

N. 165 ORDINANZA (Atto di promovimento) 8 luglio 2024

La signora I. C. acquistava una quota del 50% di tre particelle di terreno fabbricabile, in comproprietà con il marito R. P. [che non è parte in questo processo avendo impugnato il medesimo accertamento separatamente].

Precisamente: quanto alle particelle ..., ... con atto di compravendita n. ... serie ..., registrato presso l'Ufficio Atti Pubblici di Roma in data ..., per il prezzo di euro ...,...; quanto alla particella ... con atto n. ... serie ... registrato a Roma il: ... per il prezzo di euro ..., immobili tutti giacenti in ... Loc. ..., censiti in catasto del Comune di ... fg.

Il terreno, così di complessivi mq ... è stato poi ceduto pro quota dalla signora C. e dal comproprietario P. con atto del ... serie ... n. ..., registrato presso l'Ufficio di ... per l'importo di euro ... [...].

La D.P. di Roma - Ufficio Controlli, ha notificato alla contribuente con raccomandata a.r. del ..., l'avviso di accertamento n. ... in relazione al detto atto di compravendita.

L'Ufficio contesta alla signora C. di avere conseguito nel medesimo anno: ... un reddito un reddito rientrante nella categoria «diversi» soggetto a tassazione separata. Più precisamente, ai sensi dell'art. 67, comma 1 del TUIR, di avere conseguito una plusvalenza pari ad euro ..., proporzionale alla quota posseduta del 50%, per la compravendita dei terreni sopra descritti, plusvalenza così detta ultra quinquennale, costituita ai sensi del combinato disposto degli artt. 67 e 68 del T.U.I.R., dalla differenza tra il prezzo di cui alla vendita del ... e i prezzi di acquisto di cui ai contratti del ... e... relativamente ai terreni di cui in narrativa poi compravenduti.

Prima di emettere il detto atto impositivo l'Ufficio ha notificato alla contribuente, con raccomandata a.r. del ... l'invito n. ... ai sensi dell'art. 32 del decreto del Presidente della

Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, chiedendo documentazione su eventuali spese sostenute incrementative del valore del terreno edificabile e/o perizia giurata e copia degli atti di provenienza del detto terreno.

Non avendo ricevuto quanto richiesto, l'Ufficio ha determinato la plusvalenza recuperata in funzione della sola differenza tra i prezzi di vendita e di acquisto.

La contribuente ha proposto via pec ... ricorso-reclamo con istanza di mediazione ai sensi dell'art. 17-bis del decreto legislativo n. 546/1992 per l'impugnazione dell'atto impositivo chiedendone l'annullamento.

Il ricorso e' affidato ai seguenti motivi:

1. Preliminarmente precisa di avere delegato il figlio R. P. alla trattazione del reclamo e che questi ha tentato piu' volte, anche telefonicamente, di mettersi in contatto con l'ufficio per depositare i documenti, etc. probatori a sua difesa. Afferma che l'ufficio, forse a causa della pandemia, non si e' reso disponibile.

2. Nel merito sostiene di avere sostenuto spese incrementative per oltre ... euro nel complesso che quindi, aumentando il valore iniziale, abbattono la plusvalenza realizzata.

Si e' costituita in giudizio l'Agenzia eccependo:

1. Prima di entrare nell'esame del merito, l'Ufficio osserva che la ricorrente solo in allegato al deposito del ricorso ha prodotto le fatture che dimostrerebbero le spese sostenute per lavori che a suo dire avrebbero incrementato il valore del terreno edificabile, diminuendo la plusvalenza tassabile, e non durante la fase di reclamo in via amministrativa. Eccepisce che tale documentazione non puo' trovare ingresso in sede contenziosa a cio' ostando il disposto dell'art. 32, comma 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, avendo la ricorrente, omettendo il detto deposito di documenti ed altre prove, impedito di esercitare qualsivoglia controllo sulla loro affidabilita' e

rilevanza in sede di istruttoria preordinata all'emissione dell'atto impositivo. Osserva che manca la prova della esistenza di un impedimento oggettivo ed incolpevole al deposito della documentazione richiesta ai sensi del comma 4 del medesimo articolo.

2. Contesta, tutioristicamente, nel merito la ragionevolezza delle spese che la contribuente assume di avere effettuato in relazione e a favore del terreno, per il loro importo e la loro natura, assumendone l'eccesso e che la funzione di miglioria sia piuttosto una impressione psicologica della ricorrente che una realta' economica.

Diritto

1. Premessa.

Giova premettere che con il ricorso introduttivo la signora C. non ha contestato l'an debeat tributario, e quindi l'esistenza del presupposto di imposta costituito dall'emergere di una possibile plusvalenza il cui importo sia da dimostrare, ma esclusivamente la mancata valutazione delle spese incrementative ad abbattimento della stessa plusvalenza, causata dalla preliminare opposizione dell'Ufficio all'acquisizione dei dati, informazioni, documenti etc. a prova delle avvenute spese incrementative, in applicazione del divieto di cui all'art. 32, comma 3 del decreto legislativo n. 546 del 1992. Ha quindi chiesto l'annullamento dell'atto ovvero il ricalcolo favorevole della plusvalenza proprio in base a quelle prove che pero' non sono ammissibili ai sensi della citata norma.

1.1. L'art. 32, comma 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

L'art. 32, comma 3 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dispone: «Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere

presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.».

Il comma quarto prevede che: «Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.».

La norma in questione, contiene la elencazione dei poteri concessi agli uffici delle imposte per acquisire informazioni e dati necessari a determinare la capacità contributiva dei singoli contribuenti e le relative basi imponibili.

Si tratta di poteri assai penetranti che possono essere esercitati nei confronti non solo del contribuente, ma anche di tutti i soggetti dell'ordinamento giuridico, pubblici e privati, ai quali può essere richiesta l'esibizione o il deposito o la comunicazione di dati, atti, documenti, libri registri necessari per accertare la posizione tributaria del contribuente. Dinanzi alla richiesta i terzi e il contribuente si trovano in posizione di soggezione, e l'inadempimento alla richiesta è sanzionato. Nei confronti dei terzi con sanzioni amministrative, nei confronti del contribuente con la disposizione qui in esame da considerarsi afflittiva.

Per il contribuente la conseguenza giuridica afflittiva è l'impedimento discendente dalla legge ad utilizzare tali documenti, dati etc. in un successivo procedimento giurisdizionale o amministrativo per provare i fatti a fondamento dei suoi motivi di doglianza e quindi per difendere la sua posizione giuridica soggettiva.

La disposizione si segnala per una evidente sproporzione tra le parti, poiché i mezzi posti a disposizione della parte pubblica non subiscono limitazioni processuali, mentre i mezzi di difesa del

contribuente sono sottoposti al condizionamento del divieto accennato di cui meglio infra.

1.1.1. Natura delle disposizioni dell'art. 32, decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973.

La disposizione del citato comma terzo si appalesa come vera e propria sanzione appartenente all'ambito del c.d. diritto punitivo o afflittivo e alla categoria delle così dette sanzioni euro-penali. Tale categoria prende le mosse dalla giurisprudenza della Corte EDU [CEDU, 8 giugno 1976, Engel e altri c/o Olanda] nella quale, ai fini della tutela da parte della CEDU di situazioni processuali, si è affermata la equiparazione tra le norme penali vere e proprie e fattispecie normative caratterizzate dalla presenza di tre c.d. Engel-criteria: [i] il carattere afflittivo, [ii] la finalità di deterrenza, [iii] l'applicabilità alla generalità dei cittadini. [vedi §§ 1.1.1, 3.4.1.1.].

2. Sulla rilevanza della questione di costituzionalità ai fini del decidere [art. 23, legge 11 marzo 1953, n. 87].

2.1. Come ha ritenuto in più occasioni la Corte costituzionale [sentenze n. 59 del 2021, n. 254 del 2020, n. 253 e n. 179 del 2019, n. 20 del 2018], la nozione di rilevanza non si identifica con l'utilità concreta dell'auspicata pronuncia di accoglimento per la parte nel procedimento a quo, «essenziale e sufficiente a conferire rilevanza alla questione prospettata e, infatti, che il Giudice debba effettivamente applicare la disposizione della cui legittimità costituzionale dubita nel procedimento pendente avanti a sé [sentenza n. 253 del 2019] e che la pronuncia della Corte "influisca sull'esercizio della funzione giurisdizionale, quantomeno sotto il profilo del percorso argomentativo che sostiene la decisione del processo principale [tra le molte, sentenza n. 28 del 2010]».

In effetti, come è emerso in narrativa, la ricorrente contesta esclusivamente il quantum della base imponibile adducendo l'esistenza di spese incrementative che, come tali, aumenterebbero il costo dei

terreni diminuendo la plusvalenza, e chiede di provare tali spese merce' prove documentali, il cui ingresso e' pero' interdetto dalla norma di cui all'art. 32, comma 3, decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 piu' volte citata. L'applicazione di questa, quindi, rientra a pieno titolo e in modo indefettibile nel percorso argomentativo e decisionale che il Giudice a quo deve seguire per avere a disposizione gli strumenti processuali per decidere.

2.2. Su una interpretazione costituzionalmente orientata.

La norma in esame e' sostanzialmente auto applicativa e letteralmente non si presta ad interpretazioni diverse da quelle fatte palesi dalle parole usate. Dispone infatti sic et simpliciter che i documenti, dati etc. non presentati nella fase amministrativa divengono inutilizzabili anche nell'eventuale sede giurisdizionale successiva: in claris non fit interpretatio.

Per tale motivo non e' neppure ipotizzabile una diversa interpretazione, costituzionalmente orientata, che renderebbe inammissibile il giudizio di costituzionalita' il quale secondo l'insegnamento di Corte costituzionale 22 febbraio 2017, n. 58, si basa sul rilievo che le «incertezze di lettura sono destinate a dissolversi una volta che si sia adottato, quale canone ermeneutico preminente, il principio di supremazia costituzionale che impone all'interprete di optare, fra piu' soluzioni astrattamente possibili, per quella che rende la disposizione conforme a Costituzione» [Corte costituzionale 14 novembre 2003, n. 198] e che «le leggi non si dichiarano costituzionalmente illegittime perche' e' possibile darne interpretazioni incostituzionali..., ma perche' e' impossibile darne interpretazioni costituzionali» [Corte costituzionale 22 ottobre 1996, n. 356].

Precisa ancora la Corte [sentenza 24 ottobre 2022, n. 219 e giurisprudenza ivi richiamata], «l'effettivo esperimento del tentativo di una interpretazione costituzionalmente orientata -

ancorche' risolto dal Giudice a quo con esito negativo per l'ostacolo ravvisato nella lettera della disposizione denunciata - consente di superare il vaglio di ammissibilita' della questione incidentale sollevata. La correttezza o meno dell'esegesi presupposta dal rimettente - e, piu' in particolare, la superabilita' o non superabilita' degli ostacoli addotti a un'interpretazione costituzionalmente orientata della disposizione censurata - attiene invece al merito, e cioe' alla successiva verifica di fondatezza della questione stessa» [da ultimo, sentenza n. 204 del 2021].»

Brevemente occorre quindi indagare se l'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in questione, nel suo complesso e quindi, almeno, nel combinato disposto tra il terzo e il quarto comma, non sia suscettibile di una interpretazione costituzionalmente orientata.

2.2.1. L'art. 32, comma 4, del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 contiene, si e' visto, altresì una norma eccezionale la quale, indicando un possibile iter argomentativo e probatorio, permette la non applicazione della misura processuale afflittiva al verificarsi di una causa esimente specifica che abbia impedito al contribuente di adempiere all'onere della presentazione sin dalla fase amministrativa, purché tale causa sia a lui non imputabile.

L'indagine va quindi indirizzata a risolvere il seguente quesito: se e in che modo, sia possibile enucleare dal combinato disposto del comma 3 e del comma 4 dell'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in questione una diversa interpretazione che renda la norma conforme a costituzione.

Preliminarmente, osserva il collegio che nella presente fattispecie non e' stata richiesto l'accertamento della non imputabilita' del fatto ne' tanto meno ne e' stata fornita una prova. Il giudizio sulla conformita' a costituzione va affrontato sulla base

del petitum del giudizio a quo che in questo caso non contempla l'applicazione della eccezione. Anzi dalla narrazione dei fatti e dalla prospettazione di parte si evince con chiarezza come l'inadempimento sia stato causato da leggerezza, da grande confusione e da un comportamento contrario alla ordinaria diligenza e alla buona fede, assertivamente ricondotto all'Ufficio, ma in realta' addebitabile al figlio delegato. Infatti, molti sarebbero stati, gli strumenti per sottoporre comunque alla attenzione dell'ufficio la documentazione, al limite anche mediante l'utilizzazione dei tradizionali canali postali cartacei.

Quindi, nella inescusabilita' dell'inadempimento del deposito tempestivo, per infondatezza della eccezione o per la sua inammissibilita' quale mutatio libelli nel giudizio costituzionale, dovrebbe necessariamente applicarsi la norma del citato art. 32, comma 3, con il rigetto del ricorso a prescindere dalla questione di costituzionalita'. Ma e' proprio tale norma sanzionatoria che e' sospettata di incostituzionalita'. Sulla costituzionalita' dell'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dunque, deve ritornare preliminarmente l'esame.

2.2.2. In secondo luogo, ritiene il Collegio che lo sforzo di concepire una diversa interpretazione non possa sortire effetti positivi. In disparte la totale chiarezza della lettera, gia' notata, occorre osservare che il vulnus ai principi costituzionali appena citati e' dato propriamente, e solamente, dalla esclusione dal giudizio dei dati, notizie e documenti, etc. in questione a seguito del loro mancato deposito nella fase amministrativa. Esattamente l'impedimento alla utilizzazione dei dati, documenti etc. e' il dictum sospettato di incostituzionalita', e cio' a prescindere dalla procedura con cui si arriva a tale conclusione [vale a dire imputabilita' o no del comportamento]. Non vi e' altro modo per purgare la norma dal vizio che quello di permettere, nonostante tutto, la delibazione da parte del Giudice delle prove. Ma

l'impedimento a ciò, come si è detto, è conseguenza inevitabile di un fatto storico certo: il mancato deposito di essi nella fase amministrativa unito alla chiara lettera della norma. La sussistenza di una possibile causa impeditiva al deposito opera non sul fatto storico ormai indubitabile e sull'inevitabile dictum, ma sull'elemento psicologico e sull'esimente. Rimane il dictum, che però è esattamente esso, in sé, sospettato di contrarietà alla Costituzione.

In linea generale si deve quindi riconoscere che l'eccezione ad una disposizione non è in grado di purgare la norma base della sua eventuale incostituzionalità. L'eccezione, infatti, è anzi la conferma della generalità della norma base perché appresta esclusivamente un escamotage per adeguare la generalità e astrattezza della norma al caso concreto [l'eccezione], riconfermando, al di fuori della fattispecie eccezionale, il comando generale e astratto della norma sospettata di incostituzionalità. Si è già osservato [par. 2.1.] che la valenza della interpretazione costituzionalmente orientata [tale sarebbe nel caso il tentativo di coinvolgere l'eccezione del comma 4] non è quella di cambiare la decisione della fattispecie esaminata, ma quella di verificare l'impatto della norma [in questo caso completa della eccezione] sull'iter deliberativo del Giudice a quo.

Potrebbe quindi, in ipotesi, essere possibile una interpretazione più elastica del comma 4 in connessione con il comma 3, che conducesse a ritenere che la inutilizzabilità non sia una conseguenza inevitabile [sanzione] generale e astratta del solo mancato deposito precedente, ma solo il riconoscimento al Giudice della facoltà di valutare l'opportunità dell'ingresso dei dati, notizie, documenti etc. quali indizi in funzione della loro effettiva rilevanza a prescindere dalla prospettazione del ricorrente e dal suo comportamento processuale. In altri termini una interpretazione che degradi il mancato deposito da inadempimento, a semplice

irregolarita' non perentoria, sempre superabile mediante la auto dichiarazione di non imputabilita' e la valutazione discrezionale [anche in assenza di prova] del Giudice. Nella sostanza quasi una inversione dell'onere della prova circa la coscienza e volonta' del mancato deposito.

2.2.2.1. Cio' potrebbe accadere se si seguisse un recente indirizzo della Cassazione diretto a rivalutare il principio della «parita' delle armi» dandogli ingresso sic et simpliciter a giustificare l'ammissione comunque di elementi probatori [Cass. Sez. 3 Ordinanza n. 26139 del 5 settembre 2022, Sez. 1 Ordinanza n. 25440 del 29 agosto 2022, Sez. 5 Sentenza n. 11467 dell'8 aprile 2022]. E cio' anche se in parziale contrasto con un orientamento contrario della Corte di cassazione stessa [in tema di assunzione della testimonianza nel processo tributario: Sez. 5 Ordinanza n. 31588 del 4 novembre 2021, Sez. 5 Sentenza n. 25804 del 23 settembre 2021].

2.2.2.2. Il Collegio ritiene che anche questa strada sia impraticabile. La violazione del principio della parita' delle armi puo' fungere da motivo per ritenere la incostituzionalita' della norma per violazione delle norme internazionali e quindi degli artt. 10, 117 in relazione all'art. 24, e all'art. 111 della Costituzione, ma giammai per rovesciarne completamente il senso [sia pure attraverso, ad es., una sentenza interpretativa di rigetto]. Ritiene questo collegio che, dinanzi ad una totale incontrovertibilita' della lettera della norma, si determini una sottilissima linea di confine tra interpretazione costituzionalmente corretta e stravolgimento della norma ordinaria che spetta alla saggezza della Corte costituzionale dirimere.

In conclusione, ritiene il Collegio che non sia ipotizzabile una interpretazione diversa e costituzionalmente orientata della norma in questione, nemmeno alla luce della prevista eccezione del fatto non imputabile ne' della applicazione esegetica di principi di tutela desunti dall'ordinamento internazionale, con la conseguenza della

certa rilevanza della questione preliminare di costituzionalità.

2.2.3. Poteri (e doveri) istruttori del Giudice tributario.

Con sentenza 26 gennaio 2022, n. 10/2022 la Corte costituzionale, in una questione latamente avvicinata alla presente, ha affermato espressamente la rilevanza del principio della parità delle armi nel giudizio tributario.

La questione riguardava la presunta incostituzionalità derivante dalla impossibilità per il contribuente di eccepire ad una presunzione legale attraverso una presunzione semplice.

La affermata violazione dell'art. 111, comma 2 della Costituzione, derivante dalla ritenuta impossibilità per il contribuente di dare prova contraria, è stata giudicata infondata poiché: «Comunque il Giudice tributario potrà e dovrà far uso dei poteri riconosciutigli dal comma 1 dell'art. 7 del decreto legislativo n. 546 del 1992 (sentenza n. 18 del 2000), in un contesto processuale di pienezza del contraddittorio (sentenza n. 73 del 2022) e di parità delle armi, quale proiezione del canone del giusto processo (art. 111, primo e secondo comma, della Costituzione)».

La sentenza si rivela incidente sulla presente questione perché, nella ricerca di una interpretazione orientata dell'art. 32, si potrebbe affermare che è possibile interpretare la norma nel senso che il Giudice tributario può comunque supplire alla decadenza utilizzando i suoi poteri istruttori.

Anche questa interpretazione non convince il collegio.

La limitazione nella prova oggetto del giudizio costituzionale conclusosi con la sentenza citata derivava dalla elaborazione giurisprudenziale per cui, a superare la presunzione legale, sono necessarie «prove rigorose» e non «presunzioni». Questo orientamento della Corte di legittimità è comunque sottoposto alla prudente valutazione del Giudice, e dunque è possibile che egli integri la prova documentale avvalendosi dei suoi poteri. Nella fattispecie che ci occupa, viceversa, sussiste un vero e proprio divieto scaturente

dalla legge. Ritiene quindi il collegio, come già accennato, che il Giudice non possa superare tale divieto invocando i poteri istruttori, atteso che la norma in esame è stata voluta dal Legislatore proprio ad evitare, in assoluto, che i dati, documenti etc. siano utili alla difesa del contribuente, e cioè che qualunque potere istruttorio vada a buon fine. L'eventuale intervento del Giudice si configurerebbe, al minimo, come una elusione della legge.

La sentenza, tuttavia, si segnala per contenere l'esplicito riconoscimento, da parte della Corte, del diritto «alla parità delle armi».

2.3. Sulla applicazione diretta del diritto europeo. La direttiva UE 2016/343 del 9 marzo 2016.

2.3.1. La normativa europea e la eventualità di disapplicazione della norma.

Nell'ambito della delibazione circa la rilevanza della questione e quindi del rapporto tra la norma sospettata e una sua diversa interpretazione o applicazione costituzionalmente conforme, si pone anche la astratta possibilità che la norma nazionale sia preliminarmente disapplicata dal Giudice per altri motivi, segnatamente perché in palese contrasto con una norma unionale, nel caso con i principi europei fondamentali del giusto processo.

Non si verifica questa evenienza nel caso di specie.

Anche alla luce delle sentenze dell'Adunanza Plenaria del C. d. S. n. 17 e 18 del 9 novembre 2021, non sussistono i presupposti per una applicazione diretta del diritto europeo, atteso che la direttiva in vigore nulla dispone al riguardo e non contiene norme immediatamente applicabili.

Infatti il considerando n. 11 della direttiva UE 2016/343 sul giusto processo, esclude che essa possa essere applicata fuori della materia del processo penale. Pur richiamando nel primo considerando le fonti pattizie internazionali dalle quali derivare il diritto all'equo processo, il Legislatore comunitario si è consapevolmente

limitato a disporre norme impositive relativamente ai soli procedimenti penali. Ne consegue che la forza vincolante di tali disposizioni, nel sistema della CEDU, si verifica solo in questa materia e non nelle altre procedure giurisdizionali individuate, per ius receptum dalla Corte EDU nella tripartizione di cui all'art. 6 della CEDU tra norme civili, penali e di diritto pubblico. [vedi avanti § 3.3.].

Vero e' che il considerando n. 1 fa salva la giurisprudenza della Corte EDU [con la sua apertura alla applicazione della Convenzione nei casi c.d. di sanzioni europee] [vedi § 1.1.1.], ma all'evidenza tale salvezza riferita alla attivita' di altro organo giurisdizionale non puo' ragionevolmente essere intesa come recepimento di una norma imperativa di origine giurisprudenziale.

Se ne conclude che la direttiva non contiene alcuna norma che vieti una restrizione nei mezzi di prova nell'ambito del processo tributario, o una norma che imponga il rispetto dei principi del giusto processo nel settore tributario, con le quali l'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in questione si trovi in palese contrasto.

L'indagine se sussistano regolamenti o direttive self executing con cui contrasti l'art. 32 in esame, si' da costringere il Giudice alla sua preliminare disapplicazione, si conclude quindi negativamente.

2.3.2. Cio' non ostante occorre tenere conto delle direttive citate in quanto il diritto europeo, nelle sue manifestazioni normative, contribuisce alla definizione e determinazione di quei Principi e Valori che fungono poi da parametro per delibare una eventuale violazione del diritto pattizio e di quello costituzionale attraverso la violazione della norma interposta, nella specie con riferimento ai principi generali sull'equo processo anche fuori della giurisdizione penale.

Giova ricordare che la Corte costituzionale ha posto l'accento

sull'intreccio delle garanzie previste dalla Costituzione e dai trattati nell'ambito del quale [intreccio] occorre ricercare una interazione tra i diversi livelli di protezione dei diritti fondamentali.

Con la sentenza n. 317 del 2009, la Corte costituzionale ha chiarito non potersi ammettere «che una tutela superiore, che sia possibile introdurre per la stessa via, rimanga sottratta ai titolari di un diritto fondamentale».

In secondo luogo, e di conseguenza, «il confronto tra tutela convenzionale e tutela costituzionale dei diritti fondamentali deve essere effettuato mirando alla massima espansione delle garanzie». Cio' si realizza da un lato se il giudizio sulla conformita' della legge nazionale amplia la sua visione alla sistematica complessiva dell'impianto costituzionale, tenendo conto quindi anche di altri interessi primari che potrebbero essere incisi dalla tutela riservata a uno solo di essi, dall'altro se si ammette che le tutele predisposte dalla Costituzione e dai vari strumenti pattizi, si possano integrare vicendevolmente, in una sorta di mosaico michelangiolescamente «non finito» che si arricchisce e si amplia continuamente, chiarendo, specificando e estendendo le tutele stesse sino a condurle al limite superiore massimo possibile [nei limiti di quella visione sistematica dell'intero ordinamento che spetta solo alla Corte costituzionale giudicare.]

E infatti, il considerando n. 11 della direttiva 2016/343/UE citata, da un lato richiama l'opportunità che la stessa direttiva si applichi solo ai procedimenti penali, nell'accezione piu' ristretta data dall'interpretazione della Corte di giustizia dell'Unione europea, con la conseguenza che: «La presente direttiva non dovrebbe applicarsi ai procedimenti civili o ai procedimenti amministrativi, anche quando questi ultimi possono comportare sanzioni, quali i procedimenti in materia di concorrenza, commercio, servizi finanziari, circolazione stradale, fiscalita' o maggiorazioni

d'imposta, e alle indagini connesse svolte da autorità amministrative.», ma dall'altro precisa. «fatta salva la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo», cioè fatta salva la teoria degli euro reati che, come si vedrà, [§ 3.4 e sgg.] estende, ove compatibili, tutte le garanzie astrattamente riconducibili a procedure afflittive.

In sostanza, la direttiva in questione riferendosi solo alle procedure propriamente penali, ad esse sole estende l'obbligatorietà di determinati comportamenti. Al contempo, però, anche ammesso che fuoriesca dall'ambito della direttiva qualsiasi giurisdizione non penale, la direttiva non impegna gli stati ad escludere tali giurisdizioni dalle tutele pattizie internazionali, alle quali sono tenute in virtù del diritto internazionale, le quali rinvergono la loro giuridica valenza per se stesse in quanto discendenti da diversi strumenti pattizi, a prescindere se richiamate, e per così dire inglobate, nell'ordinamento giuridico europeo. La autonomia degli ordinamenti giuridici conduce a queste conclusioni.

2.3.3. Sottoposizione alla normativa CEDU di procedure non penali.

Pertanto, la espressa salvezza della giurisprudenza EDU proclamata dalla stessa direttiva in applicazione della teoria degli euro reati, precisa e sottolinea che se anche escluse dal perimetro della direttiva, le procedure diverse da quella penale sono sottoposte alla normativa CEDU derivante dalla medesima teoria, ove applicabile. Con la conseguenza che la mancata applicazione alle procedure diverse da quelle penali, se non induce la violazione della direttiva, ne' quindi innesca l'auto esecutività, costituisce sempre una violazione degli altri strumenti pattizi internazionali che tali garanzie contemplino come obblighi per lo Stato, e quindi, anche per questa via, nel nostro ordinamento interno determina una incostituzionalità per violazione della norma interposta e conseguentemente degli artt. 10 e 117, comma 1, della Costituzione.

3. Le norme pattizie internazionali a garanzia dei diritti fondamentali nelle procedure giurisdizionali.

Dall'esame degli strumenti multilaterali internazionali emerge che, con accenti diversi, le tutele del cittadino nelle procedure giurisdizionali sono internazionalmente assicurate quali manifestazioni di diritti umani fondamentali. La funzione giurisdizionale costituisce, storicamente, uno snodo fondamentale nel rapporto autorità libertà, l'individuazione dei cui limiti reciproci è indispensabile per il disegno del modello di democrazia occidentale.

Sincreticamente si può dire che il diritto inviolabile garantito dagli strumenti internazionali è quello ad un processo equo e giusto. Vengono in considerazione, a tal proposito, le seguenti fonti:

Dichiarazione Universale dei Diritti dell'Uomo dell'ONU, artt. 8, 10 e 11;

la Convenzione Europea per i Diritti Umani - CEDU, art. 6;

la Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea, fatta a Nizza il 18 dicembre 2000, artt. 47 e 48;

l'International Covenant on Civil and Political Rights - ICCPR [Patto Internazionale sui diritti Civili e Politici], art. 14;

cui, per completezza, va aggiunto l'International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights - ICESCR. [Patto internazionale sui diritti economici, sociali e culturali].

La Dichiarazione Universale, l'ICCPR e l'ICESCR, formano insieme la Carta Internazionale dei Diritti Umani dell'ONU.

Si tratta di un ampio sistema di protezioni di specifiche situazioni giuridiche soggettive, operante in tutti i campi del diritto, ivi compreso quello propriamente processuale che qui ci interessa, che possono essere sussunte sincreticamente nella indefettibilità di garantire a tutti un «giusto processo», obiettivo finale degli strumenti pattizi internazionali vigenti [e

della nostra Costituzione, art. 117, comma 1].

3.1. Il giusto processo.

Non esiste, nel panorama pattizio una definizione autonoma di «giusto processo», perché questa qualificazione è data nel suo complesso dalla sommatoria delle garanzie di singole pretese qualificabili come diritti inviolabili e inalienabili dell'uomo: il Giudice terzo, il contraddittorio, la parità delle armi, il diritto al silenzio e alla non autoincriminazione, il diritto alla difesa, il diritto alla prova, il diritto alla pubblicità e conoscibilità dell'accusa e del processo e così via, che sono tutte situazioni soggettive, prima che giuridiche, meta- e pre- giuridiche perché appartenenti alla Persona Umana e non al cittadino, e perché non create dal diritto, ma da questo apprese, riconosciute e tutelate quali categorie a priori.

Si comprende concettualmente la portata del concetto di «giusto processo», utilizzato anche dalla Costituzione all'art. 111, comma primo, verificando i testi originali delle convenzioni. L'espressione inglese è infatti «fair hearing», dove hearing (letteralmente: udienza) esprime il concetto di una situazione in cui si ha la opportunità di farsi ascoltare, di far sentire la propria voce. Ci si riferisce al processo in senso lato e astratto, (mentre la concreta successione di atti giuridici compiuti dinanzi al Giudice, sarebbe resa con trial). Fair assume significati diversi, che rinviano tutti però ai concetti di imparzialità, equità, lealtà, correttezza, equanimità. In altri termini, fair evoca la necessità della condizione di equiparazione o parità della parte rispetto alle altre parti (che sia il pubblico accusatore o la controparte in una controversia civile) quand'anche avversari o addirittura nemici. Traendo le conclusioni, fair hearing o giusto processo si riferisce ad un giudizio complessivo sulle modalità in cui si estrinseca il rapporto cittadino/stato in relazione all'esercizio della potestà giurisdizionale, e scaturisce da un giudizio complessivo sulla

equanimita' del rapporto in tutte le sue sfaccettature. Per tali motivi, i diritti e le facolta' di cui si nutre e compone il giusto processo non sono cristallizzabili in un *numerus clausus*, ma promanano da un continuo lavoro di espansione ed estensione dei diritti stessi alla realta' effettuale [cfr. Corte costituzionale, sentenza 9 dicembre 2009, n. 317,] [§ 2.3.2.], ma scaturiscono dal giudizio avvertito che ne da' il Giudice del trattato basandosi sulle proclamazioni di contenuto necessariamente generale, astratto e filosofico.

Riconoscere che la tutela internazionale mira al giusto processo, dunque, non e' sufficiente per definirlo, soprattutto se si considera che in italiano giusto propriamente significa *secundum ius*, e non necessariamente cio' che e' conforme al diritto positivo e' anche equo o imparziale, anzi l'esperienza delle carte internazionali nasce giustappunto dalla esistenza anche di procedure giurisdizionali legali, ma farsa, orchestrate in Paesi di civilta' non matura o totalitari.

Il contenuto sostanziale del giusto processo si articola quindi, a priori, nel riconoscimento di due pretese basiche: la presenza ed esistenza di un Giudice imparziale, autonomo e precostituito per legge (condizioni richieste da tutti i testi internazionali citati, e anche dall'art. 25 della Costituzione) dinanzi al quale si ha diritto a celebrare il processo, e il diritto alla difesa, anche esso contenuto indefettibile di tutte le norme pattizie, in relazione nel nostro ordinamento con gli artt. 24 e 111 della Costituzione. La esistenza del Giudice a Berlino e la condizione di parita' nella difesa, infatti, non possono che inverarsi nella effettiva possibilita' per la parte o imputato di esporre pubblicamente le proprie ragioni, difendendo, quindi, le stesse e se medesimo.

3.2. Art. 6 della CEDU - Applicabilita'.

Vi e' pero' una differenza nei trattati tra le norme che si applicano a tutte le procedure giurisdizionali, in qualsiasi settore

del diritto [Dichiarazione Universale dei diritti Umani, Carta di Nizza, Patto internazionale sui diritti civili] e uno strumento che limiterebbe la sua competenza ai procedimenti penali e civili: l'art. 6 della CEDU. Questa ultima norma, nel prevedere le basiche garanzie di un processo pubblico celere, dinanzi ad un Giudice imparziale, precisa che cio' deve avvenire quando il giudizio riguarda «controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale».

Argomenta da cio' la Corte EDU che quindi residua un *tertium genus* di norme «pubblicistiche» diverse da quelle propriamente penali e, ovviamente, da quelle civili alle quali invece la CEDU si applica interamente.

3.3. Triplice articolazione tra ordinamento giurisdizionale pubblico, penale e civile, differenza di tutela.

3.3.1. La tesi dell'esclusione della tutela ex art. 6 promana dal riconoscimento di una triplice articolazione tra un ordinamento giuridico penale in senso stretto, cui si riferisce nell'art. 6 § 1 l'espressione «fondatezza di ogni accusa penale», alle cui situazioni giuridiche personali sarebbero riservate le massime guarentigie dell'art. 6; un ordinamento civile, rappresentato dalla espressione «controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile» caratterizzati dal contenuto patrimoniale, cui si applicherebbe l'art. 6 § 1 nella sua interezza, ed infine un *tertium genus* nell'ambito del quale le situazioni giuridiche soggettive riceverebbero garanzie potenzialmente diverse e minori, al limite nessuna, rispetto agli altri campi del diritto. Quest'ultimo *genus* sarebbe regolatorio di un rapporto cittadino/Stato avente natura squisitamente pubblica perche' correlata e discendente da doveri civili e sociali, anche se vertenti su un rapporto patrimoniale di natura civilistica. In quanto attuazione di doveri civici, esse sarebbero caratterizzate da una concezione ancora autoritaria e autocratica della potesta', fiscale in questo caso, [CEDU, S... e

M... c. Paesi Bassi del 9 dicembre 1994, F... c. Italia, del 12 luglio 2001, n. 44579/98]. A tali caratteristiche corrisponderebbero le norme tributarie che quindi devono considerarsi escluse dall'art. 6 dalla stessa legge.

E' appena il caso di osservare che La triplice articolazione operata dalla Corte EDU, se assolutizzata, costituirebbe la negazione dello stesso impianto dei diritti umani.

3.3.2. Ruolo della CEDU.

L'importanza e la rilevanza della CEDU nel panorama giuridico dell'Unione europea meritano alcuni spunti di riflessione.

In realta' l'aporia segnalata tra CEDU ed altri trattati non muta di molto il quadro giuridico relativo.

La CEDU e' un trattato internazionale e come tale produttivo di obblighi giuridici per gli Stati firmatari. In tale quadro, ciascun trattato multilaterale costituisce in sostanza un ordinamento giuridico di settore, dotato di sue norme specifiche, e di organi istituzionali deputati alla creazione, definizione e alla applicazione giurisdizionale delle norme, mediante la costituzione di apposito tribunale o il rinvio alla giurisdizione della Corte internazionale, nei confronti dei soggetti obbligati, normalmente gli Stati talvolta i singoli cittadini.

La CEDU, quand'anche interpretata nel senso che essa possa escludere la tutela, dinanzi a se medesima, di alcune garanzie per talune procedure giurisdizionali [come quelle tributarie], non contiene certo un obbligo implicito per gli Stati membri di operare questa esclusione quando agisca all'interno del perimetro di un altro trattato multilaterale. In sostanza, l'esclusione della applicabilita' dell'art. 6 a determinate situazioni giuridiche ha influenza solo all'interno del perimetro della giurisdizione della Corte [vedi § 3.1]. La non applicabilita' del detto articolo determina esclusivamente la inapplicabilita' delle conseguenze giuridiche scaturenti secondo la Convenzione dalla adesione dei

singoli Stati. La CEDU e l'interpretazione che ne da' la Corte EDU non possono quindi interferire con gli obblighi internazionali assunti dai Paesi membri in relazione ad altri strumenti pattizi internazionali che contengano norme analoghe all'art. 6 e che non contemplino lacuna eccezione di inapplicabilita', in virtu' del principio della pluralita' degli ordinamenti giuridici equiparati, come quelli internazionali.

3.4. Sanzioni europenali.

In ogni caso, l'evoluzione della teoria e della prassi della Corte EDU ha condotto ad un quadro parzialmente diverso che pure ha influenza in via generale nella questione che qui affatica. Cio' e' derivato dalla elaborazione da parte della Corte EDU della teoria delle sanzioni europenali che ha determinato una svolta nella questione.

Per espressa ammissione della stessa Corte EDU, il riconoscimento di questo particolare genus di sanzioni e' giustificato, e allo stesso tempo ne e' funzionale, alla perimetrazione della sua giurisdizione ai sensi dell'art. 6 del trattato. Ma come e' ovvio, la qualificazione giuridica di un atto o fatto giuridico, cioe' produttore di conseguenze giuridiche, sia pure indagata a fini non sostanziali [ad es. processuali], definisce la sostanza giuridica stessa dell'atto o fatto giuridico, vale a dire, nella fattispecie, la sostanza di sanzione a danno dell'agente, quale che sia il meccanismo e l'ambito giuridico all'interno del quale opera e produce conseguenze giuridiche afflittive: processuali, sostanziali, fattuali, civili, penali, amministrative tributarie reputazionali etc. Quindi, la definizione sanzionatoria attribuita dalla Corte EDU alle conseguenze siffatte e' segnale della individuazione negli ordinamenti giuridici dei Paesi pattizi, di un genus di norme afflittive che esulano dal sistema penale propriamente detto, le quali, anche se variamente concepite e disciplinate nei diversi Paesi, cio' non ostante sono accomunate dalla medesima finalita'

sanzionatoria, non risarcitoria né indennitaria, ma afflittiva e quindi ricadono nella identica potestà giurisdizionale della Corte EDU. Altrimenti, esse sarebbero produttrici di gravi danni nei confronti dei cittadini paragonabili e talvolta superiori a quelli prodotti dalle conseguenze penali, senza che essi abbiano a disposizione l'usbergo delle norme internazionali.

La sottoposizione alla giurisdizione della Corte, a sua volta, implica che tali atti o comportamenti siano regolati dalle norme della CEDU dalle quali promanano situazioni giuridiche soggettive di tutela e garanzia previste, qualificate e giustiziate dalle stesse norme pattizie di cui sono un corollario. È la norma, infatti, che riconoscendo la situazione giuridica soggettiva individua implicitamente la giurisdizione del Giudice, e non viceversa.

Il carattere afflittivo punitivo si desume dalle conseguenze giuridiche scaturenti a carico del trasgressore. L'analisi economica delle norme valuta i benefici e i costi della trasgressione, e determina conseguenze giuridiche che deprimano i primi ed elevino i secondi, perché il bilancio negativo dissuada [funzione deterrente] dalla trasgressione o ne faccia ricadere il beneficio sulla collettività [funzione indennitaria] ovvero colpisca beni fondamentali della vita elevando in modo insopportabile il livello del pareggio costi benefici [funzione intimidatrice]. L'aumento dei costi della trasgressione è quindi finalizzato ad un risultato economico di disparità tra bassi benefici e alti costi. Questi ultimi si raggiungono aggredendo le situazioni giuridiche soggettive oggetto di diritti in capo dell'agente, e quindi limitando libertà o diritti personali fondamentali attraverso sanzioni quali l'arresto, la detenzione etc., o patrimoniali, quali le multe, il sequestro o la confisca di beni etc., o di natura personalissima, quali la perdita della potestà genitoriale». [si veda ad es. Cass. Sez. I, 4 gennaio 2023, n. 142, sulla natura afflittiva del «provvedimento di ammonimento di uno dei genitori - adottato ai sensi dell'art.

709-ter, comma 2, n. 1 c.p.c. dalla Corte d'appello in sede di reclamo» individuata appunto nella incidenza «sul diritto-dovere dei genitori di intrattenere rapporti con i figli e di collaborare all'assistenza, educazione e istruzione degli stessi.»] o infine, di natura processuale come nella fattispecie dell'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

L'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale accennata determina che anche agli strumenti processuali civili, amministrativi, tributari, disciplinari, financo sportivi [Cass. SS.UU., 7 maggio 2021, n. 12149] si applichino quelli che la Cassazione nella medesima sentenza definisce: «principi fondamentali dell'ordinamento costituzionale e dei diritti inalienabili della persona».

La presenza di anche uno solo degli elementi indicati dalla Corte [Corte EDU, 21 febbraio 1983, Ö ... c. Germania, citata.] determina l'ascrivibilità della norma alla categoria delle norme afflittive euro-penali con le conseguenze sopra citate circa l'applicabilità delle garanzie CEDU e l'attribuzione alla giurisdizione della Corte EDU.

3.4.1. Forza espansiva della teoria europenali nell'ordinamento giuridico internazionale.

La legittimazione giuridica all'esercizio del potere pubblico afflittivo, tuttavia, si arresta dinanzi al confine invalicabile costituito dalla panoplia di strumenti a garanzia dell'incolpato o comunque delle parti del processo, dotata di una sua propria forza giuridica.

Tale forza si esplica anche nei confronti della norma che qui si sta esaminando.

Orbene, l'appartenenza alla categoria delle norme europenali dell'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e' agevolmente riscontrabile. In questo caso, infatti, alla mancata esibizione di documenti, dati etc. segue una limitazione della facoltà probatoria, cioè a dire una compressione

del diritto di difesa con finalità afflittive. Il punto di vista dal quale giudicare la compatibilità di tale norma con l'art. 6 CEDU e con le altre norme pattizie non è quindi quello della materia che il giudizio è chiamato a regolare (potestà tributaria) ma quello del «come, con quali modalità» si svolge il giudizio. In questo ambito, quindi, la materia è del tutto indifferente, poiché la compressione del diritto non attiene alla libertà del soggetto dinanzi al potere impositivo, ma alle sue facoltà di difendersi.

Si deve quindi ritenere che la norma in questione, che impedisce l'utilizzazione di prove a favore, impedendo de facto secondo la prospettazione del ricorso la determinazione di una minore capacità contributiva e quindi un minor carico fiscale, si iscriva alla categoria delle norme punitive euro-penali, in quanto limita il diritto inalienabile alla difesa in giudizio e quindi il giusto processo.

3.4.1.1. Evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU nel settore delle sanzioni amministrative tributarie-europenali.

Già nella medesima sentenza F.../Italia [vedi § 3.3.1.] la Corte ha modificato in parte la sua opinione. Ha riconosciuto, infatti, che anche le sanzioni tributarie, ove sussista anche uno solo degli Engel-criteri [§ 1.1.1, § 3.4.1.1.], appartengono alla categoria delle sanzioni europenali, e da questo punto di vista va riconosciuta loro l'applicabilità dell'art. 6 proprio perché in quanto sanzioni europenali sono giustiziabili con le garanzie pattizie. La conseguenza è stata il riconoscimento della operatività di alcuni diritti appartenenti al giusto processo - come in quella occasione il diritto al silenzio che anche qui interessa - anche in controversie di natura prettamente fiscale, nella sostanza, ma non nel metodo. In sostanza la CEDU si applicherebbe al processo (il metodo) ma non al merito tributario.

L'evoluzione era, nella sostanza, un inevitabile portato logico della teoria europea per nulla basata su una diversità tra di

loro degli ambiti del diritto (civile, tributario etc.) ma esclusivamente votata alla proclamazione di diritti attinenti al giusto processo e quindi alla difesa, come campo di applicazione trasversale di un diritto universale appartenente al giusto processo e non alla giusta decisione.

Quindi, in particolare per quanto riguarda il settore tributario la Corte europea ha evidenziato che il possesso di determinate caratteristiche attribuisce alle sanzioni tributarie, sia pure amministrative, una sorta di «carattere penale» che le fa rientrare nell'ambito di applicazione della CEDU e le sottopone alle relative norme e principi. Tali caratteristiche sono individuate dalla Corte secondo i c.d. tre Engels-criteria già citati [§ 1.1.1.] in quanto:

- [i] siano stabilite da una norma di carattere generale e siano perciò applicabili alla generalità dei cittadini-contribuenti, in caso di inadempimento agli obblighi tributari loro imposti dalla legge;
- [ii] abbiano carattere e finalità afflittive e non risarcitorie di un danno all'erario;
- [iii] abbiano finalità di deterrenza rispetto alla commissione di [nuove] violazioni; [CEDU, 8 giugno 1976, Engel e altri c/o Olanda] nella quale, ai fini della tutela da parte della Convenzione di situazioni processuali, si è affermata la equiparazione tra le norme penali vere e proprie e fattispecie normative caratterizzate dalla presenza dei tre c.d. Engel-criteria: cui la successiva giurisprudenza ha aggiunto un quarto: [iv] che le sanzioni consistano in una somma da pagare di importo «significativo». [cfr. CEDU, 24 febbraio 1994, B ... c. Francia, § 47; CEDU, 29 agosto 1997, A.P. e altri c. Svizzera; CEDU, 23 luglio 2002, J ... c. Svezia, § 68-69. Vedi anche Corte costituzionale 13 aprile 2021, n. 84/2021].

Ed invero, con sentenza 23 novembre 2006, J ... c. Finlandia, n. 73053/01] la Corte di Strasburgo ha ritenuto che, quando un processo tributario ha ad oggetto la legittimità di una sanzione che, pur non qualificata come penale, in concreto non assolve ad una funzione

compensativa del danno prodotto, ma assume una valenza punitiva, oltre che deterrente, esso deve rispettare i precetti dell'art. 6 della CEDU e, nella fattispecie lamentata, l'obbligo della pubblica udienza.

Successivamente, con sentenza 21 febbraio 2008, R ... c. Francia, n. 18497/03 la stessa Corte ha dichiarato il contrasto tra l'art. 6 ed una disposizione interna che abilita l'amministrazione fiscale ad eseguire atti di ispezione domiciliare, in assenza di un controllo giurisdizionale effettivo.

3.5. L'art. 6 della CEDU. Evoluzione.

Si e' detto che la caratteristica principale e qualificante di una norma come europeale sia l'afflittivita', intesa come danno o aggressione ad una situazione giuridica soggettiva, danno o aggressione che costituiscono un costo nell'analisi economica dell'agente. Quali siano queste situazioni giuridiche protette e' detto dalla Corte EDU stessa, con riferimento a riconoscimenti e proclamazioni espliciti di determinati diritti o facolta' contenuti nella Convenzione, oppure a situazioni che la stessa Corte EDU estrapola ed elabora dai principi, valori e intenzioni del Legislatore europeo.

La Corte EDU, infatti, si e' attribuita [CEDU ... /Italia, sentenza del 3 novembre 2009, ricorso n. 30814/06.] un potere nomopoietico che invererebbe la Convenzione e ne definirebbe il contenuto reale e specifico, accogliendo o escludendo con valore incontrovertibile cio' che possa o non possa essere considerato uno dei diritti umani protetti proclamati dal trattato in maniera generica e indeterminata. Avvalendosi di questa legittimazione auto riconosciuta, la Corte EDU, in primo momento aveva escluso l'applicazione dell'art. 6 § 1 della Convenzione alle liti tributarie argomentando, in maniera pedissequamente letterale, dalla lettera della norma che, come si e' gia' ampiamente illustrato ai §§ 3.2 e 3.3 e sgg., cita tra le giurisdizioni cui si applica la CEDU solo

quella civile e penale. In sostanza aveva negato la sussistenza dei diritti universali nei confronti della potestà tributaria.

Occorre, invece, attribuire all'art. 6 della CEDU una importanza particolare nel settore dei diritti umani, perché opera una prima sistemica di essi come, a loro volta, indefettibili corollari del diritto fondamentale al giusto processo.

L'art. 6, infatti, introduce due principi fondamentali costituenti il contenuto basilico di tutte le garanzie processuali con valore generale riconosciute dagli strumenti pattizi.

Innanzitutto, il diritto «a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta».

Il contenuto del diritto è quindi la pretesa tutelata dall'ordinamento internazionale alla esistenza di un Giudice indipendente, imparziale e precostituito per legge. Nella medesima frase è poi contenuto il diritto consequenziale alla udienza pubblica che costituisce il corollario del diritto alla esistenza del Giudice, a proporre l'azione, a dispiegare le proprie difese. Per tali motivi esso costituisce uno dei due pilastri del sistema concreto delle tutele e non è surrogabile con altri strumenti di natura non giurisdizionale. Ciò del resto in perfetta armonia con l'art. 24 della Costituzione secondo cui tutti possono agire in giudizio per il riconoscimento di tutte, senza eccezioni, le situazioni giuridiche soggettive.

Inoltre l'art. 6 proclama solennemente il diritto alla difesa (comma 3, lettere b) e c)) inverteandolo in una serie di diritti che fungono da specificazione e corollario del diritto alla difesa come istituto generale tra cui: il diritto all'informazione, ad esplicitare personalmente o per tramite dei difensori, la sua difesa, esaminare e

fare esaminare tutte le prove a suo vantaggio, ricavabile dalla proclamazione esplicita del diritto alla testimonianza etc.

Soprattutto questo ultimo principio e' illuminante circa il panorama dei diritti processuali fondamentali. L'art. 6, comma 3, afferma il diritto a dispiegare una difesa a 360 gradi, con ampio ricorso a tutti i mezzi di prova ipotizzabili e senza alcuna limitazione. E' il principio della parita' delle armi che si estrinseca nella lettera d) del terzo comma sulla escussione paritaria dei testi a carico e discarico, ma in realta' con riferimento indiretto alla equiparazione delle posizioni processuali tra le parti [pubblica compresa] e alla liberta' della prova.

3.5.1. Evoluzione della giurisprudenza.

La giurisprudenza della Corte europea muovendo dalla iniziale chiusura nei confronti dell'art. 6 della CEDU applicato ai processi tributari in assoluto, e' approdata ad un'apertura parziale coronata dalla concordanza con la Corte costituzionale che si e' espressa con la sentenza n. 84 del 2021 [vedi avanti § 3.6.].

In effetti, l'interpretazione che esclude radicalmente l'applicazione dell'art. 6, § 1, basata sulla distinzione letterale tra «diritti civili» e gli altri diritti, di natura pubblica, non ha retto alla forza espansiva dello stesso concetto di «diritto umano», il quale per la sua stessa sostanza si presenta come assoluto, predominante e fattore pre- e meta- giuridico di regolazione dei rapporti sociali e quindi giuridici.

L'affermarsi della teoria delle norme europee ha costituito il primo traguardo di questo cammino, proprio perche' ha affermato il principio che la afflittivita' di una norma, che come si e' detto consiste sempre nella compressione di un diritto o una facolta' di questo, non puo' estendersi sino a toccare e limitare il diritto umano che, per la sua stessa ontologia, non puo' che essere immune da qualsiasi compressione o costruzione giuridica razional costruttivista comunque data da una organizzazione che si qualifica

come «potere». Posizione, questa, che ha trovato la sua conferma anche presso la Corte costituzionale [sentenza 9 dicembre 2009, n. 317 vedi al § 2.3.2.].

3.5.2. Stato attuale della questione.

Le due sentenze citate, [23 novembre 2006, J ... c. Finlandia, n. 73053/01, e 21 febbraio 2008, R ... c. Francia, n. 18497/03] che hanno determinato l'apertura alla applicazione dell'art. 6 alle controversie circa le sanzioni tributarie [§ 3.4.1.1.], non rappresentano un vero e proprio ribaltamento dell'impostazione di fondo, dato che non pongono in discussione il fatto che l'art. 6 valga solo in ambito civile, in senso lato, oltre che penale.

Giova brevemente ricordare che per ambito civile la Corte EDU ha sempre considerato le questioni patrimoniali, ma ha ristretto la sua competenza solo a quelle tra privati considerando che, se pure patrimoniali, quelle con lo Stato, il fisco etc. fossero comunque espressione di poteri pubblicistici.

La realtà, però, è che mutando prospettiva, la Corte EDU ha finalmente ricondotto la questione nell'ambito processuale, che è il vero ambito dell'art. 6 della Convenzione (come per altro ci ha insegnato Corte costituzionale con l'ordinanza 23 maggio 2007, n. 181) ritenendo che la posizione del contribuente sottoposto ad accertamento sia sostanzialmente equiparabile a quella del soggetto indagato in un procedimento penale, quanto a garanzie processuali.

Nella prima sentenza la Corte ha fatto applicazione dei tre Engels-criteri, nella seconda fattispecie, la prospettazione della parte verteva sulla violazione dell'art. 8 CEDU riguardante il diritto alla riservatezza della vita privata. La Corte, spostando l'esame dalla violazione dell'art. 8 a quella dell'art. 6 ha ritenuto che l'oggetto della tutela fosse non più di carattere sostanziale [diritto alla riservatezza] ma di natura eminentemente processuale [diritto di difesa], sicché lo stesso art. 6 va, oggi, riconosciuto come parametro di legalità che il Legislatore ed Giudice tributario

devono rispettare tutte le volte in cui la sanzione comminata dall'Amministrazione tributaria sia connotata dal carattere di afflittività europea.

Le sentenze appena citate appaiono rilevanti perché chiariscono l'oggetto della tutela del giusto processo che non si riconosce nel giudizio, che sarebbe squisitamente politico, sul contenuto e le modalità di attuazione del potere esercitato, ma sui modi, le procedure e le garanzie necessarie per la difesa conformemente allo stesso ordinamento giuridico espressione delle norme sospettate di contrarietà alle convenzioni. Adottando la teoria delle sanzioni europee la Corte, pur mantenendo fermo il principio della non applicabilità in astratto dell'art. 6 alla materia tributaria, ha riconosciuto l'applicabilità alla materia processuale.

Dunque le sentenze citate e la teoria europea offrono all'interprete la possibilità di equiparare il processo tributario a quello penale, agli effetti della tutela ex art. 6, ogni qualvolta si contesti l'irrogazione di una sanzione che, per natura e gravità, appartiene in generale al campo penale; e ciò quale che sia la qualificazione della sanzione ad opera del diritto interno. Che risponda, in sostanza, agli Engel-criteria così come specificati dalla Corte.

In parole povere, l'art. 6 della CEDU, che la Corte di Strasburgo aveva estromesso dalla materia fiscale attraverso la «porta» dei «diritti e doveri di carattere civile», è rientrato dalla «finestra» del «giusto processo».

3.6. La sentenza della Corte costituzionale 30 aprile 2021, n. 84.

Ed infatti, con sentenza 30 aprile 2021, n. 84, la Corte costituzionale ha proseguito nel cammino diretto ad ampliare lo spettro di applicazione delle garanzie giurisdizionali processuali e non solo sostanziali, nel caso che ha originato la sentenza n. 84, sub specie del diritto al silenzio, anticipando la tutela processuale

prevista dalla CEDU e dal Patto sui Diritti Civili Politici anche a fasi antecedenti alla formulazione della accusa penale.

Queste fasi propedeutiche al giudizio sono caratterizzate per il fatto di non essere esattamente sovrapponibili alle procedure conseguenti all'esercizio del diritto che la propria situazione sia giudicata da un Giudice imparziale e precostituito, in una pubblica udienza, con tutte le garanzie che ne seguono come si è visto nei paragrafi precedenti. Esse sono quindi attinenti propriamente alla fase preparatoria del processo. Si tratta di un ampliamento dei settori di applicazione delle convenzioni, che si inserisce nel più ampio movimento della estensione delle garanzie del «giusto processo» come nozione allargata [comprensivo anche del diritto al silenzio, alla non autoincriminazione, al difensore tecnico e così via] applicando il principio a contesti esterni al diritto penale, accomunati tra di loro e a quest'ultimo dalla concomitanza dell'esercizio di meri poteri amministrativi autoritari ed afflittivi, tra cui, ad esempio, quelli relativi a facoltà di indagine e controllo nei confronti dei cittadini anche di natura amministrativa. Il Valore di base, come è fin troppo evidente, consiste pur sempre nella funzione di protezione della Persona dalla invadenza del potere costituito, in una ottica squisitamente liberale sia pure applicata ad ordinamenti caratterizzati da una democrazia compiuta.

La sentenza 84 del 2021 della Corte costituzionale continua quindi nel dialogo con la Corte di Strasburgo già avanzato nel passato quando ha ritenuto che singole garanzie riconosciute in materia penale dalla CEDU e dalla stessa Costituzione italiana si estendono anche a tutte le sanzioni di natura afflittiva, sul presupposto di una nozione sostanziale di sanzione europenale, basata sui parametri enucleati dalla sentenza Engel già esaminati [§ 1.1.1.] che si traducono, in estrema semplificazione, nel concetto per cui ai fini dell'applicazione delle garanzie previste dalla

Convenzione, sono riconducibili alla materia «virtualmente» penale, e come tali trattate, tutte quelle sanzioni che, pur se non espressamente qualificate come penali dagli ordinamenti nazionali, hanno una connotazione afflittiva, sono rivolte alla generalita' dei consociati e perseguono uno scopo repressivo e preventivo, non risarcitorio o indennitario.

Tali criteri non trovano applicazione in via cumulativa, ma alternativa, sicche' e' sufficiente l'integrazione anche di uno solo di essi per giungere a considerare come lato sensu «penale» un illecito [Ö ... c. Germania, 21 febbraio 1983, citata].

Giova una precisazione. Parte della dottrina e la giurisprudenza in generale osservano che la Corte costituzionale abbia gia' escluso un qualsiasi dubbio di costituzionalita' relativo all'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Precisamente, con l'ordinanza 23 maggio 2007, n. 181, nella quale e' stata osservata la natura processuale della norma sospettata. Ne e' derivata la incoerenza del sospetto di incostituzionalita' in applicazione di parametri costituzionali discendenti dall'art. 53 della Costituzione, che e' invece norma base per la legislazione sostanziale sull'esercizio del potere tributario.

In altri termini l'ordinanza della Corte citata si e' posta a chiusura di un procedimento incidentale nel quale non erano state correttamente individuate le norme parametro alla luce delle quali deliberare un eventuale contrasto costituzionale. In base alla prospettazione e' scaturita necessariamente la decisione di inammissibilita'.

E' viceversa opportuno ricondurre la norma alla sua vera essenza compiendo la medesima operazione compiuta dalla Corte EDU nella citata sentenza Ravon/Francia, e cioe' mutare prospettiva e ricondurre la questione nell'ambito processuale (seguendo in cio' l'ordinanza della Corte costituzionale citata) che si pone e si consuma all'interno dei principi fondamentali dei Diritti Umani come

prima esaminati, e separare l'ambito processuale, le sue norme, le conseguenze giuridiche proprie, da quello sostanziale. Si tratta, infatti, di diversi ambiti ed oggetti di cui si occupa la EDU: uno sostanziale, disciplinando il rapporto autorità libertà in ambito più propriamente fiscale, e uno disciplinando il rapporto autorità libertà nell'esercizio dei diritti giurisdizionali dei cittadini.

Nella fattispecie in esame [art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973], quindi, si conferma la violazione delle garanzie processuali perpetrata, poiché, se, per assurdo, si negasse la spettanza dell'art. 32 all'ambito procedurale, negando quindi alla fattispecie la tutela pattizia fin qui accennata, per ricondurlo all'ambito del diritto tributario sostanziale, si andrebbe in contraddizione con l'ordinanza 181 del 2007 appena citata, il che non è ammissibile né ipotizzabile.

3.7. Conseguenze della teoria sulle sanzioni europee.

È necessaria una precisazione. La terminologia «sanzioni euro-penali» ovviamente non influisce nel nostro ordinamento giuridico operando una sorta di transustanziazione della sanzione da amministrativa o processuale etc., a penale. La Corte e la dottrina prendono le mosse dal sistema pattizio risalente che contempla e tutela in maniera esplicita l'imputato. Ciò è stato naturale e inevitabile nelle prime esperienze della redazione stessa degli strumenti pattizi. Dalla lettura dei testi pattizi emerge, infatti, che il milieu culturale su cui tali norme sono state concepite è quello del procedimento penale vero e proprio che meglio si presta, negli Stati di diversa civiltà, alla persecuzione della persona da parte del Potere costituito. Emerge però, al contempo, la consapevolezza che determinati diritti di cui l'imputato si avvale, possano essere violati anche alla presenza di contestazioni non puramente penali, ma che accomunate dalla natura afflittiva, raggiungono anche esse effetti devastanti per il cittadino vittima innocente e quindi devono essere circondate da uno scudo di tutele

costituite da specifiche facoltà conseguenziali al riconoscimento del diritto umano di cui sono attuazione [diritto alla difesa, al contraddittorio, alla non autoincriminazione etc.].

L'interpretazione della Corte costituzionale ha come unica conseguenza che tutto il diritto afflittivo deve essere assistito dalle medesime garanzie in favore del destinatario anche se proprie, in origine, del solo diritto penale, in quanto espressione di Principi e Valori generali, e perciò universali, vale a dire appartenenti all'Uomo-Persona.

L'omogeneizzazione di conseguenze analoghe ma diverse da quelle penali nell'unico genus delle sanzioni afflittive costituisce una costruzione dogmatica ormai assurta principio generale dell'ordinamento giuridico europeo ed è stata recepita sia dalla dottrina sia dalla giurisprudenza italiane [Cass. Sez. L., 30 ottobre 2018, n. 27657; Sez. I, 4 dicembre 1996, n. 10823, Cass. Pen. Sez. VI, 25 settembre 2019, n. 1392], sì che, da questo punto di vista, attesa la cogenza nell'ordinamento giuridico italiano della CEDU e delle relative sentenze, e l'orientamento per ora costante della Cassazione, tale interpretazione può considerarsi costituiva per la sua parte del così detto «diritto vivente». Un principio che, affermato dalla CEDU, si estende ai vari strumenti pattizi accumulati da un unico quadro di riferimento.

4. La tutela apprestata dagli strumenti internazionali -
Violazione delle norme internazionali sull'equo processo.

Il campo dei diritti umani è stato arato da decenni dalla dottrina ma soprattutto dalle istituzioni internazionali multilaterali.

Il panorama strumentario diretto prima al riconoscimento della categoria giuridica dei diritti umani, quindi delle singole figure e infine delle tutele obbligatorie per gli Stati firmatari, è costituito da convenzioni e accordi internazionali.

Precisamente: la Dichiarazione Universale dei Diritti Umani

dell'ONU [Universal Declaration of Human Rights - UDHR] ratificata in Italia con legge 4 agosto 1955, n. 848], la Convenzione Europea per i Diritti Umani - CEDU, firmata a Roma, il 4 novembre 1950, la Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea, fatta a Nizza il 7 dicembre 2000, l'International Covenant on Civil and Political Rights - ICCPR [Patto Internazionale sui diritti Civili e Politici], adottato il 16 dicembre 1966 dall'Assemblea Generale dell'ONU e reso esecutivo in Italia con legge n. 881 del 25 ottobre 1977, l'International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights - ICESCR, [Patto internazionale sui diritti economici, sociali e culturali] adottato dall'Assemblea generale delle Nazioni Unite il 19 dicembre 1966 reso esecutivo in Italia con la medesima legge n. 881 del 1977. La Dichiarazione Universale, l'INCCPR e il ICESCR formano insieme la Carta Internazionale dei Diritti Umani dell'ONU.

Dobbiamo aggiungere a questi anche le fonti normative europee ordinarie primarie e, da ultimo la direttiva UE 2016/343 - del Parlamento europeo e del Consiglio del 9 marzo 2016 sul «rafforzamento di alcuni aspetti della presunzione di innocenza e del diritto di presenziare al processo nei procedimenti penali».

Dal quadro che abbiamo delineato delle norme internazionali emerge la loro impostazione logica nella regolazione del rapporto tra cittadino e potere giudiziario.

Dalle dichiarazioni e proclamazioni principalmente dell'art. 6 della CEDU, degli artt. 8, 10 e 11 della Dichiarazione universale dei diritti umani, degli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della UE, e dell'art. 14 dell'ICCPR - Patto Internazionale sui diritti Civili e Politici, emerge il quadro seguente, dei diritti inviolabili nel rapporto giurisdizionale cittadino/Stato, anche in relazione alle analoghe norme costituzionali, artt. 24, 25, 111, 117.

4.1. Diritto ad adire e poter sempre adire un Giudice «naturale» (il Giudice a Berlino).

L'art. 8 della Dichiarazione universale dei diritti umani recita:
«Ogni individuo ha diritto ad un'effettiva possibilità di ricorso a competenti tribunali contro atti che violino i diritti fondamentali a lui riconosciuti dalla costituzione o dalla legge».

L'art. 6 della CEDU dispone: «Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale».

L'art. 47 della Carta di Nizza dispone: «Ogni individuo ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, " ... " da un Giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge.»

La Corte costituzionale nella sentenza n. 84 del 2021 ha ritenuto che dagli artt. 47 e 48 di tale strumento si desuma la concomitanza della protezione accordata da questo articolo con quella di cui all'art. 6 della CEDU.

Infine l'art. 14 dell'ICCPR recita: «Ogni individuo ha diritto ad un'equa e pubblica udienza dinanzi a un tribunale competente, indipendente e imparziale, stabilito dalla legge, allorché si tratta di determinare la fondatezza di un'accusa penale che gli venga rivolta, ovvero di accertare i suoi diritti ed obblighi mediante un giudizio civile.»

Questi articoli costituiscono la canonizzazione della «azione» che è la base dell'intera costruzione giurisdizionale. Sia sotto il profilo oggettivo, vale a dire portare dinanzi ad un Giudice la pretesa scaturente da un diritto, in altri termini riconoscere il così detto «diritto all'azione», sia sotto il profilo soggettivo, vale a dire il diritto a che esista e operi un Giudice imparziale, indipendente e precostituito.

Nella nostra Costituzione l'art. 24 proclama l'aspetto oggettivo riconoscendo che «Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei

propri diritti e interessi legittimi», mentre l'art. 25 canonizza l'aspetto soggettivo introducendo un basilare principio: «Nessuno puo' essere distolto dal Giudice naturale precostituito per legge».

Cio' che rileva in questa costruzione giuridica, che e' comune alla nostra Costituzione e alle norme pattizie, e' che l'azione e il Giudice costituiscono due facce della stessa medaglia, due forme inseparabili della medesima sostanza che e' il sistema di tutela giurisdizionale. Per cui non si ha «diritto di azione» senza Giudice e al contempo il Giudice esiste per giudicare tutta la pretesa contenuta nell'azione. Limitare l'accesso al Giudice dei contenuti, anche probatori, della pretesa, corrisponde a negare in radice l'azione e quindi negare la sussistenza della tutela in se'.

Il diritto a che nel proprio ordinamento giuridico esista la figura del Giudice e quindi ne scaturisca il diritto di azione incondizionato, costituisce la base anche logica, oltre che fattuale, del sistema giurisdizionale e quindi delle garanzie in esso previste.

Corollario e' il diritto a che l'azione sia incondizionata, vale adire sempre possibile e senza subire rallentamenti o condizionamenti, men che mai impedimenti.

Il divieto di sottoporre al Giudice i dati e documenti non depositati introdotto dall'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, viceversa, elide in radice il rapporto con la giurisdizione. La prova e' complemento del fatto, ne certifica l'esistenza, anche se non lo esaurisce. Il divieto che ci occupa sopprime il diritto di azione relativamente ai fatti oggetto di prova tramite i documenti interdetti, violando cosi' tutti gli strumenti internazionali di tutela. Esso infatti impedisce la delibazione dell'elemento complementare [la prova] dei fatti che costituiscono i contenuti del rapporto giuridico, di fatto impedendo l'esercizio dell'azione o della eccezione.

Si e' accennato al diritto ad essere giudicato da un soggetto,

cui si attribuisce la qualifica di Giudice, intendendo con cio' una persona o un organo del tutto terzo ed estraneo rispetto alla res litigiosa, dotato di indipendenza morale e intellettuale e autonomia decisionale e comportamentale. Soprattutto non scelto ad hoc per giudicare la fattispecie, ma precostituito per legge, vale a dire scelto e nominato in base ad una legge, cioe' una norma generale e astratta che si applichi a tutti i cittadini dotati dei requisiti per svolgere la funzione di Giudice.

Il diritto ad adire un Giudice presente nell'ordinamento statale, con quelle caratteristiche di autonomia, indipendenza, imparzialita' e precostituzione, e' proclamato da tutti gli strumenti pattizi: espressamente riconoscono tale diritto gli artt. 8 della dichiarazione universale dei diritti umani e l'art. 6 CEDU, l'art. 14 del patto sui diritti civili e politici, indirettamente l'art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea, oltre che l'art. 25, primo comma della Costituzione.

Essi si pongono in relazione agli artt. 24, 25 e 111 della Costituzione che risultano cosi' violati per violazione della norma interposta.

4.2. Diritto alla pubblica udienza.

Se l'esistenza di un Giudice da adire e' il presupposto primo per potere addirittura parlare di una attivita' giurisdizionale dinanzi alla quale vantare diritti, l'immediato corollario e' l'udienza pubblica e il conseguente diritto ad essa.

Il diritto ad essere ascoltato e giudicato in una pubblica udienza e' anch'esso proclamato da tutti gli strumenti pattizi: espressamente riconoscono tale diritto gli artt. 8 della dichiarazione universale dei diritti umani e l'art. 6 CEDU, l'art. 14 del patto sui diritti civili e politici, indirettamente l'art. 47 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea (che usa solo l'avverbio: «giudicato pubblicamente»), oltre che l'art. 25, primo comma della Costituzione.

Viene in primo luogo all'attenzione la proclamazione dell'art. 10 della Dichiarazione universale dei diritti umani: «Ogni individuo ha diritto, in posizione di piena uguaglianza, ad una equa e pubblica udienza davanti ad un tribunale indipendente e imparziale, al fine della determinazione dei suoi diritti e dei suoi doveri, nonché della fondatezza di ogni accusa penale che gli venga rivolta.».]. Ciò si collega all'art. 8 della stessa Dichiarazione: «Ogni individuo ha diritto ad un'effettiva possibilità di ricorso a competenti tribunali contro atti che violino i diritti fondamentali a lui riconosciuti dalla costituzione o dalla legge».

Lo stesso art. 10 proclama espressamente l'uguaglianza delle parti (pubblica e privata) nel processo che è declinazione del diritto alla difesa in uno con quello della parità delle armi.

La necessità della pubblica udienza scaturisce dalle esperienze dei processi segreti, mentre la pubblicità della procedura è garanzia della sua imparzialità perché sottoposta al controllo sociale.

Il diritto alla udienza pubblica non ha però natura meramente formale, nel senso cioè che esaurirsi solo nella celebrazione del processo aperta al pubblico. L'udienza pubblica costituisce il momento in cui le parti espongono al controllo sociale le proprie posizioni e in cui il Giudice espone la realtà delle proprie caratteristiche di autonomia e indipendenza di giudizio.

La negazione del diritto all'udienza pubblica si perpetra anche nell'impedire che la pretesa o parte di essa sia proclamata e difesa in pubblico, nella massima trasparenza della procedura.

La limitazione dei mezzi di prova, oltre il resto, viola anche questo principio fondamentale giacché impedisce la trasparenza e il controllo sociale su una parte del giudizio.

4.3. Diritto alla difesa come istituto generale.

In uno con la proclamazione del diritto ad adire un soggetto in posizione di Giudice precostituito per legge, l'art. 10 della

Dichiarazione universale richiama il diritto alla difesa come diritto inalienabile generalissimo.

Esso si declina in diverse e distinte pretese nei confronti dello Stato membro. Ciò che conta, preliminarmente, è il riconoscimento del diritto a non subire passivamente la funzione giurisdizionale ma di essere libero e capace di dispiegare opportune difese.

Nella Dichiarazione universale l'art. 10 proclama il diritto alla pubblica udienza, strumentale e propedeutico al dispiegarsi della attività difensiva che infatti è garantita dall'art. 11, comma 1. Lo strumento stesso della udienza pubblica rinvia al diritto di esporre in pubblico i fatti a sostegno della propria tesi difensiva, e sempre in pubblico di essere imputato di fatti o comportamenti da lui stesso causati, e sempre in pubblico difender e dimostrare le proprie ragioni. [v. § 4.2.].

Il diritto di difesa si declina in diritti e facoltà pretensibili che incarnano sostanzialmente la difesa tecnica e che fungono da corollario del teorema principale costituito dal riconoscimento del diritto alla difesa in generale.

Il diritto alla difesa come istituto generale è espressamente riconosciuto dall'art. 6, comma 2, lettera c) e d) della CEDU:

(c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta;

(d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico.

Rilevante è qui il riconoscimento della difesa come istituto generale, ma anche del difensore tecnico e, ai nostri fini, importante è il riconoscimento del diritto ad addurre prove a discarico (rappresentate dal sostantivo «testimoni» ma in realtà riferite a qualsiasi mezzo di prova).

L'art. 14 dell'ICCPR, comma 3, lettere b) e d) riconoscono il diritto alla difesa, personale e tecnica.

Così pure la Carta dei diritti fondamentali della UE, c.d. Carta di Nizza, all'art. 47, comma 1 e soprattutto 48, comma 2 proclama il diritto della parte a difendersi e farsi difendere. Le norme pattizie si pongono in relazione all'art. 24 e 111 della Costituzione che contengono anche essi i medesimi principi.

In particolare il diritto generale alla difesa è garantito dall'art. 24, comma secondo della Costituzione, che la definisce nella maniera più cogente possibile: «Diritto inviolabile».

Come si è argomentato al § 4.1. gli strumenti internazionali pongono al centro del sistema di protezione del cittadino l'esistenza di un apparato cui sono attribuite le funzioni di Giudice, e conseguentemente il riconoscimento incondizionato del diritto alla difesa da dispiegarsi in una udienza pubblica.

Essi sono in perfetta connessione con i principi della nostra Costituzione. L'art. 24 di essa, infatti, recita: «[1]. Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. [2]. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento».

Il sistema garantisce quindi in primo luogo la necessaria esistenza del Giudice e conseguentemente del diritto di esercitare l'azione; in secondo luogo il diritto a difendere dinanzi al Giudice, la propria situazione con ricorso a qualsiasi mezzo di prova e senza limitazioni o costrizioni.

Da ciascun diritto riconosciuto, il sistema internazionale di tutela dei diritti umani fa discendere il riconoscimento di ulteriori diritti-corollari del primo e così il diritto alla difesa importa altresì il diritto alla parità delle armi, cioè a una posizione di uguaglianza con la controparte pubblica o privata, ad una difesa equa su un piano di parità con la controparte, alla scelta dei mezzi di difesa e quindi anche al diritto al silenzio. La analisi quindi principalmente si appunta sul diritto base e origine degli altri, che è quello alla difesa.

La natura meramente processuale dell'art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 è stata ritenuta dalla Corte costituzionale, tra le altre, con la ordinanza 23 maggio 2007, n. 181 già citata. Per i motivi in essa contenuti, la deliberazione circa la conformità alla Costituzione della norma in questione, avendo essa natura processuale e non sostanziale, deve tenere conto dei parametri costituzionali a tutela delle libertà e dei diritti dei cittadini dinanzi alla funzione giudiziaria che disciplinano e indirizzano il diritto processuale.

Il punto nodale del ragionamento, però, è la natura stessa e l'applicabilità della sanzione, che consiste nella compressione del diritto alla difesa.

Occorre non trascurare il fatto che il diritto processuale non si limita a disciplinare i passaggi della procedura burocratica del giudizio, ma ha anche il compito di qualificare la posizione giuridica soggettiva dedotta in giudizio e soprattutto il rapporto tra essa, le parti, la potestà giurisdizionale. Pur appartenendo al diritto processuale determinate norme assumono valenza sostanziale perché incidono non sulla procedura in quanto tale, ma sulla prospettazione e sulla deliberazione dell'azione, quindi sull'azione stessa. In particolare la problematica si appunta sulla funzione e valenza delle norme che disciplinano la natura e l'utilizzabilità delle prove rispetto alla posizione giuridica soggettiva. Se, come ci insegna la giurisprudenza, l'attore per la situazione dedotta in giudizio e il convenuto per le contrarie eccezioni si «difendono provando», la disciplina della ammissibilità delle prove e della loro acquisizione afferisce alla sostanza dell'azione e non alla mera procedura. Il riconoscimento, anche dottrinario, del passaggio dal concetto di «procedura [civile o altro]» a quello di «diritto processuale [civile o altro]» non altro significato ha che questo, che la spettanza della situazione giuridica soggettiva prospettata è regolata sia dalle norme sostanziali [codice civile, leggi di settore

etc.] sia dalle norme processuali che regolando e limitando le facoltà processuali insite nell'esercizio dell'azione, determinano conseguenze sulla posizione giuridica sostanziale da parte dell'esercizio della funzione giurisdizionale.

Da ciò, la conseguenza che il divieto di utilizzare alcune prove documentali introdotto come misura afflittiva, contrasta con l'art. 6 della CEDU, comma 2, lettera c) in relazione agli artt. 24 e 111 della Costituzione, che garantisce il diritto alla utilizzabilità sempre e comunque degli strumenti di prova a disposizione della parte.

Incidendo direttamente sul diritto di azione e quindi viola, tra l'altro, il principio fondamentale della ricorribilità dinanzi ad un Giudice a tutela delle proprie situazioni giuridiche soggettive.

4.4. Uguaglianza e «parità delle armi».

Dal diritto medesimo alla pubblica udienza si enuclea il principio di parità delle armi, atteso che l'udienza è equa, quindi le parti sono su piattelli della medesima bilancia, e chi si difende può esercitare questo diritto «in posizione di piena uguaglianza». Il principio della uguaglianza e quello della parità delle armi sono sostanzialmente corollari del diritto alla difesa poiché concorrono, nel loro insieme, a garantire dell'incolpato abbia «udienza» in pubblico [cioè sia ascoltato] e che le sue prospettazioni possano essere postulate e provate senza limitazioni.

Viene in considerazione, innanzi tutto, l'art. 6, comma 3, lettera d) della CEDU, il quale recita: «<ha diritto di> esaminare o far esaminare i testimoni a carico e ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico;».

Anche Cass. Pen. Sez. VI, 25 settembre 2019, n. 1392 ritiene e precisa che in tale concetto: «s'invoca il principio della "parità delle armi" tra le parti del processo, sancito dall'art. 111, comma 2, della Costituzione, e dall'art. 6, comma 3, lettera d), CEDU [Sez.

5, n. 2511 del 24 novembre 2016, Rv. 269050]».

Consideriamo poi l'art. 10 della dichiarazione universale. In esso riscontriamo l'espressione: «[ha] diritto, in posizione di piena uguaglianza, ad una equa e pubblica udienza» dalla quale ricaviamo innanzi tutto la corrispondenza biunivoca e necessaria, quasi la origine congenita, tra udienza pubblica, diritto alla difesa e uguaglianza e parità delle parti.

La norma definisce l'udienza «equa» (in inglese fair) per il cui esatto significato tendente al concetto di uguaglianza lealtà etc. si rinvia al § 3.1.

L'art. 47 della Carta fondamentale dei diritti dell'UE, nel riconoscere il diritto a adire il Giudice, alla imparzialità e indipendenza di questo, alla sua precostituzione e infine alla udienza pubblica, si premura di utilizzare l'avverbio: «equamente», in inglese fair per cui valgono le medesime considerazioni appena esposte.

Infine, l'art. 14 del Patto contiene nel comma 3, dell'art. 14 una vera e propria elencazione dei diritti che scaturiscono come corollari dai principi fondamentali dell'equo processo e del diritto alla difesa. Essa va letta in uno con quella di cui al comma 3 dell'art. 6 della CEDU in quello sforzo di ricostruzione dei diritti fondamentali diretto ad alzare sempre di più il livello di protezione dei cittadini [cfr. Corte costituzionale, sentenza 9 dicembre 2009, n. 317, già citata] [§§ 2.3.2., 3.1]. Il comma 3 dell'art. 14 utilizza una espressione particolare per proclamare il principio di uguaglianza e parità delle armi, utilizzando l'espressione omnicomprensiva «piena uguaglianza».

La violazione della norma pattizia sulla parità delle armi avviene in tali casi ovviamente anche in relazione agli artt. 24 («tutti possono agire in giudizio») che presuppone l'esistenza del Giudice competente e precostituito nell'ordinamento giuridico e il diritto assoluto ad adire un Giudice e a che la situazione giuridica

soggettiva e tutti gli strumenti di difesa siano da lui giudicati.

E soprattutto in violazione dell'art. 111, secondo comma della Costituzione, ove espressamente si garantisce il diritto al contraddittorio «in condizioni di parità».

4.5. Diritto al silenzio.

Si è detto che uno dei diritti-corollario del diritto alla difesa equa è il c.d. diritto al silenzio, canonizzato altresì da Corte costituzionale n. 84 del 2021 già citata [§ 3.6]. In tale sentenza la Corte costituzionale, pur dando atto che: il «diritto al silenzio» dell'imputato non gode di esplicito riconoscimento costituzionale, afferma che esso costituisce un «corollario essenziale dell'inviolabilità del diritto di difesa», riconosciuto dall'art. 24 della Costituzione [ordinanze n. 202 del 2004, n. 485 e n. 291 del 2002].

Aggiunge la Corte costituzionale: «che la Corte EDU ha dal canto suo espressamente esteso il diritto al silenzio desumibile dall'art. 6 CEDU - sub specie di diritto a non cooperare alla propria incolpazione e a non essere costretto a rendere dichiarazioni di natura confessoria - anche all'ambito dei procedimenti amministrativi, riconoscendo in particolare il diritto di chiunque sia sottoposto a un procedimento che potrebbe sfociare nella irrogazione di sanzioni di carattere punitivo a non essere obbligato a fornire all'autorità risposte dalle quali potrebbe emergere la propria responsabilità, sotto minaccia di una sanzione in caso di inottemperanza [si vedano le sentenze citate nell'ordinanza n. 117 del 2019 al punto 7.2. del Considerato in diritto]».

Il principio del diritto al silenzio emerge dal contesto processuale penalistico, ma è espressione di un principio basilare secondo il quale in una procedura giudiziaria nessuno può essere costretto a provare [diritto passivo alla difesa] o non provare [diritto attivo alla difesa] un fatto dietro la minaccia di una misura afflittiva sanzionatoria. Ciò assume la massima rilevanza nel

caso in cui la dichiarazione o la prova estorte mediante minaccia di sanzione conducano addirittura all'autoincriminazione o comunque a dichiarazioni aventi natura confessoria nel diritto civile. Contesto chiaramente ispirato dal giudizio penale, ma assurge a principio generale nella considerazione che il diritto alla difesa e' comprensivo del diritto di difendersi non sotto costrizione e quindi che ciascuno ha il diritto di modulare e disciplinare la propria tattica e strategia difensiva a tutela di una posizione giuridica soggettiva qualsivoglia [anche non penale in base alla categorizzazione delle sanzioni europee] senza che cio' determini o possa determinare in re ipsa un aggravamento della posizione processuale.

Il «silenzio» oggetto del diritto non e' necessariamente «totale», come la facolta' di non rispondere ad alcuna domanda prevista dall'art. 64, c.p.p. a favore dell'indagato/imputato, ma modulabile secondo le tattiche processuali liberamente scelte dalla parte.

L'art. 14, comma 3, lettera g) del Patto internazionale sui diritti civili e politici [ICCPR]. Contempla espressamente il diritto a non deporre contro se stesso o a non confessarsi colpevole.

Non «essere costretto a deporre contro se stesso o a confessarsi colpevole» e' espressione ridondante il cui nucleo concettuale e' il riconoscimento del diritto a scegliere, secondo la propria tattica difensiva, le dichiarazioni e gli strumenti di prova che meglio si attagliano alla difesa.

La violazione del diritto al silenzio, riguarda sia l'art. 14 citato, sia l'art. 24 della Costituzione, nella interpretazione gia' datane da Corte costituzionale n. 84 del 2021 [§ 3.6] e ordinanze n. 202 del 2004, n. 485 e n. 291 del 2002, gia' citate all'inizio del paragrafo.

Violazione anche in relazione agli artt. 24, comma 2 e 111, comma primo della Costituzione.

La norma ripercorre sostanzialmente le tutele già incontrate negli altri strumenti pattizi, ma è rilevante perché contiene la espressa previsione del diritto al silenzio [lettera g) del comma 3 dell'art. 14].

Il diritto al silenzio è così canonizzato oltre il suo riconoscimento da parte della giurisprudenza. Nella materia penale la sua portata è evidente, in realtà, però, esso rileva anche negli altri ambiti processuali perché, di là dalla stringatezza della definizione, esso riguarda la dialettica tra individuo e autorità.

La storia dimostra che i legislatori nazionali di Stati non propriamente democratici, abbandonati strumenti medievali, nel corso dei secoli hanno fatto ricorso spesso a strumenti, anche indiretti, tendenti a recuperare dalla parte più debole brandelli di verità interpretabili in senso a lei sfavorevole, ponendola dinanzi alla scelta drammatica di affrontare o il costo della verità confessata o quello della sanzione minacciata. Mutatis mutandis, la norma di cui all'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, si pone nella medesima linea culturale. Viceversa, il diritto al silenzio deve intendersi, fuori della materia propriamente penale, nel senso del diritto di scegliere le dichiarazioni e le prove che si vogliono ostendere, senza coercizioni o conseguenze afflittive o comunque negative di alcun tipo. Questo diritto è corollario necessario del concetto stesso di «inviolabilità della difesa» di cui all'art. 24, comma 2 della Costituzione. Inviolabile, infatti, indica esattamente un luogo o una situazione che non può essere violata, cioè che non può essere manomessa o invasa, forzata, violentata, limitata da altri soggetti o sottoposta a condizioni di sorta. In tal senso la Costituzione usa l'aggettivo «inviolabile» e derivati: inviolabilità personale, art. 13 della Costituzione, del domicilio, art. 14 della Costituzione, della corrispondenza, art. 15. etc. etc. Il bagaglio conoscitivo e volitivo della parte non sopporta la violazione perpetrata attraverso

un qualsiasi meccanismo di costringimento, punizione o ricatto.

La violazione del diritto al silenzio pone il cittadino dinanzi all'alternativa tra rinuncia ad una strategia difensiva che ritiene piu' utile e una perdita irreparabile di strumenti difensivi.

La scelta processuale, anche se, in ipotesi, inconsapevole delle conseguenze, di non scoprire le proprie carte rientra nella strategia difensiva della parte e come tale costituisce espressione del suo diritto inviolabile alla difesa.

A cio' si aggiunga che afferma la Corte costituzionale: «la Corte EDU ha dal canto suo espressamente esteso il diritto al silenzio desumibile dall'art. 6 CEDU - sub specie di diritto a non cooperare alla propria incolpazione e a non essere costretto a rendere dichiarazioni di natura confessoria - anche all'ambito dei procedimenti amministrativi, riconoscendo in particolare il diritto di chiunque sia sottoposto a un procedimento che potrebbe sfociare nella irrogazione di sanzioni di carattere punitivo a non essere obbligato a fornire all'autorita' risposte dalle quali potrebbe emergere la propria responsabilita', sotto minaccia di una sanzione in caso di inottemperanza [si vedano le sentenze citate nell'ordinanza n. 117 del 2019 al punto 7.2. del Considerato in diritto]».

Non collide la tesi qui esposta con la costante giurisprudenza della Corte costituzionale secondo cui il diritto di agire e di difendersi in giudizio possa essere disciplinato in conformita' alle esigenze dei singoli procedimenti nei quali viene esercitato, purché non ne siano pregiudicati lo scopo e le funzioni in lesione degli artt. 24 e 25 della Costituzione.

In effetti, il regime delle decadenze processuali risponde allo scopo di regolare il processo in modo ordinato e celere e quindi non necessariamente la decadenza che colpisca l'utilizzazione di mezzi difensivi deve essere considerata a priori in contrasto con gli strumenti pattizi e la costituzione. Eventuali norme di questo genere

devono però essere giudicate esattamente alla luce della loro ratio e dell'effetto giuridico e fattuale che producono sulle situazioni giuridiche soggettive. Ciò vuol dire applicare l'analisi alla luce dei principi Engel, giacché in tale indagine può emergere la predominanza della ratio afflittiva che conduce quindi a un giudizio di violazione della norma pattizia.

Da questo punto di vista, il divieto di utilizzare dati, documenti ecc. non depositati nella fase amministrativa, nel successivo giudizio non sembra avere una funzione ordinatrice e acceleratoria del processo. Non incide sui tempi ed ha come unica conseguenza quella di punire il contribuente per non avere dimostrato una volontà di collaborazione contro se medesimo.

4.6 Diritto alla difesa - Sulla prova e sul «difendersi provando». Violazione anche in relazione agli artt. 24, comma 2 e 111, comma primo della Costituzione.

L'art. 2967 c.c., espressione recita: «Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento.» Più esattamente deve provare il fatto che dimostri l'esistenza, l'inesistenza o il modo e il contenuto del rapporto giuridico. Opportunamente le regole della prova, ad iniziare dall'imposizione dell'onere relativo, sono contenute nel codice civile e non nel codice di procedura civile, poiché si tratta di quella parte del diritto probatorio che integra il diritto materiale. Secondo la migliore dottrina affermata nel secolo scorso, la prova costituisce non un elemento ma un complemento del fatto. Il rapporto giuridico, e quindi la situazione giuridica soggettiva asseritamente lesa, si compenetra con la sua stessa prova in mancanza della quale esso non è che mera prospettazione, quasi flatus vocis.

Infatti, «il diritto alla prova è immediatamente funzionale a quello di difesa, del quale rappresenta una qualificata forma di manifestazione, al punto che, non solo nella giurisprudenza di legittimità, ma anche in quella costituzionale e sovranazionale,

ormai si parla abitualmente e piu' specificamente di un "diritto di difendersi provando"». In tal modo si esprime Cass. Pen. Sez. VI, 25 settembre 2019, n. 1392 gia' citata.

Per quanto si tratti di una sentenza resa in relazione alle prove a discarico nel processo penale, l'arresto e' rappresentativo del basilare principio generale del diritto probatorio, valevole in tutti i campi del diritto, proprio attesa la sua natura di collegamento tra la astratta e teorica postulazione della esistenza del rapporto giuridici, del suo contenuto e della situazione giuridica soggettiva da esso scaturente, e la loro reale esistenza.

Consegue da quanto si e' sostenuto, che il divieto di utilizzare i documenti etc. di cui all'art. 32 vuol dire il rifiuto di delibare la prospettazione e quindi necessariamente concludere a priori per la sua inesistenza giuridica, perche' non provata. Infatti, se ai sensi dell'art. 2967 le modalita' e i contenuti del rapporto, oltre che postulati, devono essere assistiti dal loro complemento [la prova], impedire la giuridica esistenza dei documenti di prova dichiarandoli inammissibili per legge, senza alcuna indagine sulla rilevanza, equivale a negare a priori la prospettazione delle stesse modalita' e quindi della fondatezza della pretesa, in pratica negare l'azione. Il ricorso, quindi, e' deciso senza alcuna delibazione su fatti costitutivi, modificativi o estintivi prospettati. Vale a dire, travolgendo la difesa e qualsiasi parita' delle armi. Cio' tuttavia non accade a seguito di una delibazione del Giudice sulla ammissibilita' e rilevanza della prova, ex art. 115 c.p.c. o norme analoghe nei vari ordinamenti, ma per il diretto impedimento della norma quale sanzione afflittiva per il mancato deposito in fase amministrativa.

Il che equivale a dire che la sanzione nega in radice il ricorso a tutela della situazione giuridica soggettiva. Prima ancora che il diritto alla difesa la norma viola il diritto ad adire l'organo giudiziario, ad essere giudicato con le garanzie previste (pubblica

udienza, Giudice indipendente, parita' delle armi etc.).

Si tratta, senza ombra di dubbio, di una conseguenza afflittiva.

Essa corrisponde ai tre Engels-criteria e si sostanzia nella compressione di un diritto di un diritto altrimenti riconosciuto, in generale per tutti i restanti cittadini, dall'ordinamento giuridico nella sua pienezza.

Si e' visto che la non utilizzabilita' ex art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, non e' suscettibile di diversa interpretazione ne' di disapplicazione, per cui il tutto ridonda nella incostituzionalita' del medesimo art. 32.

Impregiudicato il giudizio sulla idoneita' a sostenere la tesi del contribuente dei documenti non ammessi, che e' questione di merito spettante al Giudice che la delibera' successivamente quando e se ufficialmente li potra' conoscere, l'esclusione di tali dati, notizie, documenti, etc. paralizza l'azione giudiziaria e. Cio' in palese violazione delle norme pattizie, con riferimento ai principi del diritto alla inviolabilita' della difesa, alla parita' delle armi e al silenzio, ivi compreso l'essenziale art. 6 piu' volte citato, e quindi degli artt. 24 e 111 della Costituzione.

5. Contrasto dell'art. 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con gli artt. 10, primo comma, 117, primo comma della Costituzione.

Si sono esaminati i motivi di contrasto tra l'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con gli strumenti pattizi internazionali, in particolare con l'art. 6 della CEDU, gli artt. 8, 10 e 11 della Dichiarazione universale dei diritti umani, gli artt. 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali della UE, dell'art. 14, comma 3, lettera g) del Patto internazionale sui diritti civili e politici [ICCPR].

Le norme pattizie [nel nostro caso la Dichiarazione universale dei diritti dell'uomo, la CEDU e la c.d. Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, fatta a Nizza il 7 dicembre 2000] e

il ICCPR non assurgono al rango costituzionale [Corte costituzionale sentenza n. 348 del 2007]. Tuttavia, dopo la riforma dell'art. 117 della Costituzione ad opera della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, che ha aggiunto l'obbligo per i Legislatori di rispettare, oltre la Costituzione, anche «[...] i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.,]» tali disposizioni convenzionali di volta in volta rilevanti vanno piuttosto qualificate come «norme interposte», cioè con «rango subordinato alla Costituzione, ma intermedio tra questa e la legge ordinaria» [ibidem] la cui violazione importa per se stessa la violazione della norma costituzionale cui si interpongono e la violazione degli artt. 10 e 117 per il mancato rispetto dell'obbligo di rispettare i vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

5.1. Sulla violazione degli artt. 10, primo comma e 117, primo comma della Costituzione.

L'art. 10, comma primo della Costituzione dispone che: «L'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme del diritto internazionale generalmente riconosciute.».

L'art. 117, primo comma dispone che: «La potestà legislativa e' esercitata [...] nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.».

Il combinato disposto dell'art. 10, comma primo e dell'art. 117, comma primo della Costituzione, disegna un quadro preciso dei rapporti tra l'ordinamento giuridico italiano e l'ordinamento pattizio e convenzionale internazionale.

La violazione di norme pattizie obbligatorie per la Repubblica in conformità all'ordinamento giuridico internazionale, costituisce per se' violazione degli obblighi costituzionali di conformarsi al diritto pattizio previsti dagli artt. 10 e 117 citati.

6. Conclusioni.

Per i motivi già indicati il Collegio ritiene necessario sollevare questione di pregiudizialità costituzionale, ai sensi dell'art. 23, comma 2, della legge 11 marzo 1953, n. 87, nei confronti dell'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 che così recita: «Le notizie ed i dati non adottati e gli atti, i documenti, i libri ed i registri non esibiti o non trasmessi in risposta agli inviti dell'ufficio non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa.».

Esso appare collidere infatti con:

a) l'art. 8 della Dichiarazione Universale dei Diritti Umani, l'art. 6 della CEDU, l'art. 47 della Carta di Nizza, l'art. 14 dell'ICCPR in relazione agli artt. 24 e 111 della Costituzione, in quanto nega a priori la ricorribilità ad un Giudice naturale precostituito per legge in riferimento alla delibazione dei dati e documenti a proprio favore (vedi § 4.1) oggetto del divieto; L'art. 32, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, infatti, sottrae al Giudice il potere di giudicare le prove a favore della tesi del cittadino contenute nei dati, documenti etc. oggetto del divieto di utilizzazione, e si trasforma perciò in una negazione del diritto al processo attraverso la negazione del diritto di adire, in relazione a quelle prove, un Giudice imparziale precostituito per legge, all'interno di una pubblica udienza e della difesa che in essa si svolge;

b) l'art. 10 della Dichiarazione Universale dei Diritti Umani, l'art. 6 della CEDU, l'art. 47 della Carta di Nizza, l'art. 14 dell'ICCPR in relazione all'art. 24 e 111 della Costituzione, in quanto nega il diritto ad avere una udienza pubblica ove esporre la propria difesa in relazione alle prove contenute nei documenti esclusi; (vedi § 4.2)

c) l'art. 10 della Dichiarazione Universale, l'art. 6, comma 2, lettere c) e d) della CEDU in relazione agli artt. 24 e 111 della

Costituzione; l'art. 47 della Carta Fondamentale di Nizza e l'art. 14, comma 3, dell'ICCPR ove sono indicati i diritti scaturenti come corollari dal diritto base, nella interpretazione costituente diritto vivente fornita dalla giurisprudenza di legittimità (vedi § 4.3); l'esclusione della utilizzabilità dei dati documenti etc. viola in sé il principio del diritto alla difesa come istituto generale. (vedi § 4.3);

d) altresì l'art. 32 è in contrasto (vedi § 4.4) con il principio della parità delle armi di cui:

all'art. 10, della Dichiarazione universale, nel quale è riconosciuto il diritto ad una udienza «equa» in «posizione di piena uguaglianza»;

all'art. 6, comma 3, lettera d) della CEDU;

all'art. 47 della Carta dei Diritti fondamentali della UE;

al comma 3 dell'art. 14 dell'ICCPR ove si garantisce «piena uguaglianza»;

e) l'art. 14, comma 3, lettera g) dell'ICCPR che garantisce il diritto a silenzio, in relazione agli artt. 24 e 111 della Costituzione e nella interpretazione data dalla Corte costituzionale con ordinanze n. 202 del 2004, n. 485 e n. 291 del 2002. (vedi § 4.5)

Si è detto del contrasto con l'art. 24. L'impedimento all'utilizzazione in giudizio di un mezzo di prova, oltre che indurre come si è visto una violazione del diritto al giusto processo e al derivato diritto di difesa, frustra lo scopo costituzionale di garantire il ricorso ad un giudizio equo perché impedisce l'assunzione di prove e quindi viola i principi internazionali relativi al diritto di presentare ricorso ed essere giudicato da un Giudice precostituito per legge, indipendente e autonomo.

Infatti, il risultato processuale della norma è che l'azione, in parte qua, è del tutto impedita. Si è già osservato che secondo il brocardo «difendersi provando» l'impedimento alla prova incide sull'azione, impedendola. Il divieto dell'art. 32, comma 3, del

decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 in sostanza incide non sulla fase funzionale del processo [l'attività probatoria in istruttoria] ma su quella genetica obliterando sul nascere l'azione.

L'impedimento alla utilizzazione dei mezzi di prova di cui all'art. 32, comma 3 più volte citato e' quindi sospettato di provocare la lesione dei principi costituzionali e internazionali invocati a parametri nei paragrafi precedenti.

L'art. 32 si pone in contrasto con le disposizioni sia internazionali sia interne. Come si e' visto, la inammissibilità derivante da questo articolo impedisce che siano portate all'attenzione del Giudice documenti in tesi necessari a provare la prospettazione del ricorrente. Cio' viola il diritto alla difesa sotto la prospettiva già esaminata del diniego di giustizia sulla specifica azione o eccezione, e al contempo si pone in contrasto con il diritto ad essere giudicato da un Giudice perché impedisce, per sempre, la utilizzabilità delle prove in qualsiasi procedura giurisdizionale futura. La norma, in sostanza, non solo conduce all'inevitabile rigetto del ricorso, anche se in ipotesi fondato, ma anche impedisce che in futuro si possa adire un Giudice qualsiasi o una qualsiasi autorità pubblica per porre rimedio alla ingiustizia.

7. Estensione della incostituzionalità.

Il dubbio di costituzionalità e la conseguente questione che in questa sede si solleva, riguarda altresì il comma 4 del medesimo art. 32, il quale recita: «Le cause di inutilizzabilità previste dal terzo comma non operano nei confronti del contribuente che depositi in allegato all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa le notizie, i dati, i documenti, i libri e i registri, dichiarando comunque contestualmente di non aver potuto adempiere alle richieste degli uffici per causa a lui non imputabile.».

La norma infatti, costituisce eccezione alla disposizione del comma 3 e come tale conferma la vigenza e applicabilità della norma

generale contenuta nel comma 3, di cui deve quindi seguire le sorti.

Dubitando per i motivi di cui in motivazione, della loro conformita' alle norme costituzionali, questa Corte tributaria ritiene necessario sollevare la pregiudiziale di incostituzionalita' ai sensi dell'art. 23, comma 2 della legge 11 marzo 1953, n. 87, nei confronti dell'art. 32, commi 3 e 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 per violazione degli artt. 10, 24, 25, 111, 117 della Costituzione in relazione alle norme e ai principi degli strumenti internazionali a tutela del giusto processo.

P.Q.M.

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Roma, Sezione 28, ai sensi dell'art. 23, comma 2, della legge 11 marzo 1953, n. 87, non definitivamente pronunciando;

Ritenute non manifestamente infondate e rilevanti le questioni di illegittimita' relative all'art. 32, commi 3 e 4, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, sollevate d'ufficio da questo Giudice, per contrasto con gli artt. 10, 24, 25, 111, 117 della Costituzione, direttamente e attraverso le norme interposte costituite dai citati trattati internazionali;

Dispone:

che il presente giudizio sia sospeso fino alla definizione dell'incidente di costituzionalita';

che siano trasmessi gli atti di causa alla cancelleria della Corte costituzionale;

Dispone altresì che la presente ordinanza:

ai sensi dell'art. 23, quarto comma, della legge 11 marzo 1953, n. 87 (Norme sulla costituzione e sul funzionamento della Corte costituzionale),

sia comunicata al Presidente del Consiglio dei ministri;

sia comunicata alle parti in causa;

sia comunicata al Presidente del Senato della Repubblica e al
Presidente della Camera dei Deputati;

sia pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica
italiana.

Spese al definitivo.

Il Presidente e relatore: Zucchelli