolidata giurisprudenza» (da ultima, sez. un., ord. n. 22245/06) «tale problematica»

non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda[•] -, pur rilevando (â??non possono non rilevareâ??) che â??la mancata inclusione degli atti in contestazione nel catalogo contenuto in detto articolo comporterebbe una lacuna di tutela giurisdizionale, in violazione dei principi contenuti negli artt. 24 e 123 Cost.â??, hanno specificato esser â??compito della commissione tributaria verificare se lâ??atto in contestazione possa ritenersi impugnabile nellâ??ambito delle categorie individuate dal D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 19â??.

Parimenti ed indi, costituisce compito esclusivo del giudice tributario â?? siccome unico titolare, giusta il D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, della potest  di giudicare su ogni questione che comunque inerisca alle â??controversieâ?? aventi uno degli â??oggettiâ?? indicati nello stesso articolo â?? verificare anche la natura (tassativa o meno) dellâ??elenco delle â??categorieâ?? degli atti impugnabili contenuto nellâ??art. 19 del medesimo D.Lgs., sottoponendo eventualmente la questione al vaglio del giudice delle leggi ovvero adottando, ove possibile, una interpretazione delle conferenti norme rispettosa sia dei principi costituzionali (in particolare di quello di cui allâ??art. 24 Cost.) che di quelli, posti da fonti internazionali, se vincolanti pure il giudice nazionale. Il principio â?? invocato dai ricorrenti nelle memorie â?? affermato dalla Corte Europea dei Diritti dellâ??Uomo nella sentenza resa il 21 febbraio 2008 (â??reque  n. 18497/03â??: â??Affaire Ravon et autres c. Franceâ??), secondo cui "   nécessaire que â??en matière de visite domiciliaire , les personnes concernées puissent obtenir un contrôle juridictionnel effectif, en fait comme en droit, de la régularité de la décision prescrivant la visite ainsi que, le cas  cheant, des mesures prises sur son fondement; le ou les recours disponibles doivent permettre, en cas de constat d  irregularit , soit de prévenir la survenance de lâ??operation, soit, dans lâ??hypothèse ou une operation jugée irrégulière a déjà eu lieu, de fournir a lâ??intéresse un redressement appropri  ". â?? costituisce, quindi, per il giudice cui lâ??ordinamento attribuisce la potest  di giudicare, parametro di riferimento per la valutazione dellâ??idoneit  dei mezzi predisposti a tutela di quelle posizioni soggettive (momento valutativo interno, anche ai fini della tutela del diritto di difesa di cui allâ??art. 24 Cost., di quella giurisdizione) ma non incide affatto sulla interpretazione delle norme (nazionali) di ripartizione della giurisdizione.

â??Il carattere esclusivo della giurisdizione tributariaâ??, peraltro ed invero (Cass., un., 27 marzo 2007 n. 7388), â??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 (Sez. Un., ord. n. 13793/04)â??: â??lâ??attribuzione al giudice tributario di una controversia che pu   concernere la lesione di interessi legittimiâ??, infatti, come chiarito, â?? non incontra un limite nellâ??art. 103 Cost.â?? perch   (â??secondo una costante giurisprudenza costituzionaleâ??: â??da ultime, ordinanze n. 165 e 414 del 2001 e sentenza n. 240 del 2006â??) â??non esiste una riserva assoluta di giurisdizione sugli interessi legittimi a favore del giudice amministrativo, potendo il legislatore attribuire la relativa tutela ad altri giudiciâ??.

H. La sicura incidenza della specifica attività amministrativa contestata (estensione della verifica a documenti e/o notizie secretati) su posizioni soggettive lascia integra l'originaria consistenza di diritto soggettivo delle stesse attesa la loro mera, temporalmente e funzionalmente limitata, compressione.

L'eventuale illegittimità del provvedimento adottato dal Procuratore della Repubblica lamentata dai ricorrenti -, quindi, non lede un semplice interesse legittimo ma integra (se effettivamente sussistente) sempre la lesione di un vero e proprio diritto soggettivo del contribuente nei cui confronti viene eseguita la verifica ordinata perché solo quel provvedimento rende legittimo l'esercizio dell'azione accertatrice e fa sorgere, a carico del contribuente professionista verificato, gli obblighi di patirne detta azione anche in ordine ai documenti ed alle notizie secretati nonché di facere quanto eventualmente le afferenti norme gli impongano per consentire agli inquirenti di svolgere appieno la propria attività, il tutto sempre a prescindere dall'eventuale esito, negativo per l'Ufficio, del controllo stesso.

I. L'ipotizzabile esito negativo per l'Ufficio dell'attività di accertamento compiuta in forza di provvedimento ritenuto illegittimo dal contribuente (con conseguente riscontrata inesistenza delle condizioni per emettere un provvedimento fiscale) come, del pari l'adozione di un provvedimento impositivo del tutto avulso dall'esame dei documenti e/o delle notizie secretati porta la valutazione di quel fatto (ove lesivo di un qualche diverso interesse giuridico del contribuente ispezionato) nell'orbita giurisdizionale del giudice ordinario (quindi, non del giudice amministrativo) siccome ipoteticamente lesiva del diritto squisitamente soggettivo del contribuente a comunque non subire (a prescindere dalla operata perforazione del segreto professionale), al di fuori dei casi espressamente previsti dalla legge, verifiche fiscali e, di conseguenza, le connesse compressioni legali ai suoi corrispondenti diritti (anche costituzionalmente garantiti), oltre i casi e le ipotesi previsti dalle afferenti leggi che attribuiscono e circoscrivono l'esercizio del potere di controllo degli Uffici fiscali: l'esito detto, infatti, non fa sorgere l'imprescindibile momento di collegamento con nessun oggetto della giurisdizione tributaria indicato nel D.Lgs. n. 546 del 1992, art. 2, perché la controversia a tutela di quel fatto lesivo non involge alcun tributo.

L. In ordine alla legittimità del differimento al momento della impugnazione dell'atto impositivo della tutela giurisdizionale per vizi e/o per irregolarità concernenti atti compiuti nel corso dell'iter amministrativo conclusosi con l'adozione dell'atto impositivo notificato, di poi, è sufficiente ricordare il pensiero (costantemente affermato, come dice lo stesso giudice delle leggi) della Corte Costituzionale (decisione 23 novembre 1993 n. 406, che ricorda da ultimo le sentenze n. 154 del 1992; n. 15 del 1991; n. 410 del 1990; n. 530 del 1989) secondo cui gli artt. 24 e 113 Cost., non impongono una correlazione assoluta tra il sorgere del 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, sempre che il legislatore osservi 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: nel caso, non si ravvisano né sono state dedotte difficoltà della tutela giurisdizionale relativa all'atto qui impugnato quale conseguente al differimento di quella tutela al momento della emissione dell'atto di imposizione fiscale o all'esito, eventualmente negativo (a fini tributari) dell'accesso ispettivo.

M. Sul corretto ambito applicativo della disposizione dettata dalla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 7, comma 4, (secondo cui la natura tributaria dell'atto non preclude il ricorso agli organi di giustizia amministrativa, quando ne ricorrano i presupposti) di cui i ricorrenti lamentano la violazione da parte del giudice a quo -, infine, va ribadito in carenza di qualsivoglia convincente argomentazione contraria il principio già precisato nella sentenza 13 luglio 2005 n. 14692 di queste sezioni unite per cui quella disposizione riconferma il carattere esclusivo e pieno della giurisdizione ordinaria in materia tributaria, non fa che enfatizzare un principio generalmente riconosciuto e comporta, salvo espressa previsioni di legge, una naturale competenza del giudice amministrativo soltanto sull'impugnazione di atti amministrativi a contenuto generale o normativo, come i regolamenti e le deliberazioni tariffarie e di altra natura provvedimentale che costituiscano un presupposto dell'esercizio della potestà impositiva e in relazione ai quali esiste un generale potere di disapplicazione del giudice cui è attribuita la giurisdizione sul rapporto tributario.

Nella stessa sentenza, inoltre, si è precisato che tale principio non può 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. 4. Per la loro totale soccombenza i ricorrenti, ai sensi degli artt. 91 e 97 c.p.c., debbono essere condannati, in solido tra loro (atteso il comune interesse alla causa), a rifondere agli enti pubblici costituiti le spese processuali del giudizio di legittimità, liquidate (nella misura indicata in dispositivo) in base alle vigenti tariffe forensi, al valore (indeterminato e rilevante) della controversia ed all'attività difensiva svolta dalle parti vittoriose.

Le spese processuali di questo giudizio vanno, invece, integralmente compensate tra i ricorrenti e il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Milano ai sensi dell'art. 92 c.p.c., comma 2, avendo detto Consiglio sostanzialmente difeso le tesi di quelli, nei confronti dei quali non ha, quindi, assunto veste di contraddittore.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso; dichiara la giurisdizione del giudice tributario; condanna i ricorrenti, in solido tra loro, a rifondere alle amministrazioni pubbliche le spese del giudizio di legittimità che liquida in complessivi Euro 10.200,00 (diecimiladuecento/00), di cui Euro 10.000,00 (diecimila/00) per onorario, oltre spese generali ed accessori di legge; compensa le spese tra i

ricorrenti ed il Consiglio dell'Ordine degli Avvocati di Milano.

Così deciso in Roma, nella Camera di consiglio, il 16 febbraio 2010.

Depositato in Cancelleria il 7 maggio 2010

Campi meta

Massima : *Gli atti istruttori e endoprocedimentali, quali l'autorizzazione del Procuratore della Repubblica ex art. 52, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, che dispongono l'accesso a documenti coperti dal segreto professionale nel corso di una verifica fiscale, si collocano all'interno del procedimento di natura impositiva e partecipano della sua natura. Essendo il procedimento tributario finalizzato all'accertamento dell'obbligazione, e non all'esercizio di una discrezionalità amministrativa, le posizioni giuridiche soggettive del contribuente sono qualificate come diritti soggettivi.*

Supporto Alla Lettura :

ACCERTAMENTO TRIBUTARIO

L'accertamento tributario (o fiscale) è il complesso degli atti della pubblica amministrazione volti ad assicurare l'attuazione delle norme impositive. L'attività di accertamento delle imposte da parte degli uffici finanziari ha carattere meramente eventuale, essendo prevista nel nostro sistema l'autoliquidazione dei tributi più importanti da parte del contribuente stesso, tramite l'istituto della dichiarazione. Gli uffici intervengono quindi soltanto per rettificare le dichiarazioni risultate irregolari o nel caso di omessa presentazione delle stesse. A seconda del metodo di accertamento utilizzato, questo può essere:

- **analitico:** attraverso l'analisi della documentazione contabile e fiscale;
- **analitico-induttivo:** cioè misto, basato su un esame documentale e presunzioni, di norma fondate su elementi gravi, precisi e concordanti, salvo in caso di omessa dichiarazione o di contabilità inattendibile/omessa;
- **induttivo:** attraverso l'utilizzo esclusivo di presunzioni che possono essere anche esclusivamente semplici;
- **sintetico:** fondato su coefficienti ministeriali.