

Problemi aperti in tema di contraddittorio nei procedimenti di accertamento tributario nella prospettiva dei rapporti tra ordinamento nazionale e ordinamento europeo

di Giuseppe Vanz

Abstract: Open problems in the matter of adversarial principle in tax assessment proceedings in the perspective of the relations between national and European legal systems – The paper deals with the issue of the necessary debate between taxpayers and the Tax Authorities in the phase that precedes the issue of the tax assessments and aims to critically examine, in the light of European law and the principle of equality, the domestic case-law.

Keywords: Tax law; Administrative proceeding; Adversarial principle; EU law; Principle of equality.

2619

1. Premessa

Il tema del contraddittorio amministrativo tra contribuenti e amministrazione finanziaria antecedente l'emissione degli atti impositivi (avvisi di accertamento in particolare)¹ ha occupato in modo significativo la giurisprudenza nazionale dell'ultimo decennio², ma è ben lungi dall'aver trovato una sistemazione appagante.

Da un lato, infatti, si registrano orientamenti giurisprudenziali che negano l'obbligatorietà del contraddittorio laddove esso potrebbe dispiegare appieno la sua utilità oppure prescelgono delle soluzioni applicative che ne minano l'effettività.

D'altro lato, non mancano orientamenti giurisprudenziali che affermano l'obbligatorietà del contraddittorio in casi in cui esso è normalmente privo di una reale utilità e si risolve quindi, per lo più, in un puro formalismo.

¹ Tema sul quale possono in generale vedersi, tra i molti autori che se ne sono occupati, le opere monografiche di L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento nelle imposte sui redditi e nell'iva*, Padova, 1990 e di G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*. Tra i contributi più recenti: F. Tundo, *Contraddittorio: la Cassazione recupera la funzione nomofilattica e supera la "riforma" in itinere*, in *Corr. trib.*, 2019, 678 s.; S.F. Cociani, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, in *Rass. trib.*, 2019, 531 ss.

² Solo nell'anno in corso si contano in proposito decine di sentenze della sezione tributaria della Corte di cassazione, parte delle quali verranno citate nelle successive note.

Si evidenziano pertanto delle ipotesi di contraddittorio amministrativo in difetto e in eccesso.

Più in generale, la negazione da parte della giurisprudenza di legittimità di un generale diritto al contraddittorio endoprocedimentale con riferimento ai tributi non rientranti nell'ambito delle competenze europee (c.d. tributi "non armonizzati")³, determina un'evidente discriminazione tra contribuenti, a seconda che vengano in rilievo:

- tributi "armonizzati" (ad es. IVA), rispetto ai quali la Corte di giustizia da tempo afferma la sussistenza di un principio generale che riconosce in ogni caso il diritto al contraddittorio amministrativo;
- tributi non "armonizzati" (ad es. IRPEF, IRES e IRAP), rispetto ai quali la Corte di cassazione nega la sussistenza di un analogo principio e riconosce pertanto il diritto al contraddittorio solamente là dove espressamente previsto da specifiche disposizioni di legge, come ad esempio l'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 (recante lo Statuto dei diritti del contribuente), attuativo del contraddittorio endoprocedimentale a favore del "contribuente sottoposto a verifiche fiscali"⁴.

Il tutto a fronte di esigenze di garanzia dei contribuenti e di efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa che sono sostanzialmente le stesse in relazione a tutti i tributi ("armonizzati" e non).

Nelle pagine che seguono, intendiamo soffermare brevemente l'attenzione su questi diversi ma correlati aspetti.

³ Come ad es. si legge in Cass. civ., sez. un., 9-12-2015, n. 24823, par. 6.1. della motivazione: "...deve, dunque, registrarsi che, sul tema in rassegna, non vi è coincidenza tra disciplina Europea e disciplina nazionale. La prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda, lo delinea, invece, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto - non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente - ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato... L'indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. "non armonizzati" (in particolare: quelli diretti), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea, e di quelli c.d. "armonizzati" (in particolare: l'iva), in detta sfera rientranti". Ma si veda anche, tra le molte, la più recente Cass. civ., sez. VI-5, 16-04-2019, n. 10652 (ord.), par. 1.2. della motivazione.

⁴ Sotto la rubrica "Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali", l'art. 12 l. 27-7-2000, n. 212, relativamente agli "accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali" (comma 1), prevede al comma 7 che "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza...". Sulle altre specifiche ipotesi di contraddittorio amministrativo previste dalla normativa, può vedersi F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2018, 235-238. In proposito cfr. anche L. Salvini, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13 s.

2. Contraddittorio in difetto: accertamenti “a tavolino” e accertamenti a seguito di accessi, ispezioni e verifiche presso terzi.

Un caso lampante di difetto di contraddittorio è quello dei c.d. accertamenti “a tavolino”, quegli accertamenti cioè che l’amministrazione finanziaria pone in essere senza aver previamente eseguito accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente, sulla base di attività di controllo condotte stando in ufficio (e per questo appunto definite “a tavolino” in contrapposizione alle attività esterne)⁵.

Relativamente ai tributi “non armonizzati” la giurisprudenza di legittimità⁶:

- interpreta restrittivamente il citato art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente;

- nega la possibilità di una sua applicazione analogica;

- nega altresì l’esistenza di un sovrastante principio generale idoneo a garantire il diritto al contraddittorio laddove non espressamente previsto.

Conseguentemente la giurisprudenza afferma⁷:

- che il contribuente assoggettato a controlli “a tavolino” non abbia alcun diritto di intervenire nella formazione del convincimento dell’ufficio impositore (salvo che in particolari ipotesi tassativamente previste⁸);

- che pertanto il contribuente possa legittimamente venire a conoscenza della pretesa fiscale “a cose fatte”, cioè mediante la diretta notificazione di un avviso di accertamento. Avviso che – è opportuno ricordarlo – costituisce un provvedimento immediatamente esecutivo ed esecutorio, come tale suscettibile di pronta esecuzione forzata (riscossione coattiva) da parte della stessa amministrazione finanziaria, anche in pendenza di un eventuale giudizio.

Secondo Cass. civ., Sez. un., 9-12-2015, n. 24823, la *ratio* della limitazione del diritto al contraddittorio ai soli accessi, ispezioni e verifiche presso la sede di attività del contribuente, sarebbe “riscontrabile nella peculiarità stessa di tali verifiche, in quanto caratterizzate dall’autoritativa intromissione dell’Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere,

⁵ Cass. civ., sez. un., 9-12-2015, n. 24823, par. 1.1. della motivazione, definisce “a tavolino” gli “accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell’Ufficio, in base alle notizie acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari o in sede di colloquio (c.d. “verifiche a tavolino”).

⁶ Oltre alla sentenza a sezioni unite citata nella nota precedente (in particolare par. 6 della motivazione), possono tra le più recenti vedersi, ormai in molti casi da parte della sottosezione tributaria della sezione “filtro” (sez. VI-5) anziché da parte della sezione tributaria (sez. V), e prevalentemente con la forma breve dell’ordinanza: Cass. civ., sez. trib., 24-9-2019, n. 23709 (ord.), par. 1 della motivazione; Id., 24-07-2019, n. 20005, par. 8 della motivazione; Cass. civ., sez. VI-5, 21-6-2019, n. 16660 (ord.); Cass. civ., sez. trib., 6-6-2019, n. 15329 (ord.), par. 2.1 della motivazione; Cass. civ., sez. VI-5, 4-6-2019, n. 15233 (ord.); Id., 3-6-2019, n. 15153 (ord.).

⁷ Si veda la stessa giurisprudenza citata nella nota precedente.

⁸ Come ad es. nel caso di un accertamento sintetico del reddito complessivo Irpef effettuato “a tavolino”, in forza di quanto disposto dall’art. 38, comma 7, d.p.r. 600/1973. Una ricognizione di tali ipotesi è presente in F. Randazzo, *Manuale di diritto tributario*, cit., 236-238.

adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali” (par. 4.1. della motivazione)⁹.

È però difficile capire in che cosa esattamente consista questo “controbilanciamento”. L’esigenza di “correggere, adeguare e chiarire, nell’interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti” – di cui parla la Suprema Corte – sussiste tanto nel caso di elementi acquisiti nell’ambito di un accesso presso la sede aziendale o professionale del contribuente, quanto nel caso, ad esempio, di elementi acquisiti a seguito di una richiesta “a tavolino” di dati, notizie e documenti a soggetti terzi (come nell’ipotesi dell’invio di un questionario ai fornitori dell’azienda). Anzi, sussiste forse più nel secondo che nel primo caso, posto che nel secondo caso (a differenza del primo) può trattarsi di dati, notizie e documenti del tutto sconosciuti al contribuente, sulla cui veridicità e sul cui contenuto il contribuente potrebbe aver molto da dire.

Per dare un significato al “controbilanciamento” cui si riferisce la citata giurisprudenza, non resta pertanto che pensare ad una sorta di “risarcimento”: siccome l’attività esterna dell’amministrazione ha interferito sulle libertà personali del contribuente (artt. 13, 14 e 15 Cost.), allora si consente al contribuente di interloquire con l’amministrazione¹⁰. Una specie di “indennità” a fronte di un “danno” legittimo.

Ciò trova conferma anche nella risposta data dalla giurisprudenza in un altro caso eclatante di contraddittorio in difetto: quello degli accertamenti a seguito di accessi, ispezioni e verifiche presso soggetti terzi (intesi come soggetti diversi dal contribuente “indagato”). Accertamenti cioè che scaturiscono da attività esterne dell’amministrazione, ma non eseguite presso il contribuente, bensì presso terzi. E questo sia nell’ipotesi in cui l’amministrazione sia andata presso il terzo appositamente per ricercare prove dell’evasione del contribuente “indagato”, sia nell’ipotesi in cui l’amministrazione sia andata presso il “terzo” per effettuare un controllo fiscale nei suoi confronti¹¹ e occasionalmente abbia rinvenuto degli elementi a carico di un altro contribuente.

Anche in tali ipotesi, nonostante la presenza di accessi, ispezioni e verifiche, la risposta della giurisprudenza di legittimità è stata nel senso che il contribuente

⁹ Nello stesso senso, tra le altre: Cass. civ., sez. trib., 16-5-2019, n. 13176 (ord.), par. 9.3 della motivazione; Id., 8-5-2019, n. 12140 (ord.); Id., 8-5-2019, n. 12094 (ord.); Id., 7-3-2019, n. 6619; Cass. civ., sez. VI-5, 21-02-2019, n. 5040 (ord.); Cass. civ., sez. trib., 21-12-2018, n. 33283 (ord.).

¹⁰ Una spiegazione, quella illustrata sopra nel testo, che in qualche modo sembra trasparire, seppure in termini non univoci, da Cass. civ., sez. trib., 8-5-2019, n. 12140 (ord.), dove si legge: “Quanto alle imposte dirette [il Giudice di appello: n.d.r.] avrebbe dovuto prendere atto che l’invocato art. 12, comma 7, accorda la garanzia del termine dilatorio, e sancisce la nullità per l’eventuale violazione, soltanto nelle ipotesi, individuate nel comma 1, di “accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, industriali”..., come fatto chiaro dal coordinamento logico tra i due enunciati e dalla circostanza che solo con le indicate attività si realizza quell’intromissione nella sfera privata del contribuente che giustifica l’esigenza di potenziare ed anticipare, in controbilanciamento, le facoltà difensive di questi”.

¹¹ Il quale, rispetto all’atto di accesso, non è dunque terzo ma destinatario dell’attività ispettiva, mentre è terzo rispetto al materiale occasionalmente reperito e riguardante in tutto o in parte un altro contribuente.

non abbia il diritto al contraddittorio¹². Ciò anche richiamandosi ai principi affermati nella citata sentenza n. 24823/2015¹³. A dimostrazione del fatto che il “controbilanciamento” di cui parla la giurisprudenza altro non sarebbe che una “indennità” a favore di chi subisce l’intrusione nella propria sfera di libertà. “Indennità” che perciò non spetterebbe a quel contribuente che non abbia subito una siffatta intrusione.

Si tratta tuttavia di una spiegazione della limitazione del diritto al contraddittorio alle sole ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche, che suscita non poche perplessità.

Il diritto al contraddittorio risponde infatti a ben diverse e più pregnanti ragioni, e cioè alla duplice e concorrente esigenza¹⁴:

- di assicurare il diritto di difesa del contribuente, il quale – come puntualmente si esprime la Corte di giustizia UE – “trova applicazione ogniqualvolta l’Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo”; diritto in forza del quale “i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’Amministrazione intende fondare la sua decisione”¹⁵;

- di assicurare il buon andamento e l’imparzialità (che significa anche considerazione delle ragioni dei privati) dell’azione amministrativa, prevenendo la commissione di errori ed evitando l’inutile dispendio di risorse pubbliche¹⁶.

Non è pertanto questione di “controbilanciamenti”, ma di assicurare diritti e doveri, quali la difesa, il buon andamento e l’imparzialità¹⁷.

Non si può di conseguenza che auspicare un *revirement* da parte della giurisprudenza di legittimità, che porti al riconoscimento anche nell’ordinamento italiano di quel principio generale che da tempo è riconosciuto a livello di ordinamento europeo (e quindi in parte già anche in Italia).

Si tratterebbe, a ben vedere, di un *revirement* del *revirement*, perché – come ben noto – le Sezioni unite della Corte di cassazione hanno dapprima affermato (nel 2014) che il diritto al contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio generale del nostro ordinamento, per poi negarlo a distanza di poco più

¹² In termini molto puntuali: Cass. civ., sez. VI-5, 11-4-2018, n. 8890 (ord.), ove richiami ai precedenti della Corte.

¹³ Cfr. Cass. civ., sez. trib., 30-1-2019, n. 2579 (ord.), par. 2.2 e 2.3.

¹⁴ Possono in proposito vedersi: F. Gallo, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttorie*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 10467 s., spec. par. 4; A. Marcheselli, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 19 s.

¹⁵ Così si esprime Corte giust., 12-12-2008, causa C-349/07, *Sopropè*, EU:C:2008:746, p.ti 36 e 37.

¹⁶ In tal senso si erano del resto espresse le stesse sezioni unite della Corte di cassazione nella precedente sentenza 29-7-2013, n. 18184, nel cui principio di diritto (par. 5 della motivazione) si legge che il contraddittorio procedimentale “costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”. Si noti, oltretutto, che nel passaggio della criticata sentenza n. 24823/2015 riportato sopra nel testo, la stessa Corte afferma che il contraddittorio si pone “nell’interesse del contribuente e della stessa Amministrazione”, senza però valorizzare tale inciso ai fini della propria decisione.

¹⁷ Cfr. S. Muleo, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2016, 141-143.

di un anno (nel 2015)¹⁸: nel primo caso proprio valorizzando il diritto europeo a fondamento del riconoscimento nel nostro ordinamento di un generale diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale¹⁹, nel secondo (e più recente) caso argomentando invece circa una “divaricazione” sul punto tra ordinamento europeo e ordinamento nazionale²⁰.

Cosa non così scontata – quella di un *revirement* del *revirement* – ma in relazione alla quale non mancherebbero delle buone ragioni per attuarlo, anche alla luce di quanto diremo nei successivi paragrafi.

L'ideale, a questo punto, sarebbe un intervento del legislatore, che generalizzasse espressamente per il futuro²¹ l'ambito di applicazione dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente o comunque introducesse esplicitamente un obbligo generale per l'amministrazione finanziaria, prima dell'emissione di qualunque tipo di atto impositivo, di rappresentare al contribuente le anomalie riscontrate, consentendo al contribuente stesso di formulare in un congruo tempo le proprie osservazioni al riguardo²².

Stando al parziale e inadeguato intervento attuato con il recente art. 4-*octies* d.l. 30-4-2019 n. 34²³, sembra tuttavia che ci sia poco da confidare in un intervento risolutivo da parte del legislatore²⁴.

3. Contraddittorio in eccesso: gli accessi ispettivi esclusivamente finalizzati all'acquisizione di documentazione

¹⁸ La più volte citata Cass. civ., sez. un., 9-12-2015, n. 24823, era stata infatti preceduta, in termini contrari, da Cass. civ., sez. un., 18-9-2014, n. 19667 (analoga la n. 19668 in pari data). Su entrambe queste decisioni, con ampi riferimenti sia al diritto interno che a quello europeo, può tra gli altri vedersi R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 55 s.

¹⁹ Si vedano in particolare i par. 15.2, 15.2.2. e 16 dei motivi della sentenza Cass. civ., sez. un., 18-9-2014, n. 19667.

²⁰ Si veda in particolare il par. 6 dei motivi della sentenza Cass. civ., sez. un., 9-12-2015, n. 24823, intitolato “Divergenze tra disciplina europea e disciplina nazionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria”.

²¹ Vi è più di un elemento, infatti, che porta a pensare che non sia estranea, all'inversione di rotta attuata a fine 2015 dalla Corte di cassazione, una valutazione circa le conseguenze, sul contenzioso pendente, dei principi affermati nella decisione del 2014, in quanto certamente suscettibile di applicazione anche per il passato.

²² In tal senso può tra gli altri vedersi E. De Mita, *Contraddittorio da potenziare*, nel *Sole24Ore* del 15-1-2019.

²³ Convertito nella l. 28-6-2019, n. 58. Art. 4-*octies* con cui, in buona sostanza, sotto l'enfatica e benaugurante intitolazione “Obbligo di invito al contraddittorio”, ci si è in realtà limitati a rendere obbligatorio l'avvio del procedimento finalizzato ad un eventuale accertamento con adesione (di cui al d.lgs. 218/1997) esclusivamente con riferimento alle imposte sui redditi e all'IVA e ad un ambito molto limitato di ipotesi accertative. Si vedano in proposito le osservazioni critiche di F. Farri, *Considerazioni “a caldo” circa l'obbligo di invito al contraddittorio introdotto dal Decreto Crescita*, in *Rivista di diritto tributario*, suppl. on line, 4-7-2019. In precedenza, si veda in particolare M. Beghin, *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *il fisco*, 2018, 4007 s.

²⁴ Si vedano al riguardo le considerazioni di A. Colli Vignarelli, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'“idea” di una sua “utilità” ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, II, spec. par. 4.

Se nei casi sopra descritti l'esigenza di un contraddittorio endoprocedimentale indubbiamente sussiste, ma rimane priva di riconoscimento e tutela, per contro vi è un caso in cui la giurisprudenza si è premurata di salvaguardare il diritto al contraddittorio pur in assenza di una reale esigenza.

È il caso degli accessi eseguiti non per effettuare una verifica generale o parziale (c.d. "verifica mirata") presso il contribuente, ma esclusivamente per acquisire uno o più documenti (come ad es. un contratto, una fattura o, al limite, l'intera contabilità).

Anche in tal caso, secondo la prevalente giurisprudenza di legittimità, essendoci comunque un accesso, si rende applicabile l'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente ed il contribuente ha pertanto 60 giorni di tempo dal rilascio del verbale di accesso ed acquisizione documentale per formulare le proprie osservazioni²⁵.

Senonché, in verbali del genere (che normalmente si aprono e chiudono in giornata, se non addirittura in un'ora o poco più), i funzionari si limitano giustamente a riferire che in un certo luogo hanno acquisito uno o più documenti. Nulla si dice, invece, circa le contestazioni che l'amministrazione finanziaria intenderebbe formulare, anche perché, non avendo evidentemente ancora esaminato i documenti, i verbalizzanti non sono neppure in grado di ipotizzare se vi siano state o no delle violazioni²⁶.

Sulla base di un verbale con questo contenuto, quali osservazioni potrebbe formulare il contribuente? Come può sostenersi che un verbale del genere sia idoneo ad aprire una fase di effettivo contraddittorio tra contribuente e amministrazione? Può veramente dirsi che gli interessati siano stati messi nella condizione – volendo usare le parole della Corte di giustizia – "di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione"²⁷?

Vero è che dopo il verbale di acquisizione della documentazione, dopo l'esame della stessa e prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, l'amministrazione finanziaria dovrebbe notificare al contribuente un processo verbale contenente l'ipotesi di contestazione formulata a seguito dell'esame della documentazione. Notifica a partire dalla quale – e solo a partire dalla quale – avrebbe un senso far decorrere il termine di 60 giorni previsto dall'art. 12, comma

²⁵ Tra le molte: Cass. civ., sez. trib., 16-5-2019, n. 13176 (ord.), par. 9.3 della motivazione; Id., 8-5-2019, n. 12094 (ord.); Cass. civ., sez. VI-5, 14-9-2016, n. 18110 (ord.).

²⁶ Il che è particolarmente evidente nel caso esaminato da Cass. civ., sez. trib., 8-5-2019, n. 12094 (ord.). In tal caso non era stato acquisito un singolo e specifico documento (a partire dal quale fosse eventualmente possibile per il contribuente formulare delle ipotesi), ma l'intera contabilità IVA (fatture e registri) relativi ad una annualità. Non si era quindi in presenza di un accesso determinato da specifici indizi di violazioni, ma di una verifica generale di *routine*, cui vengono periodicamente assoggettate tutte le imprese per finalità di generico controllo e che avrebbe benissimo potuto concludersi con il riscontro del corretto adempimento di tutti gli obblighi fiscali. Presumibilmente l'ufficio operante dell'amministrazione finanziaria aveva solo ritenuto più agevole verificare la contabilità IVA nei propri uffici, anziché presso la sede del contribuente.

²⁷ Come si esprime, lo ripetiamo, Corte giust., 12-12-2008, causa C-349-07, *Sopropè*, EU:C:2008:746, p.to 37.

7, dello Statuto dei diritti del contribuente per la presentazione di osservazioni e richieste. Perché a quel punto l'ipotesi di contestazione sarebbe conosciuta e quindi effettivamente suscettibile di critica totale o parziale (ma anche di accettazione) da parte del contribuente²⁸.

Diversamente, il contribuente viene a conoscenza della contestazione – ormai fatta e finita – solo con la notifica del definitivo avviso di accertamento. Ma in tal modo il diritto ad un effettivo contraddittorio amministrativo antecedente l'emissione dell'avviso di accertamento viene attuato solo formalmente, perché in nessun momento il contribuente viene messo nella condizione di presentare le proprie osservazioni in ordine ad una concreta ipotesi di contestazione.

Siamo dunque in presenza di un puro formalismo, privo di reale utilità, il quale può addirittura risultare dannoso nella misura in cui, una volta riconosciuta la possibilità di presentare osservazioni a seguito del verbale di mera acquisizione documentale, si ritenga che non vi sia bisogno d'altro e che il diritto al contraddittorio risulti così attuato in modo pieno ed effettivo.

Un formalismo che sicuramente non è idoneo a soddisfare quell'esigenza di una interlocuzione "vera", che sta alla base della riconduzione del contraddittorio endoprocedimentale tra i principi generali dell'ordinamento europeo ad opera della Corte di giustizia UE.

È ragionevole pensare che la Corte europea:

- se forse potrebbe dichiarare compatibile con il diritto europeo una soluzione che preveda un contraddittorio "in più" (quello a seguito della mera acquisizione di documentazione) sebbene raramente utile;

- per contro quasi certamente dichiarerebbe incompatibile con il diritto europeo una soluzione che non preveda per gli interessati, in nessun momento del procedimento, la possibilità "di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione".

Anche sotto quest'ulteriore profilo, si incrementa pertanto la divergenza di trattamento dei contribuenti, a seconda che siano in gioco dei tributi "armonizzati" oppure no.

²⁸ In questo senso, in difformità dalla prevalente giurisprudenza di legittimità, sembrerebbe orientata Cass. civ., sez. trib., 8-2-2018, n. 3060, nella cui motivazione si legge: - "...La CTR osservava in particolare che trattandosi di atti impositivi esitati in seguito ad un accesso presso la società contribuente, se ne doveva affermare in via pregiudiziale ed assorbente di merito l'illegittimità in quanto non preceduto dal rilascio del processo verbale di constatazione con decorso del termine dilatorio di 60 giorni, come previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7..."; - "Con il primo motivo - ex art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3, l'agenzia fiscale ricorrente lamenta la violazione di plurime disposizioni legislative e dei principi rivenienti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia UE, poiché la CTR ha affermato l'illegittimità degli avvisi di accertamento impugnati erroneamente qualificandoli come derivanti da attività di verifica fiscale in senso stretto e proprio, mentre si trattava di accertamenti c.d. "a tavolino"..."; - "Nel caso di specie risulta correttamente e compiutamente accertato in fatto dal giudice tributario di appello che gli atti impositivi impugnati sono stati preceduti anche da un accesso presso la società contribuente, specificamente finalizzato alla richiesta di documentazione"; - "...nel caso di specie risulta violato l'obbligo di redazione e consegna del PVC previsto dalla disposizione statutaria de qua [cioè l'art. 12, comma 7, L. 212/2000: n.d.r.], sicché deve affermarsi come mai iniziata la stessa decorrenza del termine in questione".

4. Disparità di trattamento in punto di garanzie individuali a seconda che vengano in rilievo tributi “armonizzati” o “non armonizzati”

Quanto sopra esposto apre all’interno del nostro ordinamento un problema di ingiustificata disparità di trattamento, tutte le volte che delle garanzie o maggiori garanzie (come appunto in tema di contraddittorio endoprocedimentale), o comunque dei limiti all’esercizio di poteri pubblici, siano attribuiti nei confronti di certi contribuenti e non di altri, a seconda che i rispettivi tributi rientrino o meno nelle competenze europee. È ben difficile, infatti, che la posizione del contribuente rispetto all’esercizio delle potestà tributarie e le correlative esigenze di garanzia cambino a seconda del tributo che venga in rilievo.

A tale problema si è ricercata in Italia una possibile soluzione d’ordine generale che non richiedesse l’intervento del legislatore o della Corte costituzionale. Una parte della dottrina tributaristica ha ritenuto di poterla trovare nell’art. 1 della legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo, quale novellata nel 2005, là dove, con riferimento alla generalità dei procedimenti amministrativi, stabilisce che “L’attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta... dai principi dell’ordinamento comunitario”. Norma che è stata letta come produttiva dell’effetto di estendere l’operatività dei principi europei oltre il “dovuto” (dal punto di vista europeo), cioè anche nei confronti di procedimenti con oggetto non europeo, a cominciare proprio dal diritto al contraddittorio amministrativo²⁹.

Mancano però, allo stato attuale, dei significativi riscontri giurisprudenziali³⁰. Può anzi osservarsi che entrambe le citate sentenze delle Sezioni unite della Cassazione del 2014 e 2015³¹ in tema di contraddittorio amministrativo nei procedimenti tributari omettono del tutto di considerare l’art.

²⁹ In tal senso, con specifico riferimento alla materia tributaria, si può vedere, tra i più recenti contributi, M. Pierro, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 218 s.; in precedenza, può tra gli altri vedersi: L. Del Federico, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, par. 2. In senso contrario, può invece richiamarsi R. Schiavolin, *La portata, rispetto all’ordinamento tributario italiano, dei “diritti fondamentali” di cui all’art. 41 della Carta UE*, in *NEQTEPA*, n. 2/2018, 7 s., secondo il quale “...da un lato, la collocazione di questo rinvio sotto la rubrica “principi generali” e l’affiancamento di esso ai criteri di efficacia, economicità, imparzialità, ecc., distinti dalle “modalità” dell’azione amministrativa previste dalla stessa l. 241/1990 e da singole normative, mi sembra escludano la volontà del legislatore italiano di attribuire a detti principi la forza necessaria a sostituirsi a discipline speciali, come quelle dei procedimenti tributari. Dall’altro lato, come riconosciuto dall’attuale giurisprudenza di legittimità, l’art. 13, co. 2, l. 241/1990 esclude i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi previsti dal capo III di detta legge, aggiungendo che per essi “restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano”, e manifestando così la volontà di lasciare le scelte in materia alla normativa speciale. Tale regola è chiaramente incompatibile con un generale riconoscimento di un diritto al contraddittorio attraverso il rinvio all’art. 41 Carta UE, operante anche in materia di procedimenti tributari” (10-11). Della prima Autrice, anche in risposta alle obiezioni di Schiavolin, si veda altresì M. Pierro, *La collaborazione e la partecipazione ‘informata’ del contribuente nei procedimenti tributari e il diritto ad una buona amministrazione*, in *Innovazione e diritto*, 2018, par. 3.

³⁰ Salvo, nell’ambito del diritto amministrativo, la risalente sentenza Cons. Stato, sez. V, 19-6-2009, n. 4035.

³¹ Si tratta – lo ricordiamo – di Cass. civ., sez. un., 18-9-2014, n. 19667 (analoga la n. 19668 in pari data) e Cass. civ., sez. un., 9-12-2015, n. 24823.

1 della legge n. 241/1990, nonostante prendano in esame diverse disposizioni della medesima legge e nonostante pervengano a conclusioni opposte (la prima affermando l'esistenza nel nostro ordinamento di un principio generale in tema di contraddittorio amministrativo; la seconda negandola).

Non si può trascurare, inoltre, che la questione è stata *ex professo* esaminata dalla Corte di giustizia UE nella sentenza *Cicala* del 21-12-2011³², in quanto – secondo costante giurisprudenza della Corte – l'eventuale volontaria "estensione" da parte di uno Stato membro di una normativa europea a materie estranee al diritto europeo determinerebbe per ciò stesso la competenza della Corte a pronunciarsi sulla corretta interpretazione della normativa in questione, ancorché in sede di applicazione a casi non di competenza europea (ciò al dichiarato fine di evitare che interpretazioni nazionali della normativa interna difforni dall'interpretazione offerta dalla Corte di giustizia della corrispondente normativa europea possa recare ostacolo alla corretta attuazione del diritto europeo nel suo ambito naturale di attribuzione³³). Ma la Corte di giustizia ha escluso che l'art. 1 della legge n. 241/1990 abbia prodotto il descritto effetto estensivo (applicazione dei principi europei a materie estranee) e si è di conseguenza dichiarata incompetente a risolvere le questioni interpretative che le erano state sottoposte³⁴. Con un dispositivo e delle motivazioni confermati nella successiva sentenza *Romeo* del 7-11-2013³⁵.

Né può dirsi che si tratti di sentenze occasionali legate alla particolarità del caso concreto. Se è pur vero, infatti, che i casi concreti delle sentenze *Cicala* e *Romeo* erano pressoché uguali (riguardando entrambi l'estensione dell'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi e le conseguenze della sua violazione) e presentavano una peculiarità tutta interna alla legge n. 241/1990 (avendo la Corte rilevato che al generico rinvio ai principi comunitari contenuto all'art. 1 seguivano nella medesima legge delle specifiche disposizioni proprio in tema di obbligo di motivazione e di conseguenze della sua violazione,

³² Sentenza della Corte di giustizia pronunciata nella causa C-482/10, EU:C:2011:868.

³³ Come ad es. si legge al p.to 39 della sentenza 7-11-2011, causa C-310/10, *Agafitei*, EU:C:2011:467: "...quando una normativa nazionale intende conformarsi, per le soluzioni che essa apporta a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto dell'Unione, al fine, ad esempio, di evitare che vi siano discriminazioni nei confronti dei cittadini nazionali o eventuali distorsioni di concorrenza, oppure di assicurare una procedura unica in situazioni paragonabili, esiste un interesse certo a che, per evitare future divergenze d'interpretazione, le disposizioni o le nozioni riprese dal diritto dell'Unione ricevano un'interpretazione uniforme, a prescindere dalle condizioni in cui verranno applicate...".

³⁴ Come si legge al p.to 29 della citata sentenza *Cicala*: "...né la decisione di rinvio, né la legge n. 241/1990 apportano indicazioni sufficientemente precise dalle quali potrebbe dedursi che, richiamandosi, all'art. 1 della legge n. 241/1990, ai principi del diritto dell'Unione, il legislatore nazionale abbia inteso, con riferimento all'obbligo di motivazione, realizzare un rinvio al contenuto delle disposizioni degli artt. 296, secondo comma, TFUE e 41, n. 2, lett.c), della Carta o ancora ad altre disposizioni del diritto dell'Unione inerenti all'obbligo di motivazione dei provvedimenti, al fine di applicare un trattamento identico alle situazioni interne e a quelle disciplinate dal diritto dell'Unione. Non si può dunque concludere che, nel caso di specie, sussista un interesse certo dell'Unione a che sia preservata l'uniformità di interpretazione di dette disposizioni".

³⁵ Sentenza della Corte di giustizia pronunciata nella causa C-313/12, EU:C:2013:718, i cui passi salienti sono trascritti nella nota che segue.

potenzialmente prevalenti, in un ambito esclusivamente nazionale, sulla normativa europea in materia³⁶), è però altrettanto vero che la stessa risposta è stata successivamente data dalla Corte di giustizia con riferimento ad un caso del tutto diverso e privo di tale peculiarità.

Intendiamo riferirci all'ordinanza *De Bellis* del 15-10-2014³⁷, riguardante un caso a rilevanza esclusivamente nazionale (in tema di pensioni), nel quale veniva invocato in forza dell'art. 1 della legge n. 241/1990 il principio europeo del legittimo affidamento per contrastare l'effetto retroattivo di una disposizione nazionale di interpretazione autentica. Caso in cui la Corte di giustizia ha seccamente affermato³⁸, in termini tutt'affatto generali (senza cioè circoscriverne

³⁶ Di modo che dalla legge non risultava una chiara intenzione del legislatore di rendere applicabile in modo diretto e incondizionato il diritto europeo a casi esclusivamente nazionali, equiparando così il trattamento di tutti i casi, europei e non. Come si legge ai p.ti 31-34 della citata sentenza *Romeo*: "...dalla motivazione fornita dalla Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Siciliana, a sostegno della propria decisione di sottoporre alla Corte questioni identiche a quelle sollevate nella causa che ha dato luogo alla menzionata sentenza Cicala, non risulta che il rinvio ai principi dell'ordinamento dell'Unione, operato all'articolo 1 della legge n. 241/1990, sia effettivamente volto ad assicurare un trattamento identico alle situazioni interne e a quelle disciplinate dal diritto dell'Unione. ...dato che per disciplinare la situazione interna in esame sono applicabili disposizioni di una normativa nazionale, quali le norme specifiche del diritto italiano oggetto del procedimento principale relative all'obbligo di motivazione [art. 3 legge n. 241/1990: n.d.r.] e alle conseguenze di una violazione dello stesso obbligo [art. 21-*octies*, comma 2, legge n. 241/1990, secondo cui 'Non è annullabile il provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato': n.d.r.], ne risulta che una disposizione della medesima normativa che, come quella oggetto del procedimento principale, opera un rinvio al diritto dell'Unione non è volta ad assicurare un siffatto trattamento identico. Infatti, un trattamento identico è assicurato soltanto qualora il rinvio operato dal diritto nazionale alle norme dell'Unione sia diretto e incondizionato, senza che talune disposizioni del diritto nazionale consentano di disapplicare le suddette norme, così come interpretate dalla Corte... Quindi, una volta che in una normativa nazionale sono presenti, al contempo, norme specifiche, come quelle riprodotte ai p.ti da 4 a 7 della presente sentenza riguardo all'obbligo di motivazione, per la soluzione di una questione di diritto interno, e una norma di rinvio ai principi dell'ordinamento dell'Unione – come avviene nella normativa nazionale oggetto del procedimento principale – da detta normativa deve risultare con chiarezza che, ai fini della soluzione di tale questione di diritto interno, devono essere applicate non già dette norme nazionali specifiche, bensì i principi dell'ordinamento dell'Unione.”.

³⁷ Ordinanza della Corte di giustizia pronunciata nella causa C-264/14, EU:C:2014:2291.

³⁸ Senza peraltro entrare nel merito dell'effettiva rilevanza, rispetto all'attività del legislatore nazionale (essendo nel caso di specie contestata una legge di interpretazione autentica), del richiamo fatto dal giudice remittente all'art. 1 della legge n. 241/1990, il quale concerne i principi applicabili all'attività amministrativa (nell'ambito di una legge che disciplina in generale il procedimento amministrativo) ed è quindi diretto alle pubbliche amministrazioni (rilevanza di cui può a mio avviso seriamente dubitarsi). Ciò evidentemente in conformità alla costante giurisprudenza della Corte, secondo cui in un procedimento di pronuncia pregiudiziale (i) non è compito della Corte di giustizia interpretare le norme di diritto nazionale e (ii) le questioni proposte dal giudice nazionale, nel contesto che esso definisce sotto la propria responsabilità sia in diritto sia in fatto (della cui esattezza non spetta alla Corte giudicare), godono di una presunzione di rilevanza. Come ad es. si legge nella già citata sentenza del 7-11-2011, causa C-310/10, *Agafitei*, EU:C:2011:467, p.to 25: “Secondo una giurisprudenza consolidata, il procedimento ex art. 267 TFUE è uno strumento di cooperazione fra la Corte ed i giudici nazionali. Ne deriva che spetta solo ai giudici nazionali cui è stata sottoposta la controversia e a cui incombe la responsabilità della decisione giudiziaria valutare, tenendo conto delle specificità di ogni causa, sia la necessità di una

la portata a specifici ambiti o materie), che “...la Corte ha già dichiarato che tale disposizione non contiene un rinvio al diritto dell’Unione, ai sensi della citata giurisprudenza della Corte, che consenta a quest’ultima di rispondere a questioni relative all’interpretazione del diritto dell’Unione nell’ambito di controversie puramente interne...” (punto 18). Si noti oltretutto che – rispetto alle sentenze *Cicala e Romeo* – la Corte è passata dalla forma della sentenza a quella dell’ordinanza; e da una pronuncia di incompetenza a rispondere alle questioni sottoposte, ad una pronuncia di manifesta incompetenza³⁹.

È assai dubbio, a nostro avviso, che tali decisioni vincolino giuridicamente il giudice nazionale, su materie nelle quali il legislatore nazionale è rimasto “sovrano” e rispetto alle quali la Corte di cassazione è in sede di interpretazione rimasta “suprema” (Corte costituzionale a parte)⁴⁰. Nondimeno, si tratta di

pronuncia pregiudiziale all’emanazione della loro sentenza sia la rilevanza delle questioni che essi sottopongono alla Corte...”.

³⁹ Può inoltre osservarsi, che diversa era stata la conclusione della Corte in altra precedente causa, concernente la legge italiana 10-10-1990, n. 287 (“Norme per la tutela della concorrenza e del mercato”), la quale – nel testo allora in vigore – si proponeva di estendere la normativa europea *antitrust* a casi esclusivamente nazionali, e prevedeva tra l’altro, all’art. 1, comma 4, che “L’interpretazione delle norme contenute nel presente titolo è effettuata in base ai principi dell’ordinamento delle Comunità europee in materia di disciplina della concorrenza”. Contrariamente a quanto statuito con riguardo all’art. 1 l.241/1990, in questo caso la Corte, con la sentenza 11-12-2008, causa C-280/06, *ETI*, EU:C:2007:775, p.ti 23-26, aveva stabilito che “Riguardo all’applicazione della summenzionata giurisprudenza alla presente domanda di pronuncia pregiudiziale, è giocoforza constatare che le disposizioni del titolo I della legge n. 287/90 si conformano, per le soluzioni che apportano a situazioni puramente interne, a quelle adottate nel diritto comunitario. Infatti, l’art. 1, comma 4, di tale legge dispone che l’interpretazione delle disposizioni del suo titolo I si effettua sulla base dei principi del diritto comunitario della concorrenza. Gli artt.2 e 3 della citata legge, che fanno parte dello stesso titolo, riprendono *mutatis mutandis* la formulazione degli artt. 81 CE e 82 CE. Inoltre, né la formulazione dell’art. 1, comma 4, della legge n. 287/90, né la decisione di rinvio, né gli altri documenti del fascicolo sottoposti alla Corte fanno pensare che il rinvio al diritto comunitario che contiene tale disposizione sia sottoposto a una qualunque condizione. Pertanto, conformemente alla sopra citata giurisprudenza, esiste un interesse comunitario certo a che le regole del diritto comunitario, qualora appaiano dubbi nell’ambito dell’applicazione del rinvio operato dal diritto interno, possano ricevere un’interpretazione uniforme mediante sentenze rese dalla Corte su domanda di pronuncia pregiudiziale”. Una sentenza, quest’ultima, che, essendo antecedente alle sentenze *Cicala e Romeo* e all’ordinanza *De Bellis*, è stata dalla Corte considerata ai fini di tali decisioni e si trova richiamata nella motivazione di tutte e tre le decisioni.

⁴⁰ Tanto è vero che la Corte di giustizia ha negato la propria competenza a rispondere, proprio argomentando che la Corte può essere chiamata a pronunciarsi solo qualora le sue decisioni vincolino il giudice del rinvio (in particolare sentenza 28-3-1995, causa C-346/93, *Kleinwort Benson*, EU:C:1995:85, spec. p.ti 23-24, superando un precedente orientamento che ammetteva un intervento “consultivo” della Corte, su cui si vedano criticamente le conclusioni presentate il 31-1-1995 dall’Avvocato generale G. Tesouro nella medesima causa, EU:C:1995:17, spec. p.ti 24, 25 e 27). Vincolo che però, a quanto è dato di capire, non discenderebbe, nella sua fonte genetica, dal diritto europeo in sé considerato (trattandosi di materie che esulano dalle attribuzioni dell’Unione), ma dalla libera scelta del legislatore nazionale di uniformare il trattamento dei casi nazionali a quelli europei. In questo senso mi sembra vada inteso anche il requisito richiesto dalla Corte per radicare la propria competenza, cioè che il rinvio del legislatore nazionale al diritto europeo sia “diretto e incondizionato”: deve cioè emergere con certezza che il legislatore nazionale ha voluto rendere applicabile a casi esclusivamente nazionali la disciplina europea come interpretata dalla Corte di giustizia. Parliamo quindi di un vincolo che è la conseguenza di una specifica scelta fatta di volta in volta dal legislatore nazionale: le sentenze della Corte di giustizia sono vincolanti perché il legislatore in quel caso

decisioni che, promanando da una suprema magistratura, vanno attentamente considerate.

Ne consegue che allo stato attuale la tesi dottrinale che vede nell'art. 1 della legge n. 241/1990 la chiave di volta per scongiurare ingiustificate disuguaglianze in ambito procedimentale tra tributi europei e non (con estensione ai secondi dei principi valevoli per i primi), da un lato incontra un significativo silenzio da parte delle Sezioni unite della Corte di cassazione italiana, dall'altro lato trova un'espressa negazione (ribadita in tre occasioni) da parte della Corte di giustizia UE.

5. Tributi solo parzialmente “armonizzati” e disparità di trattamento anche nell'ambito dello stesso tributo

Rimane così in sofferenza la disparità di trattamento tra tributo e tributo, e tra contribuente e contribuente, a fronte di situazioni che normalmente sono del tutto equiparabili, come appunto in tema di diritto al contraddittorio endoprocedimentale⁴¹.

Va aggiunto che negli ultimi anni stiamo assistendo ad un costante incremento delle materie tributarie che l'Unione europea assume ricomprese nella propria sfera di attribuzione⁴². Con importanti settori dell'imposizione sui redditi (soprattutto in materia di tassazione delle società di capitali mediante IRES) che si trasferiscono in tutto o in parte sotto il dominio dell'Unione europea. Pensiamo non solo alle recenti direttive europee in materia di deducibilità degli interessi passivi, di imposizione in uscita, di abuso del diritto, di società controllate estere e di disallineamento da ibridi⁴³, ma anche alla pregressa adozione del sistema di derivazione rafforzata nella tassazione dei soggetti che redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali: principi disciplinati da regolamenti europei, che come tali vanno quindi recepiti ai fini della tassazione sui redditi⁴⁴. Senza considerare l'ormai consolidata disciplina fiscale in materia di dividendi, interessi, *royalties* e riorganizzazioni societarie a carattere “intracomunitario”⁴⁵.

specifico si è liberamente vincolato. Coerentemente, nelle decisioni che si sono esaminate, la Corte di giustizia si pone anzitutto un problema di competenza (nei termini sopra precisati) e di fronte a norme nazionali apparentemente contrastanti con il diritto europeo (come in ipotesi l'art. 21-*octies*, comma 2, l. 241/1990) non si pone un problema di prevalenza del diritto europeo (e di conseguente disapplicazione della norma nazionale da parte del giudice del rinvio), ma ne ricava invece che il legislatore nazionale non abbia effettivamente voluto rendere applicabile il diritto europeo come interpretato dalla Corte di giustizia.

⁴¹ Si vedano in proposito, con diversità di vedute, i contributi di M. Pierro, G. Ragucci e R. Schiavolin in *NEΩTEPA*, n. 2/2018.

⁴² Evidenzia tale aspetto, proprio con riguardo all'individuazione dell'ambito di applicazione della Carta dei diritti fondamentali, G. Ragucci, *Il diritto ad una buona amministrazione e contraddittorio: lacune, deviazioni e barriere all'accesso nel diritto tributario*, in *NEΩTEPA*, n. 2/2018, 27.

⁴³ Direttive del Consiglio UE n. 2016/1164 del 12-7-2016 e n. 2017/952 del 29-5-2017.

⁴⁴ Art. 83, comma 1, terzo periodo, d.p.r. 917/1986.

⁴⁵ Di cui alla direttiva n. 90/435/CEE sui dividendi “intracomunitari”, le direttive n. 2003/48/CE e n. 2003/49/CE su interessi e *royalties* “intracomunitari” e alla direttiva n. 90/434/CEE sulla riorganizzazioni societarie “intracomunitarie”.

Appare pertanto ormai superata la tradizionale contrapposizione tra tributi “armonizzati” e tributi “non armonizzati”, nei fatti soppiantata da una tripartizione che include la categoria dei tributi “parzialmente armonizzati”, come appunto l’IRES.

Vero è che alla già cospicua disparità di trattamento che consegue alla circostanza che le indagini involgano un tributo “armonizzato” oppure no, si somma una progressiva erosione del diritto europeo a scapito dei diritti nazionali, con conseguente estensione dell’ambito di applicazione del diritto europeo e dei suoi principi generali, compreso quello del diritto al contraddittorio amministrativo.

Il che potenzia ulteriormente il problema della disparità di trattamento, il quale da disparità tra tributo e tributo diviene anche disparità all’interno dello stesso tributo. O meglio:

- se da un lato la crescente “colonizzazione” da parte del diritto europeo di “territori” apparentemente rimasti sotto la sovranità esclusiva degli Stati membri (come le imposte sui redditi) determina la positiva estensione dell’ambito di applicazione di diritti ingiustamente negati dalla giurisprudenza nazionale⁴⁶;
- d’altro lato si acuisce il senso di ingiustizia rispetto a tutto quello (e non è poco) che ne rimane ancora fuori.

Nel caso di due contribuenti IRES, di cui il primo assoggettato ad una verifica “a tavolino” degli ammortamenti dedotti (non coperti dal diritto europeo⁴⁷) e il secondo ad una verifica “a tavolino” degli interessi passivi dedotti (coperti dal diritto europeo⁴⁸), come spiegare al primo contribuente che non ha il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, mentre il secondo lo ha? E nel caso di uno stesso contribuente assoggettato ad una verifica “a tavolino” tanto degli ammortamenti dedotti quanto degli interessi passivi dedotti, ha veramente un senso sostenere che tale contribuente abbia diritto a contraddire sui secondi ma non sui primi?

6. Conclusioni

È indubbio che il sistema stia avviluppandosi, con garanzie individuali riconosciute “a macchia di leopardo”, difficili da giustificare soprattutto sul piano dell’uguaglianza⁴⁹. E se il legislatore riesce a provvedere solo creando nuove

⁴⁶ Cfr. P. Boria, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 400.

⁴⁷ Salvo che per eventuali profili legati ai principi contabili internazionali, di cui si è detto poco sopra nel testo.

⁴⁸ Art. 4 della direttiva del Consiglio UE n. 2016/1164 del 12-7-2016 e n. 2017/952 del 29-5-2017.

⁴⁹ Oltre a quanto esposto nel testo nei precedenti paragrafi, un ulteriore profilo di ingiustificata disparità di trattamento potrebbe manifestarsi in conseguenza dell’operare in Italia dell’art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell’uomo (Cedu). Tale articolo prevede il “Diritto a un equo processo” ed uno dei suoi principali corollari è proprio il diritto al contraddittorio. La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo è orientata nel senso che in linea di principio le garanzie previste dall’art. 6 si applichino non solo rispetto alle attività giurisdizionali (cioè ai “processi” in senso stretto), ma anche alle attività amministrative dirette

disparità (come dimostrato dal recente art. 4-*octies* d.l. 34/2019⁵⁰), è la giurisprudenza – soprattutto quella di legittimità – che dovrebbe farsi carico di intervenire, valorizzando i principi fondamentali del nostro ordinamento, a cominciare proprio dal principio dell’uguaglianza, che in uno con il diritto di difesa e il dovere di imparzialità e buon andamento dell’azione amministrativa impone quantomeno, a nostro avviso, un’interpretazione estensiva dell’esistente e, se del caso, l’integrazione analogica, pacificamente non preclusa con riferimento alle norme tributarie di carattere procedimentale⁵¹. Anche se la via maestra sarebbe, sempre a nostro avviso, quella del riconoscimento dell’esistenza di un sovrastante principio generale idoneo a garantire il diritto al contraddittorio laddove non

all’applicazione di sanzioni pecuniarie a carattere afflittivo (tra le altre: ECHR, *Grande Stevens v. Italy*, 18640/10, 4-3-2014, p.ti 94 s.; più di recente: ECHR, *Sa-Capital Oy v. Finland*, 5556/10, 14-2-2019, p.to 68). Le sanzioni tributarie amministrative previste nel nostro Stato hanno in prevalenza carattere afflittivo (secondo i criteri elaborati dalla Corte europea) ed ai procedimenti previsti per la loro irrogazione risulta pertanto in via di massima applicabile l’art. 6 Cedu (cfr., anche se con riferimento a Stati diversi dall’Italia, ma con riguardo a sanzioni amministrative di importo equiparabile o addirittura inferiore a quelle previste in Italia, ECHR, *Chap Ltd v. Armenia*, 15485/09, 4-5-2017, p.ti 35-36; ECHR, *Cecchetti v. San Marino*, 40174/08, 9-4-2013, p.ti 4 e 20-24). Potrebbero pertanto verificarsi delle situazioni in cui il contraddittorio sia riconosciuto ai fini dell’irrogazione delle sanzioni tributarie (in forza dell’art. 6 Cedu), ma non ai fini dell’accertamento del tributo (secondo la normativa nazionale come interpretata dalla Corte di cassazione). Salvo che l’accertamento del tributo e l’irrogazione delle relative sanzioni sono attività in larga parte basate su un comune presupposto logico-giuridico (l’evasione). Anche per questo il relativo procedimento è tendenzialmente configurato dalla legge in modo unitario (art. 17, comma 1, d.lgs. 472/1997). Per cui alla fine il contribuente, se ammesso a contraddire sulle sanzioni, finisce inevitabilmente, di fatto, per contraddire anche sul tributo (cfr. ECHR, *Jussila v. Finland*, 73053/01, 23-11-2006, p.to 45). Con la conseguenza che, in siffatti casi, si determinerebbe un’ulteriore disparità di trattamento (in ordine al contraddittorio sull’accertamento del tributo), a seconda che nel caso concreto sia o no prevista l’irrogazione di una sanzione a carattere afflittivo. Va però detto che, allo stato attuale, la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo tende a ritenere “compensabile” (e quindi irrilevante) la mancata attuazione in sede amministrativa delle garanzie previste dall’art. 6 Cedu, tutte le volte che l’irrogazione in sede amministrativa di una sanzione a carattere punitivo possa successivamente essere “sottoposta al controllo di un organo giudiziario dotato di piena giurisdizione” (tra le altre: ECHR, *Grande Stevens v. Italy*, 18640/10, 4-3-2014, p.ti 138-140; più di recente: ECHR, *Sa-Capital Oy v. Finland*, 5556/10, 14-2-2019, p.to 72). Il che comporta che la questione di disparità sopra prospettata potrebbe in concreto porsi solo se la Corte arrivasse a negare alle Commissioni tributarie italiane natura di “organo giudiziario dotato di piena giurisdizione” (ad es. per le limitazioni probatorie previste nel relativo giudizio) oppure (rivedendo o definendo meglio il proprio attuale orientamento) negasse la possibilità di spostare in avanti (dalla fase amministrativa a quella giurisdizionale) l’effettiva attuazione delle garanzie previste dall’art. 6 Cedu, quantomeno con riferimento a sanzioni afflittive di particolare gravità, come possono essere quelle tributarie previste in Italia (basti rilevare che rispetto ai principali tributi del nostro ordinamento le sanzioni “ordinarie” nel caso di evasione consistono nella pena pecuniaria dal 90 al 180% e dal 120% al 240% dell’imposta evasa; per cui non è raro vedere sanzioni irrogate di milioni o decine di milioni di euro, con picchi anche di centinaia di milioni di euro). Sulla questione, con generale riferimento al diritto amministrativo, può vedersi Miriam Allena, *Art. 6 CEDU. Procedimento e processo amministrativo*, Napoli, 2012, *passim*.

⁵⁰ Di cui si è detto nella precedente nota 23.

⁵¹ Può in proposito vedersi, se si vuole, I. Manzoni – G. Vanz, *Il diritto tributario. Profili teorici e sistematici*, 2^a ed., Torino, 2008, 118. Più di recente: G. Tinelli, *Istituzioni di diritto tributario. I principi generali*, 5^a, Milano, 2016, 142; G. Melis, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2019, 118.

espressamente previsto, come in un primo tempo riconosciuto dalle stesse Sezioni unite della Corte di cassazione ed in linea con la consolidata giurisprudenza della Corte di giustizia UE.

Diversamente, non resta che pensare alla Corte costituzionale, la quale, investita della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente⁵² nella parte in cui limita la garanzia del contraddittorio endoprocedimentale alle sole ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche nei locali destinati all'esercizio di attività di impresa e di lavoro autonomo, ha nel 2017 dichiarato inammissibile la questione per ragioni processuali⁵³, senza quindi entrare nel merito della questione⁵⁴.

Nella più recente sentenza 11-7-2018, n. 152, sembrano tuttavia presenti delle "aperture" (nel senso auspicato) da parte della Corte costituzionale⁵⁵, la quale, nel giudicare della legittimità costituzionale di talune norme della Regione Sicilia che prevedono, nel caso di evasione, l'automatica iscrizione a ruolo della tassa automobilistica regionale, senza passare per una previa fase di accertamento e senza che sia specificamente prevista alcuna forma di contraddittorio endoprocedimentale, ha ritenuto costituzionali tali norme sulla base della duplice e concorrente considerazione:

- che il riscontro dell'inadempimento del contribuente avviene *per tabulas*, attraverso meri riscontri documentali, ed è per ciò privo di "significativi margini di discrezionalità interpretativa": cosa che di per sé renderebbe non irragionevole la mancanza in via generale del contraddittorio amministrativo⁵⁶;
- che nell'eccezionale ipotesi in cui si rendano necessarie delle "valutazioni interpretative di competenza dell'amministrazione interessata", "possa" (e sembra che la Corte intenda "debba") recuperarsi il contraddittorio amministrativo mediante applicazione di una specifica disposizione dello

⁵² Nonché di altre correlate disposizioni, quali gli artt. 32, 39 e 41-bis d.p.r. 600/1973. Sulle questioni poste al vaglio della Corte costituzionale, anche sotto diversi e ulteriori profili (tra cui in particolare quelli esaminati da Corte cost., 7-7-2015, n. 132), si veda G. Corasaniti, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, spec. par. 5.1, 5.2 e 6.

⁵³ Difettosa motivazione dell'ordinanza di rinvio in ordine alla rilevanza della questione di costituzionalità nel caso di specie.

⁵⁴ Così Corte cost., 13-7-2017, n. 187 e 188 (ord.).

⁵⁵ "Aperture" che peraltro si potevano già cogliere nelle argomentazioni presenti nella sentenza 7-7-2015 n. 132, con cui la Corte costituzionale ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale del contraddittorio amministrativo previsto a pena di nullità dall'art. 37-bis, comma 4, d.p.r. 600/1973, nell'ipotesi di contestazioni di condotte elusive.

⁵⁶ Come più precisamente si legge nei par. 14.6.1. e 14.6.2.: "L'immediata iscrizione a ruolo prevista dalla disciplina regionale censurata si lega ad un tributo il cui profilo determinativo, in caso di inadempimento, emerge *per tabulas*, attraverso meri riscontri documentali; e ciò in termini non diversi da quanto accade per i versamenti non eseguiti, riscontrati in esito ai citati controlli realizzati ex artt. 36-bis del d.P.R. n. 600 del 1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633 del 1972. ... L'inserzione della liquidazione del tributo nella fase di formazione del ruolo appare, quindi, giustificata da una azione amministrativa di determinazione del dovuto priva di significativi margini di discrezionalità interpretativa".

Statuto dei diritti del contribuente (diversa dal più volte citato art. 12, comma 7), cioè l'art. 6, comma 5⁵⁷.

Considerazioni, queste, che se riproposte⁵⁸ nei confronti degli accertamenti in materia di imposte sui redditi e IVA, dove la normalità è che vi siano “valutazioni interpretative di competenza dell'amministrazione interessata” e dove è certamente inapplicabile l'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente⁵⁹, dovrebbero aprire la via ad una generalizzazione del contraddittorio endoprocedimentale ad opera della Corte costituzionale⁶⁰.

⁵⁷ Art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente, secondo il quale “Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta”. Come più precisamente si legge nel par. 14.6.3. della sentenza n. 152/2018 della Corte costituzionale: “Ne consegue che, nelle situazioni ordinarie, laddove al presupposto costitutivo documentato dal PRA non faccia seguito, alla relativa scadenza, l'adempimento dell'obbligazione tributaria, la disciplina regionale censurata finisce per porsi certamente in linea con l'indicazione di principio emergente dall'art. 6, comma 5, dello statuto dei diritti del contribuente. Ciò non preclude, del resto, che, proprio in forza di tale ultima disposizione, l'avviso strumentale ad un contraddittorio antecedente alla formazione del ruolo possa recuperare la sua funzionalità ogni qual volta la determinazione del tributo e l'inadempimento che la fonda riposino su valutazioni interpretative di competenza dell'amministrazione interessata, per ciò solo estranee alle connotazioni di strutturale semplicità che di norma caratterizzano il recupero della tassa in questione”.

⁵⁸ Unitamente a quelle ricavabili dalla precedente sentenza n. 132/2015, che si è citata nella nota n. 52.

⁵⁹ Riguardando esso, come riferito nella precedente nota, la sola ipotesi di iscrizione a ruolo a seguito di semplici controlli automatizzati.

⁶⁰ In proposito rileviamo che è pendente presso la Corte costituzionale (introdotta da Comm. trib. prov. Siracusa, 26-3-2018, n. 170, ord.), una nuova questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente (nonché degli artt. 32, 39 e 41-bis d.p.r. 600/1973) e che la relativa trattazione è avvenuta nella camera di consiglio del 4-12-2019, con relatore lo stesso giudice che è stato relatore della causa e redattore della sentenza n. 152/2018. Si è pertanto in attesa del deposito della relativa sentenza/ordinanza. Sulla questione sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa e sui possibili sviluppi si veda per tutti E. De Mita, *Contraddittorio da potenziare*, cit.