

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

38

9 ottobre 2017

Immediata ricorribilità degli **atti istruttori illegittimi**

La semplificazione che verrà: i possibili interventi per le **imprese**

Monitoraggio delle **rinunce ai finanziamenti** operate dai soci

(Non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del **Terzo settore**

Contributi alle Amministrazioni Indipendenti: problematiche costituzionali e di diritto europeo

Confisca dei beni ed **estinzione dei crediti** erariali

Sentenza di primo grado motivata *ad abundantiam*

Fissate le modalità applicative della **branch exemption**

OIC 32: rilevazione in bilancio dei contratti derivati

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

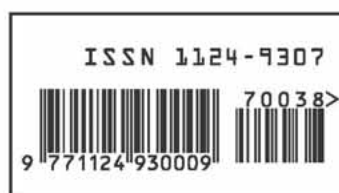


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI



Cod. 218112

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it



Nuovo Sistema il fisco *Non c'è un sistema migliore per lavorare.*

Affrontare la complessità del lavoro non è più un lavoro. Sistema il fisco è il partner che ti affianca con soluzioni innovative, complete e affidabili che semplificano il tuo lavoro, risolvono le sfide più impegnative e ti aiutano ad avere successo.



TUTTE LE RISPOSTE

La più ricca raccolta di normativa, prassi e giurisprudenza, unita ai più autorevoli commenti d'autore per fornire sempre la risposta corretta.



EFFICIENZA DIGITALE

L'unico sistema integrato con le soluzioni Leggi d'Italia per un approfondimento multidisciplinare.



COMPETENZA D'AUTORE

Oltre 40 anni di competenza e esperienza sul campo per offrirti ogni giorno un punto di vista **autorevole**, garantito dalle **migliori firme** del panorama fiscale.



Quotidiano, riviste, codici e banche dati da oggi ancora più integrati per avere solo risposte semplici e complete in ambito tributario, societario, d'impresa e lavoro.

Chiedi subito la tua prova gratuita su
www.sistemailfisco.it



Wolters Kluwer
When you have to be right

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 **Wolters Kluwer**

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.A. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Accertamento

Atti istruttori illegittimi: è tempo di ammettere il principio della immediata ricorribilità di Luigi Lovecchio	3607
---	-------------

Redditi di impresa

La semplificazione che verrà: i possibili interventi per le imprese di Luca Gaiani	3613
Il monitoraggio delle rinunce ai finanziamenti operate dai soci di Gian Marco Committeri e Emiliano Ribacchi	3617

Terzo settore

La (non) commercialità degli enti nel nuovo Codice del Terzo settore di Gabriele Sepio e Fabio Massimo Silvetti	3621
---	-------------

Contributi di funzionamento

Problematiche costituzionali e di diritto europeo sui contributi alle Amministrazioni Indipendenti di Giulio Andreani e Giuseppe Ferrara	3627
--	-------------

Riscossione

Confisca dei beni ed estinzione dei crediti erariali di Saverio Capolupo	3637
--	-------------

Processo tributario

Escluso l'onere di impugnazione della sentenza di primo grado motivata <i>ad abundantiam</i> di Antonino Russo	3647
--	-------------

Fiscalità internazionale

Fissate le modalità applicative della <i>branch exemption</i> di Gaetano Scala	3652
--	-------------

Bilancio

OIC 32 per la rilevazione in bilancio dei contratti derivati: questioni interpretative ancora aperte di Alessandro Sura	3659
---	-------------

Giurisprudenza

Corte di Giustizia

Ritenute alla fonte - Esenzione - Dividendi distribuiti da una società figlia residente a una società madre non residente - Società madre controllata da soggetti residenti di Stati terzi - Presunzione di frode, evasione e abusi fiscali - Illegittimità (CORTE DI GIUSTIZIA UE, Sez. VI, Pres. Regan, Est. Fernlund - Sent. causa C-6/16 del 7 settembre 2017) (stralcio) con commento di Fabio Gallio	3665
--	-------------

Corte di Cassazione

Reati tributari - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - Evasione delle imposte dirette - Rilevanza della sola inesistenza og-	
---	--

gettiva delle operazioni - Evasione dell'IVA - Rilevanza della inesistenza oggettiva e soggettiva delle operazioni

Reati tributari - Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti - Fatture relative a somme corrisposte a titolo corruttivo - Indicazione mendace della causale di versamento - Fatture per operazioni inesistenti - Configurabilità
(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Cavallo, Est. Cerroni - Sent. n. 39541 del 9 giugno 2017, dep. il 30 agosto 2017) con commento di **Ciro Santoriello**.

3672

IVA - Rimborsi - Esecuzione dei rimborsi - Rimborsi accelerati - Previa garanzia - Non accessibilità dell'obbligazione di garanzia rispetto all'obbligazione garantita - Configurabilità - Mancata effettuazione del rimborso - Condizione sospensiva del contratto di garanzia - Esclusione

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-I, Pres. Dogliotti, Est. Di Virgilio - Ord. n. 20657 del 7 aprile 2017, dep. il 31 agosto 2017) con commento di **Gabriele Sassara**.

3677

Imposte di registro, ipotecaria e catastale - Rettifica del valore degli immobili - Stima dell'Ufficio provinciale del Territorio e delle quotazioni OMI - Motivazione congrua e adeguata - Necessità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. De Masi - Ord. n. 21257 del 19 luglio 2017, dep. il 13 settembre 2017) con commento di **Antonio Piccolo**.

3681

Accertamento - Accertamento induttivo - Comportamento antieconomico - Contestazione del Fisco di scelte che riflettono la strategia commerciale riservata all'imprenditore - Illegittimità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Tedesco - Sent. n. 21405 del 20 aprile 2017, dep. il 15 settembre 2017) con commento di **Alessandro Borgoglio**.

3684

Commissioni tributarie

Imposte sui redditi - Enti non commerciali residenti - Enti di tipo associativo - Associazione sportiva dilettantistica - Attività svolte non in diretta attuazione degli scopi istituzionali - Attività commerciali - Imponibilità - Quote associative versate per attività estranee alle finalità istituzionali dell'ente - Imponibilità ai fini IRES, IVA e IRAP

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. XIX, Pres. Celletti, Est. Chiametti - Sent. n. 4654 del 23 giugno 2017, dep. il 10 luglio 2017) con commento di **Francesco Napolitano**.

3689

Rassegna della settimana

a cura di **Alessandro Borgoglio**.

3695

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE

Causa C-6/16 del 7.09.2017 (Sez. VI)

3665

Corte di Cassazione

n. 39541 del 9 giugno 2017, dep. il 30 agosto 2017 (Sez. III pen)

3672

n. 20657 del 7.04.2017, dep. il 31 agosto 2017 (Sez. VI civ.-I) (Ord.)

3677

n. 21257 del 19.07.2017, dep. il 13.09.2017 (Sez. trib.) (Ord.)

3681

n. 21405 del 20.04.2017, dep. il 15.09.2017 (Sez. trib.)

3684

Commissioni tributarie

Milano, n. 4654 del 23.06.2017, dep. il 10.07.2017 (Sez. XIX)

3689

Atti istruttori illegittimi: è tempo di ammettere il principio della immediata ricorribilità

di Luigi Lovecchio (*)

Alla luce della giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo e, da ultimo, della Corte di Giustizia UE, può senz'altro ritenersi che i tempi sono maturi per un profondo ripensamento delle forme di tutela del contribuente avverso gli atti istruttori illegittimi. Non appare più sostenibile la tesi, invece ancora portata avanti dalla nostra giurisprudenza nazionale, della tutela differita, secondo la quale eventuali illegittimità degli atti istruttori delle verifiche tributarie potranno essere fatte valere unitamente all'impugnazione degli atti impositivi emessi a seguito delle indagini. Occorre dunque riconoscere il principio della immediata ricorribilità degli atti lesivi dei suddetti diritti, da parte del contribuente. Allo stato della giurisprudenza nazionale ed alla luce della normativa vigente sul processo tributario, sembra infine corretto radicare la relativa giurisdizione davanti al giudice ordinario.

1. Premessa

Il contribuente destinatario di una richiesta di informazioni nell'ambito della cooperazione tra Stati disciplinata nella Direttiva 2011/16/UE ha il diritto di impugnare la misura sanzionatoria adottata dallo Stato adito in caso di omessa risposta al questionario e, in tale sede, di domandare al giudice cui è devoluta la relativa controversia di sindacare l'effettiva pertinenza delle informazioni richieste rispetto all'indagine fiscale in corso nello Stato richiedente.

Questa importante affermazione di principio, statuita dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea (1), è destinata a rinviare le discussioni in corso in materia di tutela del contribuente nei confronti delle attività istruttorie dell'Amministrazione finanziaria, offrendo ulteriori argomentazioni a favore della dottrina, ampiamente

prevalente, favorevole ad una piena giustiziabilità degli atti adottati dal Fisco in tale fase.

Vale la pena riepilogare ancora una volta i termini della vicenda per comprendere l'esatta natura delle questioni affrontate dalla Corte di Giustizia.

2. Il fatto

Una società di diritto lussemburghese veniva raggiunta dalla **richiesta di informazioni** proveniente dalla Francia e inviata dallo Stato del Lussemburgo ai sensi e per gli effetti della Direttiva 2011/16/UE, in materia di cooperazione nello scambio di informazioni. Detta richiesta di informazioni derivava dalla verifica promossa dalla Francia nei riguardi della controllata della società lussemburghese in tema di corretta applicazione delle regole relative alla ritenuta sui dividendi corrisposti. Il **questionario invia-**

(*) Docente a contratto di Diritto tributario avanzato presso l'Università di Roma Tre e Dottore commercialista in Bari.

(1) Sentenza 16 maggio 2017, causa C-682/15. Cfr. V. Valle-

fuoco, "Cooperazione fiscale tra Stati membri: scambio di informazioni e strumenti di difesa per intermediari e contribuenti", in *il fisco*, n. 28/2017, pag. 2751.

Approfondimento

Accertamento

to al contribuente aveva ad oggetto, tra l'altro, la composizione della compagine sociale, con l'indicazione degli indirizzi dei soci. La società destinataria di tale richiesta si rifiutava di fornire tali indicazioni, motivando il rifiuto con la considerazione che si trattava di dati non direttamente pertinenti la verifica fiscale in corso. A fronte del rifiuto, l'Amministrazione fiscale del Lussemburgo irrogava la sanzione prescritta dalla normativa nazionale. Avverso tale atto di irrogazione, proponeva ricorso la società "interrogata", sollevando una serie di questioni attinenti l'esatta applicazione del diritto unionale, segnatamente involgenti tematiche relative ai principi della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (c.d. Carta di Nizza).

Il giudice adito effettuava rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia che rispondeva affermando, tra l'altro, il criterio di diritto secondo cui l'art. 47 della Carta garantisce il diritto del contribuente a contestare il provvedimento di **irrogazione sanzioni**, conseguente alla **mancata trasmissione delle informazioni** richieste, deducendo (2) motivi che attengano alla legittimità delle interrogazioni provenienti dallo Stato richiedente, in punto di rispetto della normativa unionale sullo scambio di informazioni tra Stati. In questo modo, la Corte ha avuto occasione di precisare l'ambito di applicazione e la portata del suo precedente in termini, rappresentato dalla sentenza 22 ottobre 2013, causa C-276/12 (3).

3. La tutela del contribuente nella Direttiva sullo scambio di informazioni

Come da più parti evidenziato (4), la Direttiva 2011/16/UE non prende in considerazione i diritti del contribuente coinvolto nella rogatoria tra Stati. A conferma di tale difetto di valorizzazione, si segnala la citata sentenza "Sabou" dei giudici comunitari che è stata chiamata a scrutinare l'incidenza dei diritti fondamentali della

Carta di Nizza, in particolare il **diritto al contraddittorio preventivo**, scolpito nell'art. 41 del di tale corpo normativo, sulle procedure di scambio di informazioni. Al riguardo, i giudici di Lussemburgo hanno distinto, nell'ambito della fase istruttoria che caratterizza i controlli fiscali, il momento della **raccolta delle informazioni** da quello del concreto utilizzo delle stesse che sfocia in una proposta di accertamento a carico del soggetto passivo. In costanza della prima scansione procedimentale, la normativa dell'Unione non garantisce al destinatario delle rogatorie il diritto al contraddittorio, *sub specie* di diritto alla partecipazione sia alla fase di acquisizione delle informazioni che a quella di formulazione delle richieste da parte dello Stato richiedente. Alla luce di ciò, non sussiste neppure, sembra di poter affermare, il diritto del soggetto passivo ad essere reso edotto dell'avvenuta trasmissione della richiesta di informazioni, tramite una specifica notificazione. La tutela del contribuente dunque, conclude la Corte, è rimessa alle legislazioni nazionali.

Ovviamente, quando si passa alla seconda fase, che è quella della utilizzazione delle informazioni così acquisite ai fini della formulazione dell'accertamento, il diritto al contraddittorio deve essere osservato.

4. Le precisazioni della nuova pronuncia della CGE

La sentenza della Corte di Giustizia C-682/15 prende in esame il sopra illustrato precedente in termini, rilevandone però l'evidente non pertinenza al caso in discussione. Del tutto correttamente, infatti, il Collegio UE osserva che nella specie non si è a cospetto di una mera raccolta di informazioni che coinvolge solo le Autorità dei Paesi membri interessati, ma di un **provvedimento sanzionatorio** spiccato a carico del contribuente, in quanto tale, senz'altro potenzialmente pregiudizievole della sua sfera patrimoniale. In questo contesto, viene in evidenza,

(2) Seppure entro confini ben definiti.

(3) Il caso Sabou.

(4) L. del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, pag. 65, secondo cui la normativa comunitaria in materia di cooperazione tra Autorità fiscali "è stata concepita sin dall'inizio come strumento di collaborazione fra Stati, con la conseguenziale marginalizzazione della sfera degli interessi individuali dei contribuenti"; S. Dorigo, "L'ordinamento italiano e la cooperazione fiscale internazionale", in C. Sacchetto (a cura di), *Principi di diritto tributario europeo e internazionale*, Torino, 2016, pag. 168, e, sempre in termini critici, P. Mastellone, "L'applicabilità delle garanzie alle

procedure di cooperazione internazionale", in F. Bilancia - C. Califano - L. del Federico - P. Puoti (a cura di), *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, Torino, 2014, pag. 209. Si tratta peraltro di un vuoto di tutela che accomuna la direttiva in esame alla Direttiva 2010/24/UE, in materia di cooperazione nella riscossione coattiva, nel cui contesto però una simile lacuna appare ancor più ingiustificabile, in ragione del pregiudizio immediato che il contribuente subisce dall'attivazione delle relative procedure transnazionali. Si rinvia, in proposito, a L. Lovecchio, "Cooperazione internazionale in materia di riscossione coattiva dei crediti tributari", in *il fisco*, n. 3/2015, pag. 147.

non tanto il diritto al contraddittorio preventivo, che nella specie infatti si è regolarmente svolto nel corso del precedente invio del questionario, quanto il **diritto al “ricorso effettivo”**, e cioè il diritto del contribuente a chiedere l'intervento di una autorità giudiziaria indipendente che valuti la legittimità del provvedimento punitivo. In tale contesto, viene coerentemente affermato che il principio suddetto, scolpito nell'art. 47 della Carta di Nizza, comporta altresì che il giudice investito della controversia possa verificare la pertinenza prevedibile delle informazioni richieste, rispetto all'indagine in corso, e quindi la conformità della rogatoria alla stessa Direttiva 2011/16. Certo, per evitare di minare alle basi l'efficacia dello strumento di cooperazione internazionale, la pronuncia precisa altresì che in tale attività di verifica l'organo giudicante deve osservare i medesimi limiti imposti allo Stato adito. Questo significa in concreto che il giudice deve solo accertare che non vi sia **“l'assenza manifesta della pertinenza prevedibile”** (5) delle notizie oggetto di scambio. Va però rilevato come, nello svolgimento di tale verifica, l'autorità giudiziaria sia investita anche del potere di domandare allo Stato richiedente una **integrazione della motivazione minima** della rogatoria, rappresentata dall'identità del contribuente e dai fini fiscali dell'indagine, laddove la stessa non fosse ritenuta sufficiente a valutare la sussistenza del suddetto requisito della pertinenza. Tali spiegazioni integrative, inoltre, ove fornite dallo Stato richiedente, devono essere messe a disposizione del contribuente, seppure nel rispetto “dell'eventuale riservatezza di taluni di questi elementi”.

Dal complesso delle argomentazioni svolte (6), sembra corretto desumere un duplice ordine di considerazioni.

In primo luogo, trova conferma l'orientamento già manifestato in occasione della sentenza *Sabou*, con l'effetto che in caso di scambio di informazioni che avvenga direttamente tra le Amministrazioni fiscali di due Stati membri non vi è alcun obbligo degli stessi di coinvolgere il contribuente oggetto della richiesta, neppure in punto di invio di una comunicazione informati-

va della rogatoria internazionale. Le cose cambiano invece quando i dati e le notizie non sono in possesso delle Amministrazioni nazionali ma devono essere richieste a soggetti terzi, a maggior ragione se a presidio dell'assolvimento di tale obbligo di trasmissione vi sia (7) una previsione sanzionatoria. In tale eventualità, così come il destinatario del questionario ha il diritto di impugnare l'eventuale successiva irrogazione di sanzione, sollevando la questione della dubbia pertinenza dei dati e delle notizie oggetto di rogatoria, non si vede come possa negarsi allo stesso la facoltà di contestare *ab origine* la stessa legittimità del questionario ricevuto, proprio allo scopo di prevenire la minacciata comminatoria punitiva. Sembra quindi potersi affermare, alla luce del sopra menzionato art. 47 della Carta di Nizza, il diritto del contribuente o in generale del soggetto destinatario della richiesta di informazioni ad una tutela immediata, che si attui attraverso l'impugnazione già del questionario, senza dover necessariamente attendere l'atto di irrogazione delle sanzioni (8). D'altro canto, vale altresì osservare come lo Stato adito, nel dare seguito alla rogatoria dello Stato richiedente, abbia già valutato positivamente la pertinenza prevedibile delle notizie oggetto della stessa, con l'effetto che il mero invio del questionario rappresenta già la manifestazione all'esterno degli esiti dell'istruttoria preliminare volta che di per sé dovrebbe giustificare l'esigenza di tutela giustiziale, in ipotesi, ascrivibile al soggetto passivo.

5. I precedenti della Corte EDU

Va detto che le conclusioni raggiunte dalla CGE sono state ampiamente anticipate dai precedenti della Corte di Strasburgo in materia di Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU). Il passaggio fondamentale è il *leading case* “*Ravon*” (9), in materia di **accessi e ispezioni domiciliari** in sede di verifiche fiscali. In tale occasione, la Corte ha affermato che il contribuente deve poter contestare immediatamente la sussistenza dei presupposti per procedere alla violazione del domicilio personale, attraverso

(5) Sul requisito della pertinenza prevedibile, si veda tra gli ultimi T. Di Tanno, “Lo scambio di informazioni fra amministrazioni finanziarie: limiti ed opportunità”, in *Rass. trib.*, n. 3/2015, pag. 668.

(6) Che denotano l'evidente e dichiarata preoccupazione della Corte di effettuare un bilanciamento tra i diritti dei cittadini e le prerogative delle Amministrazioni fiscali.

(7) Come accade nella generalità dei casi.

(8) Così anche V. Vallefuoco, op. cit., pag. 2755.

(9) Corte EDU, Sez. III, 21 febbraio 2008, ricorso n. 18497/03, commentata da S. Muleo, “L'applicazione dell'art. 6 CEDU anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21 febbraio 2008 della CEDU nel caso *Ravon* e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente”, in *Riv. dir. trib.*, 2008, IV, pag. 198.

Approfondimento

Accertamento

un **ricorso giurisdizionale**, non potendo ritenersi sufficiente allo scopo l'autorizzazione formale all'accesso rilasciata dal giudice (10). Anche in questo caso, pertanto, si assiste ad una chiara valorizzazione dei principi CEDU rispetto alle modalità di svolgimento delle verifiche fiscali e, soprattutto, in contrapposizione con la tesi della **tutela differita al momento dell'impugnazione dell'atto impositivo**, ancora molto seguita dalla nostra giurisprudenza nazionale (11). Proprio in virtù dei principi scolpiti nella Convenzione (12), così come interpretati dalla Corte EDU, la dottrina del tutto prevalente aveva criticato la sentenza "Sabou", ravvisando l'esigenza di salvaguardare i diritti del contribuente anche nel contesto della applicazione della Direttiva sullo scambio di informazioni. È stato in particolare rilevato come dalla Convenzione discenda un **obbligo di notifica preventiva** al contribuente della richiesta di informazioni (13).

Sotto altro e concomitante punto di vista, viene evidenziato che la tutela dei diritti personali del cittadino deve trovare riconoscimento anche qualora questi rivesta la qualifica di contribuente (14). E ancora, si è argomentato come nell'ambito della procedura di scambio di informazioni debbano comunque applicarsi le regole della Legge n. 241/1990, e, per il tramite dell'art. 1 di tale norma, i principi generali dell'ordinamento comunitario, *in primis*, il diritto al contraddittorio preventivo (15).

6. Il contesto nazionale

La disciplina *lato sensu* comunitaria disegna un quadro ordinamentale che appare molto diverso

da quello sinora delineato dalla giurisprudenza di Cassazione, in materia di garanzie del contribuente nei riguardi degli atti istruttori delle verifiche tributarie. Ciò, nonostante i riflessi del caso Ravon siano giunti sino alla sfera decisionale dei giudici di vertice. Le Sezioni Unite della Suprema Corte si sono occupate della questione della **giustizialità degli atti istruttori** in due pronunce che costituiscono a tutt'oggi il punto di riferimento per gli operatori.

Si tratta in particolare delle sentenze n. 11082/2010 (16) e n. 8587/2016 (17). In tali arresti, le Sezioni Unite hanno affermato i seguenti criteri di diritto: a) nei riguardi dei provvedimenti autorizzatori emessi nel corso di verifiche fiscali allo scopo di superare il **segreto professionale** opposto dal professionista - contribuente, non è ammessa la tutela immediata dell'interessato, in quanto si tratta di atti di natura endoprocedimentale; b) eventuali illegittimità correlate ai suddetti provvedimenti potranno essere fatte valere **unitamente all'impugnazione degli atti impositivi** emessi a seguito delle indagini svolte in deroga al segreto professionale (18); c) in tale eventualità, l'impugnazione va proposta davanti ai **giudici tributari**, i quali hanno **cognizione piena ed esclusiva**, non solo sul provvedimento di accertamento, ma anche su tutti gli atti relativi al procedimento ad esso correlato; d) qualora il contribuente non intenda contestare il successivo atto di accertamento oppure laddove l'Ufficio finanziario non proceda ad emettere alcun atto d'imposizione scaturente dalla verifica contestata, il **provvedimento autorizzatorio viziato**, in quanto lesivo di diritti soggettivi del contribuente ed in confor-

(10) Sulle possibili implicazioni di tale pronuncia in tema di tutela dei diritti del contribuente nel contesto della procedura di scambio di informazioni, si veda già lucidamente L. del Federico, "Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari e interni", in *Riv. dir. trib. int.*, 2011, pag. 236.

(11) Su cui si veda *infra*.

(12) Che si ricorda sono divenuti principi fondamentali alla pari di quelli desumibili dal Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, per effetto della Carta di Nizza, purché si controverta di materia armonizzata.

(13) Che "costituisce l'unico strumento per permettere al contribuente di monitorare il corretto svolgimento di tale articolata procedura", in funzione della attuazione del diritto al contraddittorio preventivo, così P. Mastellone, op. cit., pagg. 206-207.

(14) S. Dorigo, *ibidem*. Nello stesso senso, R. Cordeiro Guerra, "La tutela processuale e procedurale del contribuente sottoposto a sanzioni", in *Convenzione Europea*, cit., pag. 243 ss., secondo cui "di fatto, la Corte EDU si sta decisamente muovendo nel senso di riconoscere che il contribuente va tutelato anche

al di fuori del processo, nella stessa fase di formazione della pretesa fiscale nei suoi confronti". Sulla incidenza della CEDU nella disciplina di attuazione del rapporto tributario, si veda da ultimo A. Calzolari, "Cedu e diritto tributario: i diritti fondamentali dell'uomo vengono in soccorso del contribuente", in *Corr. Trib.*, n. 24/2017, pag. 1926; G. Chiarizia, "La tutela del contribuente in caso di accessi, ispezioni e verifiche illegittime secondo le Sezioni Unite e secondo la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo: spunti di riflessione", in *Boll. trib.*, n. 7/2017, pag. 508.

(15) L. del Federico, op. cit., pagg. 273-274.

(16) Su cui si veda M. Basilavecchia, "Il segreto professionale nella verifica fiscale e la tutela giurisdizionale", nota a sentenza, in *GT - Riv. giur. trib.*, n. 9/2010, pag. 762.

(17) Commentata tra gli altri da L. Trombella, "La tutela giurisdizionale avverso gli atti istruttori illegittimi", in *Corr. Trib.*, n. 30/2016, pag. 2381, e da R. Tombini, "Le Sezioni Unite sulla giurisdizione del giudice ordinario per la contestazione degli atti istruttori lesivi a cui abbia fatto seguito un atto impositivo non impugnato", in *Boll. trib.*, n. 7/2017, pag. 561.

(18) Il principio della c.d. tutela differita.