



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

Sezione: Fisco e diritti – Giusto procedimento tributario.

Titolo: *Il contraddittorio endoprocedimentale nella giurisprudenza di legittimità: Regola o principio?*¹

Autore: SIMONE FRANCESCO COCIANI

Sentenza di riferimento: Corte di Cassazione, ss.uu., 9 dicembre 2015, n. 24823; Corte costituzionale, ord. nn. 187, 188 e 189, in data 13 luglio 2017; Corte Giustizia, sentenza 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics e Datema Hellmann Worldwide Logistics.

Parametro convenzionale: Art. 6, CEDU; Art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Parole chiave: Principio del contraddittorio, diritto di essere ascoltati, giusto procedimento tributario, diritto al contraddittorio preventivo, tributi armonizzati, analogia.

Abstract: L'autore esamina le ricadute della recente giurisprudenza di legittimità (Cass., ss.uu., 9 dicembre 2015, n. 24823) in tema di contraddittorio preventivo. Dopo averne messo in evidenza talune incongruenze, ne prospetta il superamento facendo ricorso all'*analogia legis*, peraltro anche alla luce dei principi generali in materia così come interpretati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Abstract: The author examines the impact of recent Supreme Court jurisprudence (Cass., ss.uu., 9 December 2015, n. 24823) about the "audi alteram partem" principle. And, after having highlighted certain inconsistencies, he suggests overcoming these by resorting to the "analogia legis", but also considering the general principles as interpreted in the jurisprudence of the EU Court of Justice.

Sommario: 1. Premessa. - 2. Il perimetro di applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 nella prevalente (e più recente) giurisprudenza della Cassazione. - 3. Le singole, e speciali, "regole di azione" che affermano il diritto del contribuente ad essere previamente sentito. - 4. L'assenza della regola del contraddittorio preventivo rispetto a talune fattispecie di esercizio della potestà

¹ Il presente lavoro è stato elaborato nell'ambito del progetto di ricerca "*Diritti e situazioni giuridiche soggettive tra incertezze (nazionali) e ricerca dell'effettività della tutela (sovranazionale). Una ricerca interdisciplinare*", diretto dalla Prof.ssa Luisa Casseti e finanziato dalla Ricerca di base 2015 – Dipartimento di Giurisprudenza, Università degli Studi di Perugia.



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

amministrativa d'imposizione (riferita a tributi non armonizzati), quale conseguenza della ricostruzione delle sezioni unite del 2015. Profili critici. - 5. Una possibile composizione delle contraddizioni derivanti dalla ricostruzione delle ss.uu. del 2015. - 6. Irrilevanza dei limiti all'analogia. - 7. La distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati. - 8. (Segue): e la sua significatività ai fini dell'applicazione del principio (comunitario) del contraddittorio preventivo. - 9. Conclusioni.

1. Premessa.

Le recenti ordinanze della Corte costituzionale nn. 187, 188 e 189, tutte depositate in data 13 luglio 2017, con cui – come noto – la Consulta ha dichiarato manifestamente inammissibili le rispettive questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, così come sollevate in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione, sembra abbiano deluso le attese degli operatori.

Difatti, assai carica di aspettative era l'attesa per la pronuncia del Giudice delle leggi sul tema del diritto del contribuente al contraddittorio preventivo. Invero, più in particolare, è dato rilevare come – anche nell'ambito della stessa giurisprudenza di legittimità (oltre che in sede di merito) – si contendono il campo (o forse occorrerebbe dire: “*si sono contesi il campo*”) due opposti orientamenti: il primo, secondo cui esisterebbe un principio fondamentale ed immanente dell'ordinamento che, a sua volta, riconosce il diritto del contribuente ad essere sentito prima dell'emanazione del provvedimento impositivo allo stesso diretto (cfr. Cass., ss.uu., 29 luglio 2013, n. 18184; Cass., ss.uu., 18 settembre 2014, n. 19667 e 19668, Cass., ss.uu., 3 dicembre 2014, n. 25561, cui ha fatto seguito la Corte cost., con sent. n. 132/2015); e il secondo, come sembra ormai prevalente, in base al quale un tale principio (immanente), in ragione della sua derivazione comunitaria, sarebbe riscontrabile unicamente con riferimento al novero dei tributi c.d. “armonizzati”, ma non anche rispetto a tutti gli altri tributi (non armonizzati) diversi da quelli per i quali il principio in discorso trova già applicazione per effetto di specifiche regole espressamente dirette ad affermare l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo (cfr. Cass., ss.uu., 9 dicembre 2015, n. 24823)².

² Nello stesso senso si veda anche la più recente Cass. 22 agosto 2017, ord., n. 20267. La sentenza della Cass. n. 24823/2015 sopra citata è stata pubblicata anche in *Dir. prat.*



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Per completezza, quanto alle conseguenze della violazione del principio (immanente) in discorso, quest’ultima giurisprudenza – a differenza della precedente – precisa poi che, con riferimento al novero dei tributi armonizzati (per il quale il principio trova generale applicazione), il contribuente è tenuto a dimostrare che, se il contraddittorio si fosse svolto, il procedimento avrebbe potuto (anche astrattamente) comportare un risultato utilmente diverso per il destinatario dell’atto (è la tesi della c.d. “utilità”)³. Solo in tal caso potrà così farsi valere l’illegittimità dell’atto.

Differentemente, quanto ai tributi per i quali l’ordinamento interno prevede già l’obbligo per l’ufficio del contraddittorio preventivo, la violazione di tale obbligo determina *ex sé* la nullità dell’atto di accertamento.

Peraltro, sul tema del contraddittorio endoprocedimentale si è altresì misurata gran parte della dottrina tributaria, in prevalenza schierata per l’affermazione dell’esistenza di un principio generale ed immanente secondo cui il contraddittorio preventivo sarebbe in ogni caso obbligatorio, a prescindere dalla derivazione comunitaria, o meno, del singolo prelievo⁴. A tale

trib., 2016, II, 241, con commento di E. DE MITA, nonché in *Corr. Trib.*, 2016, 866, con nota di M. BEGHIN.

³ In altre parole, il contribuente è chiamato a dimostrare che la mancata attuazione del contraddittorio ha pregiudicato, ovvero limitato (anche in termini di efficacia), le difese del contribuente medesimo in relazione al contenuto dell’atto di accertamento (cfr. A. LOVISOLO, *Sulla c.d. “utilità” del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 719).

⁴ Senza pretesa di esaustività si vedano G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; ID., *Il contraddittorio come principio generale nel diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.; A. MARCHESELLI, *L’ineffettività del contraddittorio tra i principi interni e comunitari*, in *Corr. Trib.*, 2010, 1776 ss.; G. MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, 474 ss.; A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137 ss.; P. COPPOLA, *Riflessioni sull’obbligo generalizzato d’una “decisione partecipata” ai fini della legittimità della pretesa tributaria e dell’azionabilità del diritto di difesa*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 1041 ss.; D. STEVANATO, R. LUPI, *Sul contraddittorio procedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi Tributari*, n.4/2015, 383 ss.; A. LOVISOLO, *L’osservanza del termine di cui all’art. 12 7° comma dello Statuto dei diritti del contribuente nell’ottica del principio del contraddittorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, 405 ss.; A.E. LA SCALA, *L’effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, I, 394 ss.; G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1217 ss.; M. PIERRO, *Il dovere di informazione*



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

conclusione, come noto, si ritiene di poter giungere valorizzando l'interpretazione del dato positivo, oltre che in senso costituzionalmente orientato⁵, anche in senso "comunitariamente orientato"⁶ e ciò, in particolare, facendo leva sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE⁷.

dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 193 ss.; A. CARINCI – D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *Il fisco*, 2016, 207 ss.; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1575 ss.; G. RAGUCCI, *Contraddittorio e "giusto procedimento" nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, 474 ss.; A. FANTOZZI, *E' già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 24 maggio 2016; F. FARRI, *Contraddittorio: la Cassazione "suggerisce" alla Corte Costituzionale ma sbaglia a inquadrare il problema*, *ivi*; A. RENDA, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 732 ss.; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 345 ss.; 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, 21 ss.

⁵ In tal senso sembra potersi leggere A. FANTOZZI, *E' già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale*, *cit.*, il quale ritiene che il richiamo (fatto dall'art. 12, comma 7) al p.v.c. non abbia altra funzione che ancorare ad un atto formale la rappresentazione della posizione dell'ufficio (posizione che potrebbe alternativamente essere espressa anche attraverso un verbale di risposta ai quesiti o ai questionari), così da poter poi innescare il confronto con il contribuente.

⁶ Tale ricostruzione fa leva sul principio comunitario del giusto procedimento che, riconosciuto anche dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000, ha portato più volte la Corte di Giustizia a farne applicazione in tema di accertamento dei tributi armonizzati, facendo così sorgere un'esigenza di pari trattamento dei comportamenti abusivi riguardanti i tributi non armonizzati. Infatti, secondo il principio del giusto procedimento, ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per esso lesivo, il destinatario della decisione atta ad incidere sensibilmente sui propri interessi deve perciò essere messo in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione. Peraltro il principio del giusto procedimento, seppur non espressamente codificato nel Trattato EDU (che, come noto, all'art. 6 codifica invece il principio del giusto processo), risulta altresì sviluppato ed affermato all'interno dell'ordinamento convenzionale ora richiamato quale principio generale condiviso, in quanto fondamento degli ordinamenti giuridici cui il principio in argomento si riferisce ed in quanto enunciato e reso altresì vincolante dal giudicato degli organi giurisdizionali competenti.

⁷ In tal senso, sembra, la stessa Corte cost. nella sentenza n. 132 del 26 maggio 2015 ove, per l'appunto, viene richiamata la giurisprudenza comunitaria (Corte Giust., sent. 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé* e Corte Giust., sent. 3 luglio 2014, causa C-130/13, *Kamino*; per i commenti alla prima delle due pronunce ora richiamate si si vedano: G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto*



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Ora, la decisione della Consulta di dichiarare manifestamente inammissibili le tre questioni di costituzionalità sollevate, se da un lato impone il protrarsi dell’attesa per giungere all’auspicabile definitiva sistemazione della questione sopra accennata⁸ (giacché non è difficile prevedere che altre analoghe questioni di legittimità saranno presto sollevate), dall’altro impone all’esegeta di verificare se – per via interpretativa – non si possa fin da ora comunque pervenire ad una soluzione capace di ricondurre ad unità l’articolato quadro ricavabile dalla ricostruzione fatta sul tema dalla giurisprudenza di legittimità da ultimo ricordata⁹.

Circa il metodo, al fine di evitare quanto più possibile le suggestioni derivanti da un approccio che muove dal generale (ovvero dai principi¹⁰) per poi andare a cercarne l’incarnazione nelle singole regole di azione, si ritiene di rovesciare l’usuale prospettiva. In altre parole, nel condurre l’indagine ora prospettata, si partirà quindi dall’esame della singola regola di esercizio del diritto (di cui all’art. 12, comma 7, dello statuto dei diritti del contribuente), allo scopo di verificare se sia possibile prospettare l’applicabilità ai casi diversi da quelli originati dall’esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica nei locali destinati ad attività commerciali, industriali, agricole, artistiche e professionali (dal medesimo art. 12 previsti).

Solo dopo si verificherà se la soluzione prospettabile risulti anche compatibile con i principi costituzionali, nonché con quelli ricavabili dagli

comunitario, in *Rass. trib.*, 2009, 569 ss.; A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 203 ss.; C. BORGIA, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia. Il caso Sopropé.*, in <http://diritti-cedu.unipg.it>.

⁸ ovvero all’affermazione dell’esistenza, o meno, di un principio generale ed immanente che riconosca il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo, anche per quanto attiene i tributi non armonizzati per i quali la specifica disciplina non abbia già previsto un simile obbligo.

⁹ Ci si riferisce, in particolare, all’analitica pronuncia resa da Cass., ss.uu., 9 dicembre 2015, n. 24823, con cui, appunto, si è tracciato un quadro assai articolato dei casi in cui sussiste l’obbligo del contraddittorio preventivo, nonché delle conseguenze sull’atto impositivo derivanti dalla violazione di tale obbligo.

¹⁰ Specie se si intende muovere dai principi comunitari (e, in particolare, dal principio del giusto procedimento di cui all’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea). Non si dimentichi, infatti, che il procedimento tributario è connotato da una significativa vincolatezza, mentre il procedimento amministrativo in generale (cui il predetto art. 41 si riferisce), è tendenzialmente discrezionale.



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

ordinamenti comunitario e convenzionale che, in ogni caso, per parte loro contribuiscono a costituire uno spazio giuridico nel quale la tutela del contribuente è sempre più "multilevello". Talché s'impone di tenere in adeguata considerazione anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE e quella della Corte Edu che, a ben vedere, con la giurisprudenza interna intessono un sempre più fitto dialogo che, talvolta, assume il carattere di un vero e proprio confronto¹¹.

All'esito, si cercherà infine di prospettare alcune riflessioni volte a verificare se tali principi, di fonte costituzionale, comunitaria e convenzionale, non possano anche dirsi universalmente riconosciuti in quanto espressione stessa del vivere civile dell'uomo all'interno della società e quindi, come tali, bisognevoli di tutela e protezione da parte di ciascun ordinamento.

2. Il perimetro di applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 nella prevalente (e più recente) giurisprudenza della Cassazione.

Come accennato, ritenendo di principiare dall'esame dell'ambito di applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, occorre tener conto che la prevalente (e più recente) giurisprudenza di legittimità, sulla base di un'interpretazione quanto mai aderente al dato letterale, ritiene la norma in parola riferibile agli accertamenti conseguenti ad "accessi", "ispezioni" e "verifiche fiscali" svolti "nei locali destinati all'esercizio di attività

¹¹ Il riferimento è a Corte Giust., 8 settembre 2015, causa C-105/14, *Taricco*, cui ha fatto seguito Corte cost., ord. n. 24, 1° febbraio 2017, che ha sollevato in via pregiudiziale – ai sensi e per gli effetti dell'art. 267 del TFUE – la questione dell'interpretazione dell'art. 325, parr. 1 e 2, del medesimo TFUE. Come noto, la questione è stata recentemente (e definitivamente) risolta dalla Corte di Giustizia con sentenza in data 5 dicembre 2017, causa C-42/17, con cui la Corte stessa ha chiarito che l'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE dev'essere interpretato nel senso che esso impone al giudice nazionale di disapplicare, nell'ambito di un procedimento penale riguardante reati in materia di imposta sul valore aggiunto, disposizioni interne sulla prescrizione, rientranti nel diritto sostanziale nazionale, che ostino all'inflizione di sanzioni penali effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell'Unione europea o che prevedano, per i casi di frode grave che ledono tali interessi, termini di prescrizione più brevi di quelli previsti per i casi che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, a meno che una disapplicazione siffatta comporti una violazione del principio di legalità dei reati e delle pene a causa dell'insufficiente determinatezza della legge applicabile, o



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali” (cfr. art. 12, comma 1, della legge n. 212/2000), tanto è vero che lo stesso comma 7 del medesimo art. 12 afferma il diritto del contribuente di controdedurre (solo) “*dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo*”¹².

Peraltro, secondo la medesima giurisprudenza di legittimità, l’intera disciplina contenuta nell’art. 12 risulta palesemente calibrata sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive (dallo stesso) subite *in loco*.

Ed ancora, sempre a parere dei supremi giudici, ravvisare nella disposizione in rassegna la fonte di un generalizzato diritto del contribuente al contraddittorio fin dalla fase di formazione della pretesa fiscale comporterebbe un’inammissibile *interpretatio abrogans* di parte qualificante del dato normativo. Ciò tanto più in considerazione del fatto che non irragionevole proiezione teleologica del riferito dato testuale – tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale alle sole verifiche *in loco* – è 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, adeguare e

dell’applicazione retroattiva di una normativa che impone un regime di punibilità più severo di quello vigente al momento della commissione del reato.

¹² Cfr., tra le tante, Cass., ss.uu. civ., 9 dicembre 2015, n. 24823, secondo cui l’ordinamento non offre spunti positivi per postulare l’esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale. Anzi, a parere della stessa S.C., le garanzie di cui all’art. 2, comma 7, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove è esercitata l’attività imprenditoriale o professionale del contribuente (nello stesso senso si vedano: Cass. n. 26316/2010, Cass. n. 21391/2014, Cass. n. 15583/2014, Cass. n. 13588/2014, Cass. n. 7598/2014, Cass. n. 25515/2015, 2360/2013, Cass. n. 446/2013, Cass. n. 16354/2012, con l’eccezione di Cass. n. 2594/14) e ciò indipendentemente dal fatto che l’operazione abbia o meno comportato la constatazione di violazioni fiscali (cfr. Cass., 15010/2014, Cass. n. 9424/2014, Cass. n. 5374/2014, Cass. n. 2593/2014, Cass. n. 20770/2013, Cass. n. 10381/11).



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

chiarire, nell’interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali¹³.

3. Le singole, e speciali, “regole di azione” che affermano il diritto del contribuente ad essere previamente sentito.

Così delineato, sulla scorta della ricostruzione effettuata dalla giurisprudenza di legittimità assolutamente prevalente, l’ambito di applicazione dell’art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, non resta che prendere atto di quanto precisato dalle stesse sezioni unite del 2015 in ordine al complessivo – ed articolato – quadro delle fattispecie per le quali sussiste il diritto del contribuente ad essere sentito prima dell’emanazione del provvedimento impositivo.

Più in particolare, come appunto ritenuto dalla menzionata giurisprudenza, in aggiunta alle fattispecie ricomprese nella clausola – che potremmo anche definire – “quasi generale” costituita dall’art. 12, comma 7, più volte richiamato, occorre dare atto che esistono nel nostro ordinamento alquanto speciali clausole (*rectius*: regole di azione) che, seppur a condizioni e con modalità differenti fra loro, affermano, di volta in volta, in rapporto cioè a specifiche ipotesi, il diritto del contribuente ad essere previamente sentito. Basti pensare, ad esempio, agli accertamenti c.d. “standardizzati” (perché fondati su parametri o su studi di settore)¹⁴, ovvero a quelli in materia di iscrizioni ipotecarie¹⁵, o a quelli in materia di abuso del diritto¹⁶, o ancora in tema di iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni¹⁷, come pure da iscrizioni a ruolo ex artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r.

¹³ Così Cass., ss.uu. civ., 9 dicembre 2015, n. 24823, ove non si manca di osservare che, nel definire il principio di diritto affermato, la precedente Cass., ss.uu. civ., 14 maggio 2013, n. 18184, ha, non a caso, espressamente correlato la decorrenza del termine dilatorio, destinato all’espletamento del contraddittorio, al momento del rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni al contribuente nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un’ispezione o una verifica nei locali destinati all’esercizio dell’attività.

¹⁴ Cfr. art. 3, comma 185, legge n. 549 del 1995 e art. 10, comma 3-bis., legge n. 146/1998.

¹⁵ Art. 77, comma 2-*bis*, d.p.r. n. 602/1973.

¹⁶ Art. 10-*bis*, comma 6, legge n. 212/2000.

¹⁷ Cfr. art. 6, comma 5, legge n. 212/2000.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

29 settembre 1973, n. 600, ovvero all’accertamento sintetico del reddito complessivo netto ai fini dell’Irpef¹⁸, o ancora all’accertamento con cui si contesti la deducibilità di componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in stati o territori a regime fiscale privilegiato¹⁹, ovvero, infine all’accertamento in materia di tributi doganali²⁰.

Ebbene, come accennato, da un così articolato quadro la giurisprudenza di legittimità ha dedotto la mancanza di una clausola generale – diversa da quella di cui al più volte richiamato art. 12, comma 7, dello statuto – da cui possa ricavarsi l’esistenza di un principio, generale ed immanente, che affermi l’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale²¹. Invero, secondo la predetta ricostruzione giurisprudenziale, non potrebbe a tal fine invocarsi la legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo (che, espressamente, esclude dalla disciplina partecipativa dalla stessa prevista i procedimenti tributari in quanto regolati da apposite norme) e difatti, se un tale principio generale potesse dirsi esistente, non si spiegherebbe perché mai la legge delega n. 11 marzo 2014, n. 23, per la revisione del sistema fiscale, ancorché sul punto rimasta inattuata, avrebbe comunque previsto l’introduzione di forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi [cfr. art. 1, comma 1, lett. b)], nonché il rafforzamento del contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di

¹⁸ Cfr. art. 38, comma 7, d.p.r. n. 600/1973.

¹⁹ Cfr. il testo dell’ormai abrogato art. 110, comma 11, d.p.r. n. 917/1986.

²⁰ Cfr. art. 11, comma 4-*bis*, d. lgs. n. 374/1990.

²¹ Si potrebbe quindi ritenere che, negando l’esistenza di un principio generale ed immanente che affermi il diritto del contribuente al contraddittorio, si impedisce così di procedere attraverso la c.d. “*analogia juris*”. L’*analogia juris*, infatti, presuppone l’esistenza di un principio generale ricavabile da una pluralità di norme, in guisa tale da consentire poi l’applicazione del principio al caso singolo per il quale vi è una lacuna. Si noti però che, secondo taluni, la distinzione tra *analogia juris* e *analogia legis* è da considerarsi quanto meno superata (cfr. M. BOSCARELLI, *L’analogia giuridica*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1956, 647 ss.). Deve tuttavia sul punto osservarsi che, ancorché la funzione sia la medesima, la struttura logica dei due tipi di analogia è comunque diversa: nell’*analogia juris* vi è un rapporto di sussunzione tra la specie e il genere, mentre nell’*analogia legis* vi è un rapporto di somiglianza (cfr. N. BOBBIO, *Analogia*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, I, 1957, 605).



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

liquidazione all’esaurimento del contraddittorio procedimentale [cfr. art. 9, comma 1, lett. b)]²².

Da quanto sopra esposto consegue che – sempre secondo le medesime sezioni unite del 2015 – in tema di tributi non armonizzati, al di fuori dei casi in cui l’attività ispettiva sia svolta *in loco* (*rectius*: presso i locali destinati all’esercizio dell’attività), ovvero al di fuori dei casi in cui singole regole di azione impongano all’Ufficio di previamente sentire il contribuente²³, non sussiste alcun principio generale che affermi il diritto del contribuente al preventivo contraddittorio.

4. L’assenza della regola del contraddittorio preventivo rispetto a talune fattispecie di esercizio della potestà amministrativa d’imposizione (riferita a tributi non armonizzati), quale conseguenza della ricostruzione delle sezioni unite del 2015. Profili critici.

Giunti a questo punto è senz’altro opportuno precisare che, in base a quanto ritenuto dalle sezioni unite del 2015, nel caso di tributi non armonizzati ben vi possono essere casi in cui la potestà amministrativa d’imposizione può essere esercitata senza necessariamente dover osservare il principio del contraddittorio endoprocedimentale. Le relative fattispecie possono essere desunte leggendo, *a contrario*, l’art. 12 dello statuto, così come pure le singole regole di azione in precedenza richiamate.

In altri termini, in tutti i casi diversi da quelli di cui alle singole regole di azione prima elencate, così come anche nei casi di controlli che non si concludano con un rilascio di un verbale e, infine, così come pure in tutti i casi diversi da quelli in cui i controlli siano svolti presso i locali dal contribuente destinati all’esercizio dell’attività, beninteso con riferimento al solo (invero

²² Invero, non sembra che il riferimento alla legge delega possa dirsi (univocamente) conducente nel senso fatto proprio dalla giurisprudenza in esame. Difatti, potrebbe anche ritenersi che il principio che afferma l’obbligo del contraddittorio nella legge delega in discorso abbia in realtà valenza ricognitiva, nel senso che abbia la funzione di esprimere con nettezza l’esistenza di un principio comunque già ricavabile dalla sistematica dell’ordinamento. Analogamente A. LOVISOLO, *La sentenza Sezioni Unite 24823/2015 e il requisito della “utilità” del previo contraddittorio endoprocedimentale: osservazioni e critiche*, in Fondazione Antonio Uckmar, *Per un nuovo ordinamento tributario, atti preparatori*, Padova, vol. II, 519.

²³ Cfr. le note da n. 14 a n. 20 che precedono.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

ampio) novero dei tributi non armonizzati, a detta della più volte richiamata giurisprudenza non sussiste alcuna regola (né tantomeno alcun principio generale) che impone il contraddittorio preventivo con il contribuente²⁴.

E’ questo il caso dei controlli svolti direttamente presso l’Ufficio (ad esempio, a tutta prima, anche nell’ambito dell’accertamento parziale *ex art. 41-bis* del d.p.r. n. 600/1973²⁵), come pure è il caso – a quanto sembra stando al tenore letterale dell’art. 12, comma 1, della legge n. 212/2000 – dei controlli operati presso l’abitazione del contribuente.

Difatti, con particolare riferimento a quest’ultima modalità di controllo, è innegabile che essa si pone al di fuori del perimetro fissato dall’art. 12 predetto che, al comma 1, per l’appunto, si limita a prendere in considerazione i soli accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuati, letteralmente, “*nei locali destinati all’esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*”²⁶.

Peraltro, anche sulla base di un’interpretazione logica del predetto art. 12, comma 1 – laddove esso (al secondo periodo del medesimo comma 1) precisa che tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali “*si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l’orario ordinario di*

²⁴ Ciò vale a dire che – all’esito dell’interpretazione della Cassazione sopra richiamata – ci si trova di fronte ad una lacuna dell’ordinamento. Sul problema posto dalle lacune nell’interpretazione del diritto tributario si veda G. MELIS, *L’interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2003, 370 ss., ove, appunto, si premette che la lacuna è una creazione dell’interprete che accerta l’impossibilità di ricavare mediante il procedimento ermeneutico una risposta immediata ad una questione di diritto (cfr., in part., 372-373).

²⁵ Eccezione fatta che per quei casi in cui l’accertamento parziale muova da segnalazioni della stessa amministrazione periferica (es. un ufficio della medesima Agenzia delle entrate), magari all’esito di attività ispettiva svolta *in loco* (*rectius*: presso i locali destinati all’attività).

²⁶ Ora, è pur vero che, generalmente, in caso di accessi e ispezioni presso l’abitazione del contribuente il medesimo sarà stato comunque già fatto oggetto di accessi e ispezioni anche presso la sede destinata ad esercizio dell’attività, ma non può per questo escludersi il caso di un contribuente (o forse, più genericamente, di un soggetto passivo) che non svolga alcuna attività e che, ciò nonostante, sia fatto oggetto di controlli domiciliari e successivo accertamento, dunque senza che l’Ufficio debba perciò rispettare l’obbligo di cui all’art. 12, comma 7, della legge 212/2000. Analogamente potrebbe darsi il caso di contribuente verificato in ufficio (c.d. “verifica a tavolino”) dopo (o anche prima di) essere stato fatto oggetto di accesso e ispezione domiciliare. E, dunque, anche in questo caso senza avere diritto ad essere previamente sentito.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente” –, è possibile evincere che la fattispecie del controllo c.d. “domiciliare”²⁷ si pone al di fuori del perimetro di riferimento tracciato dal predetto art. 12 dello statuto²⁸ e quindi, in via di ulteriore conseguenza, non s’impone il preventivo confronto con il contribuente a mente del successivo comma 7 dello stesso art. 12.

Secondo questa ricostruzione, del resto, a nulla rileva l’obbligo sussistente in capo ai verificatori di contestare, mediante apposito processo verbale, le violazioni (delle norme contenute nelle leggi finanziarie) eventualmente rilevate nel corso dell’attività ispettiva²⁹.

Difatti, la giurisprudenza sopra richiamata fa discendere il “quasi generale” obbligo del contraddittorio preventivo (al di fuori del novero dei tributi armonizzati, come pure al di fuori delle singole regole di azione che un tale contraddittorio anticipato prevedono) dalla consolidata interpretazione della “regola” di cui all’art. 12, comma 7, dello statuto, di tal guisa negando l’esistenza di un principio generale ed immanente volto ad affermare l’esistenza di uno speculare diritto al contraddittorio in capo al contribuente.

E ancora, sempre secondo la predetta impostazione, la disposizione da ultimo richiamata, lungi dall’affermare la necessità (e quindi l’obbligatorietà) del contraddittorio in discorso in ragione della funzione che ad esso può attribuirsi in chiave cooperativa rispetto alle contestazioni contenute nel processo verbale, afferma la sussistenza del diritto in parola unicamente nel caso in cui l’attività di verifica sia svolta nei locali dal contribuente destinati all’esercizio dell’attività e non già anche, più genericamente, *in loco*, ad esempio presso l’abitazione del contribuente medesimo. In quest’ultima ipotesi, portando alle estreme conseguenze l’impostazione della giurisprudenza di

²⁷ Di cui all’art. 52, comma 2, del d.p.r. n. 633/1972, debitamente richiamato dall’art. 33, comma 1, del predetto d.p.r. n. 600/1973.

²⁸ Opinare diversamente (nel senso di ravvisare nella disposizione in rassegna la fonte di un generalizzato diritto del contribuente al contraddittorio fin dalla fase della formazione della pretesa) – secondo la più volte citata giurisprudenza di legittimità – “*comporterebbe un’inammissibile interpretazione abrogans di parte qualificante del dato normativo*” (cfr. Cass., ss.uu. civ., n. 24823/2015, par. 4.1.).



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

legittimità in esame, ancorché sussiste l’obbligo di redigere un processo verbale di constatazione, ciò non imporrebbe all’Ufficio di attendere lo spirare del termine di sessanta giorni prima di emanare l’atto di accertamento, così impedendosi al contribuente verificato (ove non già fatto oggetto di controlli presso i locali destinati all’esercizio dell’attività³⁰) di disporre del tempo necessario per offrire all’Ufficio le opportune spiegazioni, anche in ragione di quel principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente di cui all’art. 12, comma 7, sopra ricordato.

Invero, se si osserva che la giurisprudenza in esame – nel motivare la ricostruzione di cui sopra si è dato conto – giustifica la propria impostazione sulla base della *ratio legis*³¹ dell’art. 12 predetto – consistente nella peculiarità stessa delle verifiche (effettuate presso i locali destinati all’esercizio di attività) in quanto caratterizzate dall’autoritativa intromissione dell’amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli, di talché si giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell’interesse del contribuente, e della stessa amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali ove l’attività è svolta –, non ci si può non avvedere che anche nel caso (non espressamente previsto nell’art. 12 dello statuto) delle verifiche effettuate presso l’abitazione del contribuente s’imporrebbe un analogo controbilanciamento, ancorché esso non risulti espressamente ricavabile dal tenore letterale del medesimo art. 12, comma 7, più volte richiamato.

5. Una possibile composizione delle contraddizioni derivanti dalla ricostruzione delle ss.uu. del 2015.

²⁹ Cfr. art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4 nel testo ancora vigente.

³⁰ Nel qual caso il suo diritto al contraddittorio sussisterebbe in ragione del verificarsi di tale circostanza.

³¹ E’ appena il caso di osservare che la succitata giurisprudenza evita accuratamente di richiamare il sintagma “*ratio legis*”, preferendo esprimersi in termini di “proiezione teleologica”. Ora – pur senza anticipare considerazioni che saranno più oltre svolte – si noti che, nella ricostruzione delle più acute elaborazioni di logica giuridica, la *ratio legis* ha la funzione di dar conto del criterio alla cui stregua a due differenti fattispecie astratte viene imputata la stessa conseguenza giuridica, così come derivante da una premessa (ancorché implicita) situata ad un livello di generalità superiore rispetto al livello delle premesse esplicite (cfr. N. BOBBIO, *L’analogia nella logica del diritto*, Torino, 1938, *passim*).



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

L’*actio finium regundorum* sopra svolta con riferimento alla portata della norma di cui all’art. 12, comma 7, dello statuto, così come interpretato coerentemente sviluppando la tesi argomentativa della consolidata giurisprudenza di legittimità, ha mostrato come possano verificarsi alcune aporie. Una di queste è senz’altro costituita dalla – secondo la predetta giurisprudenza – ritenuta applicabilità del diritto al contraddittorio preventivo al (solo) caso delle verifiche svolte presso i locali aziendali e – deve ritenersi – non anche a tutti gli altri casi di verifiche svolte in luoghi diversi da tali locali aziendali, ma pur sempre ove i verificatori possano direttamente esercitare i loro più penetranti poteri istruttori. Ad esempio, uno di tali casi si ha quando l’attività di controllo sia svolta presso l’abitazione privata del contribuente (ma considerazioni analoghe potrebbero svolgersi pure nell’ipotesi di controlli svolti presso l’abitazione di un soggetto terzo, diverso dal contribuente).

In una simile ipotesi, nel caso in cui l’attività di controllo riguardasse tributi non armonizzati, e qualora non risultasse applicabile alcuna delle regole di azione sopra richiamate che un tale diritto al contraddittorio endoprocedimentale espressamente affermano, non risulterebbe applicabile il disposto di cui all’art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 perché – come già chiarito – secondo la giurisprudenza di legittimità esso presuppone l’esercizio di poteri istruttori nei locali destinati all’attività del contribuente.

Viene quindi da chiedersi se una tale contraddizione possa essere tollerata – anche in quanto essa porta con sé un’irrazionale discriminazione (e dunque una violazione del principio di uguaglianza di cui all’art. 3 Cost.) – o se non si debba prima cercare di comporla, se del caso, pure tentando di ricostruire le connessioni razionali ed organiche che formano la trama del quadro sistematico di riferimento³².

³² Si noti infatti che l’art. 12, comma 2, delle disposizioni sulla legge in generale in proposito dispone che: “*Se una controversia non può essere decisa con una precisa disposizione, si ha riguardo alle disposizioni che regolano casi simili o materie analoghe; se il caso rimane ancora dubbio, si decide secondo i principi generali dell’ordinamento giuridico dello Stato*”.



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

Nel condurre un simile procedimento volto alla composizione della segnalata aporia³³, quanto meno in una prima fase, si eviterà di premettere l'esistenza di un principio generale ed immanente (invero escluso dalla Cassazione n. 24823/2015) che proclami il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale³⁴; tuttavia non si potrà evitare di procedere ad una ricostruzione della portata del complesso normativo e delle relazioni giuridiche che si sviluppano al suo interno, onde, per questa via, giungere all'individuazione della soluzione giuridica più appropriata da applicare al caso concreto³⁵.

Ora, tale procedimento di giustificazione giuridica (svolto ad un livello logico "inferiore" rispetto a quello occupato dai principi), stanti le somiglianze tra la fattispecie disciplinata (controlli presso la sede dell'attività) e quella non disciplinata (controlli presso l'abitazione)³⁶, sembra poter essere efficacemente realizzato – attraverso il ricorso all'analogia³⁷ – applicando alla fattispecie

³³ che, per parte sua, discende dalla formulazione casistica dell'art. 12 dello statuto. E' infatti noto che il carattere casistico di una norma ne aumenta (e non già ne diminuisce) la vaghezza e l'ambiguità, diminuendo così il grado di certezza del diritto.

³⁴ E' infatti noto che, se pure la legge può ben mostrare alcune lacune, l'esigenza che per qualsiasi caso concreto si trovi una soluzione impone che le lacune vengano colmate. E, a tal fine, il diritto offre due mezzi: l'analogia e il ricorso ai principi generali del diritto. (cfr. E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, (1932), in *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962, 290).

³⁵ Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 185, secondo cui la norma da applicare in una determinata fattispecie non è il risultato di un'operazione di interpretazione di una singola e limitata disposizione, quanto piuttosto il risultato dell'opera di riconoscimento del sistema di diritto e dei suoi nessi interni.

³⁶ E' infatti la rilevanza delle somiglianze che determina l'equiparazione del trattamento giuridico, mentre la rilevanza delle differenze determina la negazione dell'equiparazione del trattamento giuridico (cfr. V. VELLUZZI, *E. Vanoni e l'analogia giuridica: note a margine*, in G. Ragucci, cur., *Ezio Vanoni. Giurista ed economista*, Milano, 2017, 184 ss., ove la precisazione che, nel tentativo di procedere per analogia, l'interprete compie la comparazione tra classi di casi omogenee per grado di generalità, e non tra una fattispecie concreta e una astratta. Ed, ancora, che in ambito giuridico si ritiene, in maniera pressoché pacifica, che il criterio da utilizzare per tale giudizio di somiglianza altro non è che la *ratio legis*).

³⁷ Nella sua particolare declinazione della *analogia legis*. Questa presuppone il ricorso ad una singola norma (e non già ad un principio generale) per colmare una lacuna dell'ordinamento. Quanto all'analogia giuridica (sotto il particolare profilo dell'*analogia legis*), questa può essere spiegata facendo ricorso all'eloquente esemplificazione già fatta da autorevole dottrina: "Se è vietata la vendita di libri osceni, sarà analogicamente da vietarsi la vendita dei libri gialli (e perché non anche, aggiungo, dei libri di filosofia?), o invece quella dei dischi osceni?" (cfr. N. BOBBIO, *Analogia*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, I, 1957, 603)



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

sopra ipotizzata (controllo presso l’abitazione del contribuente, non incluso tra le fattispecie previste dall’art. 12, comma 1) quella stessa disposizione di cui all’art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 che il contraddittorio preventivo prevede³⁸ (perché necessitato in occasione di controlli presso i locali aziendali attraverso i quali i verificatori possono autonomamente cercare, e se del caso acquisire, elementi probativi a sostegno della pretesa fiscale)³⁹.

Deve però ammettersi che a una simile conclusione (applicazione dell’art. 12, comma 7, al caso dei controlli presso l’abitazione) non può giungersi se si limita l’esame alla sola disposizione di riferimento (art. 12, comma 1) – come peraltro sembra voler fare la giurisprudenza di legittimità –, rinunciando quindi a conoscere e a ponderare sia la *ratio legis* della disposizione in discorso, ma anche l’intero quadro sistematico⁴⁰. In altre parole, solo conoscendo il sistema, ricostruito nella sua razionalità e coerenza (anche in ragione delle *rationes* delle varie disposizioni), sarà possibile trovare per ciascun caso la sua esatta collocazione alla luce della singola norma che, peraltro, di quel sistema è espressione⁴¹.

³⁸ O meglio, applicando alla fattispecie non regolata, più che la disposizione (che altra fattispecie regola), la medesima conseguenza giuridica prevista dalla disposizione per la fattispecie (analogica) dalla medesima (già) regolata.

³⁹ Difatti, se la “giustificazione” (o meglio la *ratio legis*) della norma di cui all’art. 12, comma 7, dello statuto – così come ricostruita dal richiamato giudice di legittimità – è conseguenza dell’invasività dei controlli in quanto effettuati, ex art. 12, comma 1, del medesimo statuto, presso i locali aziendali del contribuente, non può allora negarsi che, *a fortiori*, anche nel caso di controlli presso l’abitazione privata (ancorché non contemplati nella casistica prevista dal medesimo art. 12, comma 1) debba prevedersi l’applicazione della garanzia del contraddittorio preventivo di cui all’art. 12, comma 7, predetto. Invero, risulta del tutto evidente l’*eadem ratio* che sta alla base delle garanzie del contribuente in entrambi i casi di controlli ispettivi (sia presso i locali c.d. “aziendali”, sia presso l’abitazione privata). Difatti: *ubi eadem ratio, ibi eadem juris dispositio*.

⁴⁰ Cfr G. TARELLO, *L’interpretazione della legge*, Milano, 1980, 352 s..

⁴¹ In tal senso L. GIANFORMAGGIO, *Analogia*, in *Dig. IV, disc. priv. sez. civ.*, I, 1987, 320 s. Si noti poi che, secondo l’Autrice, il fondamento dell’analogia nel diritto è il nucleo razionale dell’idea della giustizia distributiva, cioè l’eguaglianza, che non soccorre solo nell’applicazione delle regole, ma anche nella loro produzione. Talché anche la giustizia delle regole è eguaglianza: eguaglianza di rapporti, cioè proporzionalità. Tanto è vero che la giustificazione della soluzione sopra proposta (applicabilità dell’art. 12, comma 7, al caso del controllo presso l’abitazione del contribuente) non può che discendere da un giudizio da svolgere intorno all’art. 12, comma 1, (che il caso del controllo presso l’abitazione privata non considera) alla luce del fondamentale parametro dell’eguaglianza costituito dall’art. 3 Cost.



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

Ed ancora, parafrasando una felice definizione, poiché il sistema giuridico non è un *locus naturalis* ma un *locus artificialis*⁴², non v'è dubbio che questo è il prodotto perennemente *in fieri* della collaborazione tra legislatori, giuristi e giudici⁴³ che, indistintamente, tutti assieme debbono concorrere all'innalzamento del grado di razionalità e coerenza interna dello stesso, anche allo scopo di formare il quadro di riferimento entro il quale sia possibile ricavare regole per la risoluzione dei casi non previsti dalle singole norme che il sistema stesso compongono⁴⁴.

6. Irrilevanza dei limiti all'analogia.

Per completezza, risolta, attraverso il ricorso all'analogia, la contraddizione originata dalla posizione della giurisprudenza di legittimità in precedenza esaminata, conviene ora dar conto – seppur brevemente – dell'insussistenza di limiti espliciti all'impiego del procedimento analogico nel diritto tributario, in specie con riferimento al principio della riserva di legge⁴⁵.

Così, se è pur vero che il ricorso all'analogia incontra dei limiti: costituiti dalle norme c.d. "eccezionali" e da quelle di tipo penale (cfr. art. 14 delle disposizioni preliminari sulla legge in generale), può osservarsi che – quanto meno in linea generale – la norma tributaria sostanziale è sì a fattispecie (tendenzialmente) esclusiva ma non anche, necessariamente, norma

⁴² N. IRTI, *L'ordine giuridico del mercato*, Bari, 2004, 31 ss. Peraltro, già Vanoni osservava che l'esigenza della generalità e dell'uguaglianza dell'imposizione spiega e giustifica l'uso dell'analogia nell'interpretazione della legge tributaria che, in quanto opera umana, per quanto ben elaborata, non può essere completa, non può essere perfetta e non può prevedere tutte le ipotesi possibili. Cfr. E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, (1932), in *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962, 299.

⁴³ Cfr. L. GIANFORMAGGIO, *Analogia*, cit., 326.

⁴⁴ Il criterio della coerenza interna del sistema, infatti, si risolve in un giudizio di compatibilità logica con i principi e con le regole di fondo che emergono dalle varie partizioni del sistema.

⁴⁵ Il tema è stato da tempo affrontato. Cfr. M.S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1941, 173; E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, cit., 291 ss.; A. AMATUCCI, *L'interpretazione della norma di diritto finanziario*, Napoli, 1965, 58; G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, VIII ed., Torino, 1989, 81 e, più di recente, A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, III ed. Torino, 2003, 235.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

eccezionale⁴⁶. E in ogni caso, per quanto concerne ciò che ci occupa, il ricorso all’analogia – da tempo ritenuto praticabile (anche) con riferimento alle norme tributarie sostanziali, seppur nei limiti (talvolta ristretti) del carattere esclusivo di queste⁴⁷ – è stato qui proposto con riferimento non già a norme tributarie impositrici ma, più semplicemente, con riferimento a norme procedurali (che, come nel caso *de quo*, fissano le regole di azione della finanza nell’ambito dell’attività di attuazione amministrativa del tributo)⁴⁸.

E’ dunque evidente che, nel caso di specie, non vi sono impedimenti a ricorrere all’analogia.

7. La distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati.

Superata, mediante il ricorso all’analogia, l’aporia costituita dalla mancata espressa applicabilità della regola di cui all’art. 12, comma 7, della n. 212/2000 al caso di verifiche presso l’abitazione del contribuente (ipotesi questa non contemplata espressamente fra quelle di cui all’art. 12, comma 1, del medesimo statuto del contribuente), conviene ora ritornare al principio di diritto espresso dalle Sezioni Unite della Cassazione, nella sentenza n. 24823/2015, laddove si riconosce l’esistenza di un generalizzato diritto del contribuente al

⁴⁶ Per vero si è altresì osservato che vi possono anche essere fattispecie sostanziali a forma “libera” o “aperta”, la cui interpretazione comporta inevitabilmente il superamento del dato testuale e l’individuazione di casi analoghi (cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2017, 197 s.).

⁴⁷ Cfr. gli autori citati nelle due note che precedono. Diversamente, ritengono che dal principio della riserva di legge discenda un divieto di analogia (beninteso con riferimento alle sole norme tributarie impositrici) A. UCKMAR, *La legge del registro. Commento teorico*, Padova, 1958, vol. I, p. 91; A.D. GIANNINI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, ristampa IX ed., 1968, p. 44; A. BERLIRI, *Corso istituzionale di diritto tributario, I*, Milano, 1980, 19 ss.

⁴⁸ Sulla praticabilità del ricorso all’analogia, specialmente con riferimento alle norme dirette a consentire l’attuazione del tributo, si veda, di recente, G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, Padova, 2016, 142. Secondo l’Autore, infatti, una lacuna normativa nel sistema applicativo del tributo richiede un intervento correttivo che ben può essere desunto da norme regolanti fattispecie analoghe o, in mancanza, dagli stessi principi generali dell’ordinamento. Nello stesso senso, ovvero sulla pacifica praticabilità dell’analogia rispetto alle norme che regolano il procedimento che porta all’accertamento e alla riscossione del tributo, come pure come riferimento alle norme sul processo tributario, si veda da ultimo G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 195 s.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

contraddittorio endoprocedimentale (solo) con riferimento ai tributi c.d. “armonizzati”.

Al riguardo, i supremi giudici affermano che, in tema di tributi armonizzati, ha luogo la diretta applicazione del diritto dell’Unione, cosicché la violazione del correlativo obbligo del contraddittorio preventivo comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l’invalidità dell’atto purché il contribuente assolva l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, sempreché l’opposizione di dette ragioni non si riveli puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali (finalità) esso è stato predisposto⁴⁹.

A ben vedere, la richiamata giurisprudenza di legittimità, nel costruire il percorso argomentativo volto all’affermazione del principio di diritto sopra accennato, dà atto che nel diritto europeo il contraddittorio endoprocedimentale, (anche) in materia tributaria, costituisce principio di generale applicazione, pur essendone valutati gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici, mentre nel diritto interno tale principio – costruito in termini di obbligo gravante sull’a.f. a pena di nullità dell’atto – opera soltanto in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato⁵⁰.

Talché – a detta della richiamata giurisprudenza – *“l’indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. “non armonizzati” (in particolare: quelli diretti), estranei alla competenza dell’Unione Europea, e di quelli c.d. “armonizzati” (in particolare: l’Iva), in detta sfera rientranti”*⁵¹.

⁴⁹ Sotto quest’ultimo profilo si veda Corte Giust., sent. 3 luglio 2014, causa C-130/13, *Kamino*.

⁵⁰ Cfr. Cass., ss.uu., n. 24823/2015, par. 6.1.

⁵¹ Cfr. Cass., ss.uu., n. 24823/2015, par. 6.1., ove poi si aggiunge che nel campo dei tributi armonizzati l’obbligo del contraddittorio assume, invece, rilievo generalizzato (cfr. il successivo par. 6.3.).



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

In altre parole, dalla lettura della sentenza in esame, il novero dei tributi armonizzati – poiché rientrante nella competenza del legislatore comunitario – costituisce l'ambito privilegiato nel quale trova applicazione il principio generale del contraddittorio, appunto in quanto espressione del diritto dell'Unione. Diversamente, quanto ai tributi non armonizzati, tale principio generale di matrice comunitaria non trova applicazione se non nei casi tassativamente previsti (dalle norme interne).

8. (Segue): e la sua significatività ai fini dell'applicazione del principio (comunitario) del contraddittorio preventivo.

Come sopra osservato, i giudici di legittimità distinguono i tributi in armonizzati (ai quali si applica il principio del contraddittorio) e non armonizzati (ai quali si applica il principio non si applica).

Tuttavia, a ben vedere, pare a chi scrive che tale novero dei tributi armonizzati non esaurisca, di per sé, l'ambito delle competenze (anche solo materiali) del legislatore comunitario, quanto meno ai fini che in questa sede interessano.

E' infatti fin troppo noto, da tempo, che il legislatore comunitario ha ritenuto di intervenire anche in materia di imposte dirette, allorquando queste assumano una rilevanza tale da ostacolare l'esercizio delle libertà fondamentali; del pari anche la Corte di Giustizia è sempre più frequentemente intervenuta allorquando abbia ritenuto anche solo messi in pericolo i diritti insopprimibili che stanno alla base dell'ordinamento dell'Unione (a quest'ultimo riguardo, a titolo esemplificativo, si veda quanto affermato con riferimento al principio di non discriminazione⁵² ovvero, più recentemente, con riferimento al principio di

⁵² Non a caso, la prima decisione in assoluto in materia di imposte dirette resa dalla Corte di Giustizia riguarda proprio il divieto di discriminazione (cfr. Corte Giust., sent. 28 gennaio 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*). Si noti poi che tale divieto è stato successivamente dalla giurisprudenza precisato anche in termini indiretti, mediante forme occulte o dissimulate, i cui effetti lesivi ben possono essere giudicati non solo in termini effettivi ma anche di mera potenzialità. In tal senso P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 133, il quale sottolinea che il principio di non discriminazione può essere inteso (estensivamente) anche solo come semplice rischio di produrre un'alterazione dell'assetto concorrenziale.

Per quanto concerne poi la libertà di stabilimento, di cui all'art. 49 TFUE, e il conseguente diritto di svolgere attività in altro stato membro alle stesse condizioni



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

non restrizione⁵³⁾⁵⁴. Basti pensare – tanto per rimanere alla dimensione sostanziale – agli interventi normativi in materia di trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, delle operazioni di riorganizzazione transfrontaliera (Dir. n. 434/90), ovvero agli interventi in materia di tassazione dei dividendi tra società madri e figlie comunitarie (Dir. n. 435/90)⁵⁵, o, ancora, agli interventi in materia di tassazione di interessi e *royalties* fra società consociate di stati

previste dalla normativa di detto altro stato membro di stabilimento per i propri cittadini in guisa tale che la libera scelta della forma giuridica più appropriata per l’esercizio dell’attività nell’altro stato membro di stabilimento non sia limitata da disposizioni tributarie discriminatorie si veda, di recente, anche Corte di Giustizia, sent. 17 maggio 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punto 40 e la giurisprudenza ivi citata. E, peraltro, debbono essere considerate restrizioni alla libertà di stabilimento tutti i provvedimenti che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l’esercizio di tale libertà (cfr. Corte Giustizia, sent. 8 marzo 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punto 59 e la giurisprudenza ivi citata).

⁵³ Inteso come divieto di attuare restrizioni ad una delle quattro libertà comunitarie, indipendentemente dagli effetti distorsivi prodotti da una regola discriminatoria. Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., 134, il quale sul punto osserva che tale tendenza giurisprudenziale produce un sensibile allargamento del giudizio di compatibilità comunitaria delle norme fiscali nazionali.

⁵⁴ Si noti altresì che proprio in materia di imposte dirette risulta più evidente il carattere “creativo” della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, in tal modo, supplisce alla mancanza di norme di riferimento, talvolta integrando la disciplina legislativa esistente (cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., 136).

⁵⁵ A quest’ultimo proposito, è appena il caso di annotare che la Corte di Giustizia UE, nella recente sentenza 7 settembre 2017, Causa C-6/16, sul caso Egiom, riferita alla normativa francese sulla disciplina relativa alla corresponsione di dividendi da società figlia a società madre, ha censurato la legge francese per violazione del principio di proporzionalità: ritenendo illegittima una norma che istituisce una presunzione generale di frode, pregiudicando così l’obiettivo di evitare la doppia imposizione. Il principio statuito dalla Corte, a ben vedere, non consiste nel pretendere che gli Stati membri rendano più puntuali i presupposti delle norme antielusive, ma, più semplicemente, si risolve nell’imporre agli organi delle amministrazioni fiscali di individuare, caso per caso, gli elementi da porre a base della presunzione di abuso, quindi anche all’esito di un contraddittorio endoprocedimentale. Difatti, anche se i presupposti delle norme antielusive o antiabuso fossero specifici, secondo la Corte si tratterebbe comunque di “presunzioni generali” che, come tali, impongono di essere verificate con riferimento al singolo caso concreto. In questo senso, è dunque sempre necessario un esame delle circostanze del singolo caso qualora sussista un fondato principio di sospetto. Solo così il contribuente sarà messo in condizione di superare la contestazione dell’abuso. In questa chiave dunque, con riferimento al tema che ci occupa, seppure si controverta in materia di imposte dirette (tributi non armonizzati), è però evidente che il principio del contraddittorio preventivo, ancorché non espressamente previsto dalle singole disposizioni antielusive interne riferite a operazioni intracomunitarie, deve essere necessariamente osservato.



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

membri diversi (Dir. n. 49/2003)⁵⁶. Tanto è vero che, con i ricordati interventi, il legislatore comunitario ha inteso perseguire un'armonizzazione delle discipline interne dei singoli stati membri in alcuni particolari settori, ancorché riferiti alle imposte dirette che, come noto, più di altri tributi sono gelosamente custoditi perché meglio riflettono la sovranità fiscale dei singoli stati⁵⁷.

D'altro canto, allargando ora lo sguardo alla giurisprudenza comunitaria, anche con riferimento all'ambito di applicazione del principio comunitario che vieta l'abuso del diritto (tributario), è forse tempo di superare la tradizionale impostazione secondo la quale il principio generale in parola si intende operare con riferimento al (solo) novero dei prelievi armonizzati. Difatti, come recentemente messo in luce dalla Corte di Giustizia (cfr. sent. 22 novembre 2017, causa C-251/16), il principio che vieta l'abuso del diritto, ancorché configurato come obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva Iva, non per questo autorizza a ritenere che la relativa applicazione presupponga anche la (previa) trasposizione nel diritto interno, al pari delle disposizioni della direttiva. E soprattutto, essendo il principio in discorso stato affermato in diverse materie del diritto comunitario, indipendentemente dall'espressa

⁵⁶ Ora, è pur vero che i richiamati interventi in materia di imposte sui redditi sono stati realizzati attraverso lo strumento della direttiva che, come noto, non può di per sé creare obblighi a carico del singolo e, dunque, non può essere fatta valere in quanto tale davanti ad un giudice nazionale fino a quando essa non sia stata recepita nel diritto nazionale del singolo stato membro, a meno che la direttiva non contenga disposizioni *self executing* (ovvero incondizionate e sufficientemente chiare e precise da poter essere fatte valere direttamente), ma è anche vero che quanto stabilito in materia con direttiva costituiva già principio dell'Unione e ha trovato, anche precedentemente all'emanazione di singole regole di diritto comunitario c.d. "secondario", il proprio riconoscimento nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. la già richiamata Corte Giust., sent. 28 gennaio 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*), peraltro, a volte, anche al di fuori della sola materia fiscale.

⁵⁷ Un tale processo risulta comunque giustificato dalla regola generale di cui all'art. 115 TFUE, in ragione del quale è possibile procedere al ravvicinamento delle legislazioni nazionali nella misura in cui ciò sia necessario, o comunque utile, rispetto al processo di instaurazione del mercato comune. Cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., 92 s., ove la precisazione che la norma di cui all'art. 115 TFUE è stata altresì interpretata come il fondamento assiologico della utilizzazione di raccomandazioni ed in genere di meccanismi di *soft law* rivolti agli stati membri aventi ad oggetto il progressivo avvicinamento delle disposizioni relative alle imposte sul reddito.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

previsione in regolamenti o direttive, esso viene ad assumere carattere generale al pari dei principi generali del diritto dell’Unione⁵⁸.

Da quanto ora osservato consegue che i principi generali del diritto europeo, in quanto tali, debbono trovare applicazione in tutti gli ambiti in cui il diritto comunitario si applica e, dunque, non solo con riferimento al novero dei tributi armonizzati ma anche con riferimento a quelli non armonizzati, beninteso allorquando la concreta fattispecie di cui si controverta rientri nell’ambito di applicazione del diritto dell’Unione⁵⁹.

E ancora, il principio generale del diritto comunitario, secondo il quale nessuno può beneficiare abusivamente o fraudolentemente dei diritti derivanti dall’ordinamento giuridico dell’Unione, deve essere interpretato restrittivamente, in quanto esso costituisce deroga alle disposizioni dell’ordinamento europeo e, pertanto, le eventuali presunzioni generali di frode o di abuso non possono giustificare un provvedimento che pregiudichi gli obiettivi di una direttiva, ovvero l’esercizio di una libertà fondamentale garantita dal Trattato⁶⁰.

⁵⁸ Cfr. Corte di Giustizia, 22 novembre 2017, nella causa C-251/16, ove si aggiunge che il diniego di un diritto o beneficio in ragione di fatti abusivi o fraudolenti non necessita di una base giuridica specifica. Talché, secondo la medesima sentenza, il principio (generale) del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che, indipendentemente da una misura nazionale che ad esso dia attuazione nell’ordinamento giuridico interno, il medesimo può essere direttamente applicato, anche a fattispecie realizzate prima della pronuncia della sentenza 21 febbraio 2006, *Halifax*, (C-255/02, EU: C: 2006: 121), senza che vi ostino i principi della certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento.

⁵⁹ Come, ad esempio, allorquando si controverta del trattamento fiscale da riservare agli utili distribuiti – su base intracomunitaria – da una società figlia alla propria madre.

⁶⁰ Cfr. Corte di Giustizia, 7 settembre 2017, nella causa C-6/16, ove si aggiunge che, per verificare se un’operazione persegue un obiettivo di frode e di abuso, le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame complessivo dell’operazione interessata. Talché – sempre secondo la medesima Corte di Giustizia – l’introduzione di un provvedimento fiscale di portata generale che escluda automaticamente talune categorie di contribuenti dall’agevolazione fiscale, senza che l’amministrazione sia tenuta a fornire il benché minimo principio di prova o indizio di frode e abuso, eccede quanto necessario per evitare le frodi e gli abusi. Più in particolare, a detta della Corte, subordinando l’esenzione dalla ritenuta alla fonte degli utili distribuiti da una società figlia residente alla propria società madre non residente alla condizione che tale società madre dimostri che la catena di partecipazioni non abbia come fine principale, o fra i propri fini principali, quello di trarre vantaggio da tale esenzione, senza che



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Da ciò, ulteriormente, consegue che il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo – quale espressione di un principio generale affermato in sede comunitaria – deve poter trovare applicazione, ai fini della corretta attuazione del diritto eurounionale, in tutte le situazioni che risultano disciplinate dal diritto dell’Unione, e quindi anche nei casi in cui si discuta dell’applicazione di tributi non armonizzati (es. imposte dirette)⁶¹. Opinare diversamente significherebbe consentire all’amministrazione fiscale di escludere (o anche solo limitare) il diritto del contribuente (o comunque dell’amministrato) di godere di determinati vantaggi che possano incidere sull’esercizio di una delle libertà fondamentali, ovvero dei diritti, garantiti dal diritto europeo, e ciò sulla base dell’unico (e peraltro non conducente) criterio distintivo costituito dalla tipologia di tributo (armonizzato ovvero non armonizzato).

Insomma, se si vuole evitare di incorrere in una ulteriore aporia, stavolta derivante dalla restrittiva applicazione del principio del contraddittorio preventivo di matrice comunitaria, è inevitabile riconoscere come si debba estenderne la portata anche oltre il novero dei tributi armonizzati per abbracciare tutte quelle fattispecie in cui venga in rilievo l’esercizio (quanto meno) di una delle libertà ovvero dei diritti garantiti dal diritto dell’Unione, ancorché in concreto riferito a tributi non armonizzati⁶².

l’amministrazione sia tenuta a fornire il benché minimo principio di prova di frode e di abuso, la normativa di cui trattasi finisce così per istituire una presunzione generale di frode e di abuso e, dunque, in tal modo pregiudica l’obiettivo perseguito dalla direttiva sulle società madri e figlie, ossia prevenire la doppia imposizione (cfr., in partic. punti 32 e 36).

⁶¹ Cfr. Corte di Giustizia, 7 settembre 2017, nella causa C-6/16.

⁶² Si pensi, primi fra tutti, ai principi comunitari c.d. “ordinamentali” (es.: sussidiarietà, effettività, proporzionalità, leale collaborazione fra stati), ovvero a quelli fondamentali che garantiscono la tutela di posizioni giuridiche soggettive (es.: certezza giuridica, tutela dell’affidamento e della buona fede, giusto procedimento, giusto processo o, se si vuole, diritto alla buona amministrazione e diritto ad un equo processo e diritto di difesa). Per un esame del principio europeo del contraddittorio alla luce del principio di proporzionalità si veda F. AMATUCCI, *L’autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 257 ss. Peraltro, si noti che la natura dinamica dell’ordinamento comunitario realizza una progressiva cessione di sovranità tributaria in vista del raggiungimento degli obiettivi ultimi dell’integrazione sovranazionale piena da parte degli stati membri dell’Unione. Talché la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha sviluppato una serie di principi – riflessi anche nella Carta dei diritti fondamentali



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

E’ questo il caso, ad esempio, delle fattispecie di cui alle norme antielusive specifiche (diverse quindi da quella generale di cui all’art. 10-*bis* della legge n. 212/2000 che tale contraddittorio già prevede) che si prestano ad essere applicate anche nei rapporti intracomunitari⁶³.

In questi casi, dunque, assumendo il diritto al contraddittorio preventivo un rilievo alquanto generalizzato – seppur nel più ampio (ma comunque pur sempre limitato) ambito dell’esercizio di una delle libertà garantite dal diritto europeo (ancorché con riferimento all’applicazione di tributi non armonizzati)–, esso troverà diretta applicazione anche all’interno dell’ordinamento nazionale, purtuttavia senza necessariamente passare per il filtro costituito dalle “regole” di cui all’art. 12, comma 7, ovvero all’art. 10-*bis*, comma 6, dello statuto dei diritti del contribuente⁶⁴.

dell’Unione Europea – che producono i loro effetti pure in materia tributaria (con particolare riferimento al sistema delle imposte dirette), seppur attraverso un processo di integrazione negativa. Cfr. P. PISTONE, *Diritto tributario internazionale*, Torino, 2017, 25 s.

⁶³ A titolo ulteriormente esemplificativo, si pensi alla disciplina degli utili da partecipazione provenienti da società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata di cui all’art. 47, comma 4, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero alla disciplina dei dividendi e interessi di cui all’art. 89, comma 3, del medesimo d.p.r. n. 917/1986 (ad esempio nell’ipotesi in cui la controllata comunitaria che distribuisce i dividendi abbia una stabile organizzazione in un Paese *black listed*). Ancora, si pensi alla disciplina dell’esterovestizione di cui all’art. 73, commi 5-*bis* e 5-*ter*, del predetto d.p.r. n. 917. Ebbene, in tutti i casi ora richiamati, per l’applicazione delle relative disposizioni antielusive non è attualmente prevista alcuna forma di contraddittorio preventivo. Diverso è il caso della disposizione di cui all’art. 167 del medesimo Tuir, in materia di imprese estere controllate, che invero, al comma 8-*quater*, fa obbligo all’amministrazione finanziaria, prima di procedere all’emissione del provvedimento impositivo, di notificare all’interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove per la disapplicazione della norma antielusiva altrimenti ad esso applicabile.

⁶⁴ Difatti, secondo la Corte di Giustizia, premesso che si è costituito un consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria secondo cui il rispetto dei diritti della difesa, in qualsiasi procedimento che possa concludersi con un atto lesivo per il relativo destinatario, costituisce un principio fondamentale che dev’essere garantito anche se non vi è una normativa specifica, ciò significa che sussiste il diritto del contribuente ad essere ascoltato prima dell’emanazione di un provvedimento che possa incidere sui propri interessi; e tale diritto può essere fatto valere immediatamente dinanzi ai giudici nazionali (Corte Giust. sent. 3 luglio 2014, causa C-130/13, *Kamino*). Sul punto è appena il caso di osservare che, anche a mente dell’art. 1, comma 1, legge 7 agosto 1990, n. 241, l’attività amministrativa – ivi compresa quella tributaria – deve svolgersi, tra l’altro, secondo i principi dell’ordinamento comunitario che, in ogni caso, rilevano già per il tramite dell’art. 117 Cost. E ciò indipendentemente dall’oggetto del tributo. Sul tema dell’applicabilità della L. 241/90 al procedimento tributario si veda,



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

Comunque, quandanche – discostandosi dall’orientamento giurisprudenziale sopra richiamato – si ritenesse di non potersi prescindere (al fine della concreta attuazione della tutela costituita dal suddetto diritto al contraddittorio) dall’applicazione di una qualche espressa regola di azione⁶⁵, potrà applicarsi, per via analogica, la disposizione di cui all’art. 12, comma 7, più volte citata, ovvero quella di cui all’art. 10-*bis*, comma 6, della medesima legge n. 212/2000, in quanto regolanti casi simili o materie analoghe a quelle che qui occupano⁶⁶.

In quest’ultimo caso, ai fini della verifica degli effetti sull’atto per come derivanti dalla violazione del principio del contraddittorio, data la matrice comunitaria del principio in parola, si imporrà di verificare che il contribuente abbia altresì debitamente assolto l’onere di enunciare in concreto le ragioni (non meramente pretestuose) che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

9. Conclusioni.

Da quanto sinora osservato emerge chiaramente che l’attuale elaborazione del c.d. “diritto vivente”, così come affermato dalla consolidata giurisprudenza di legittimità, talvolta dà luogo ad alcune aporie: rilevanti sia in una prospettiva interna, sia una prospettiva comunitaria.

Tuttavia, le difficoltà sopra accennate pare possano essere superate attraverso l’interpretazione costituzionalmente orientata, pure facendo ricorso

da ultimo, A. COLLI VIGNARELLI, *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell’atto impositivo art. 12, comma 7, Statuto del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 681; A. CARINCI – D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio*, cit., 207 ss.

⁶⁵ Si veda l’impostazione secondo cui l’attuazione del principio richiede comunque una disciplina interna per poter essere effettivamente realizzata nei rapporti giuridici, con la conseguenza che i principi appaiono dotati di effetto diretto ma non anche di diretta applicabilità (cfr. P. BORIA, P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., 289. E’ questa l’impostazione anche di R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 345 ss.).

⁶⁶ Per la verità, la disposizione di cui all’art. 10-*bis* sembra la più completa, perché specifica dettagliatamente il procedimento che l’Ufficio deve seguire, ad esso imponendo anche un obbligo di motivazione c.d. “rafforzata”.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

all’analogia, ovvero attraverso l’interpretazione “comunitariamente orientata”, anche attingendo ai principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia⁶⁷ e, talvolta, pure della Corte EDU⁶⁸.

In altre parole, può convenirsi che un’interpretazione fondata sull’applicazione, al singolo caso, delle regole derivanti dalle (sole) disposizioni normative può anche risultare formalmente ineccepibile ma, talvolta, essa può altresì risultare priva di sistematicità e, dunque, rivelarsi fallace (*rectius*: ingiusta).

Tutto ciò richiama alla mente l’ammonimento che Kant aveva premesso alla sua “*Metafisica dei Costumi*”, ovvero che se non ci si vuole accontentare di aspirare ad una mera conoscenza del diritto positivo che, al massimo, potrebbe produrre “una dottrina del diritto puramente empirica” – con ciò paragonandola alla testa di legno della maschera da tragedia della nota favola di Fedro (“una testa che può essere bella, ma che, ahimè, non ha cervello”)⁶⁹ – bisogna allora ricercare la “conoscenza sistematica della dottrina del diritto naturale”, ossia quella parte della metafisica dei costumi contenente il “sistema di cognizioni a priori derivato da puri concetti” e avente a suo oggetto “non la natura, ma la libertà dell’arbitrio”⁷⁰. E poiché proprio l’esercizio della libertà dell’arbitrio ha portato con sé – fin dall’origine dell’uomo –, quale conseguenza, l’affermazione del principio dialogico e, per quanto ora d’interesse, del conseguente principio del contraddittorio (si veda la c.d. “Cacciata di Adamo ed Eva dal giardino dell’Eden”)⁷¹, non può rinunciarsi a

⁶⁷ Al riguardo si veda anche E. TRAVERSA, E. TRAVERSA, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di Giustizia dell’Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1365 ss.

⁶⁸ Cfr. Corte Europea dei Diritti dell’Uomo, sez. III, 21 febbraio 2008, *Ravon et al c. France*,

C-18497/03, ove – come noto – particolare enfasi è posta sul contraddittorio, quale carattere distintivo del giusto processo, così come pure e del giusto procedimento.

⁶⁹ Cfr. FEDRO, *La volpe e la maschera tragica*, in *Fabulae*, I, 7 che, data la sua brevità, vale riportare testualmente come in appresso: <<La volpe aveva visto per caso una maschera da tragedia: “Che magnificenza!”, disse. “Oh, non ha cervello!”>>.

⁷⁰ Cfr. I. KANT, *La metafisica dei Costumi*, (1797), trad. it., a cura di G. Vidari, Bari-Roma, 1983, 34.

⁷¹ Cfr. *Libro della Genesi*, cap. 3, par. 9-13.:

<<E l’Eterno Iddio chiamò l’uomo e gli disse: “Dove sei?” E quegli rispose:



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

ricercare nei principi generali ed universali la luce capace di orientare l’interpretazione (e talvolta, se necessario, l’integrazione) delle regole di diritto positivo, per tale via consentendo a queste di poter essere considerate – con spirito critico – anche giuste⁷².

In definitiva, affinché il c.d. “dialogo fra Corti” non si riveli un “dialogo fra sordi”, sembra irrinunciabile fare uso del libero arbitrio (*rectius*: dello spirito critico) e del principio dialogico per cercare di verificare se non possa giungersi ad una ricostruzione della portata della disposizione (ed esempio di quella cui all’art. 12, comma 7, dello statuto dei diritti del contribuente) che tenga in adeguata considerazione i principi del sistema⁷³. Ed allora, proprio adeguatamente muovendo dai principi generali (e fondamentali) del diritto, anche nell’ottica di una tutela del contribuente multilivello, potrebbe risultare possibile integrare i principi, di origine comunitaria⁷⁴, della “buona amministrazione”⁷⁵ e del “giusto procedimento”, con il relativo corollario del

“Ho udito la tua voce nel giardino, e ho avuto paura, perch’ero ignudo, e mi sono nascosto”.

E Dio disse: “Chi t’ha mostrato ch’eri ignudo? Hai tu mangiato del frutto dell’albero del quale io t’avevo comandato di non mangiare?”

L’uomo rispose: “La donna che tu m’hai messa accanto, è lei che m’ha dato del frutto dell’albero, e io n’ho mangiato”.

E l’Eterno Iddio disse alla donna: “Perché hai fatto questo?” E la donna rispose: “Il serpente mi ha sedotta, ed io ne ho mangiato”>>.

⁷² Sulla rilevanza dei principi generali ed universali tra cui, su tutti, il principio di libertà e quello di eguaglianza, con i relativi corollari quali il principio di democraticità, che a sua volta presuppone il pluralismo e quindi la proporzione, l’armonia e, infine, la giustizia, si veda B. ROMANO, *Principi generali del diritto, Principio di ragione e principio dialogico*, ed. cur. da C. Palumbo, G. Petrocco. A. Siniscalchi, Torino, 2015, *passim*, ove un posto di particolare rilievo è assegnato al principio dialogico (dall’etimo “*dia*”-“*logos*”), proprio e consustanziale dell’*umano* ed estraneo tanto al *non-umano* quanto al *post-umano*.

⁷³ Perché una legge senza principi è come una testa senza cervello (cfr. B. ROMANO, *Principi generali del diritto, Principio di ragione e principio dialogico, passim*).

⁷⁴ Ormai operanti anche all’interno del nostro ordinamento per il tramite dell’art. 117 Cost.

⁷⁵ Sul diritto alla buona amministrazione di cui all’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea (come tale comprensivo del diritto al contraddittorio preventivo), come espressione di una sorta di “diritto naturale” cui deve ispirarsi ogni procedimento amministrativo, si veda A. LOVISOLO, *La sentenza Sezioni Unite 24823/2015 e il requisito della “utilità” del previo contraddittorio endoprocedimentale: osservazioni e critiche*, cit., 521.



"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo di Strasburgo"

contraddittorio preventivo⁷⁶, con i principi, tutti interni, dell'imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione⁷⁷ (di cui all'art. 97 Cost. che, come noto, significa anche "economicità dell'azione amministrativa"⁷⁸)⁷⁹, da un lato, e di eguaglianza e di dignità della persona (di cui all'art. 3 Cost.), dall'altro lato⁸⁰, per giungere infine all'attuazione della c.d. "giusta imposta" (di cui all'art. 53 Cost.)⁸¹.

Un'adeguata valorizzazione di questi ultimi principi, difatti, consentirebbe di superare l'*impasse* venutasi a creare per effetto dell'operare –

⁷⁶ Su cui si veda anche A. MARCHESELLI, *Il "Giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, in partic. 96 ss.

⁷⁷ Dai quali possono farsi discendere i principi di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, come noto anche diretti al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 1137 ss.

⁷⁸ E l'economicità dell'azione amministrativa risulta certamente potenziata se il contraddittorio preventivo è assicurato. Di ciò sembra consapevole pure la stessa prassi amministrativa (cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. n. 25/E del 6 agosto 2014 e, più di recente, Circ. n. 16/E del 28 aprile 2016, ove si afferma che: "Un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall'altro scongiura l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto"). Sul punto si veda poi la recentissima (e ponderosa) circolare della Guardia di Finanza n. 1 del 2018, rilasciata in data 4 dicembre 2017 ("*Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi*"), ove particolare enfasi è posta sul contraddittorio con il contribuente, proprio nella prospettiva di un innalzamento della qualità dell'attività ispettiva svolta, anche in vista e del successivo esercizio della potestà d'imposizione da parte dell'ufficio tributario (in partic. Vol. II, pag. 74 ss.).

⁷⁹ Nello stesso senso della valorizzazione del principio di cui all'art. 97 Cost., si veda G. FRANSONI, *La parabola del contraddittorio*, in Fondazione Antonio Uckmar, *Per un nuovo ordinamento tributario, atti preparatori*, Padova, vol. III, 153 s. e, da tempo, P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1087 ss. Sul collegamento fra art. 97 Cost. e i principi comunitari si veda A. RENDA, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario, le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, 593.

⁸⁰ Sul primato storico e logico della persona rispetto allo Stato, e nel rispetto assoluto della dignità umana nonché delle libertà che possono salvaguardarla appieno, si veda la chiave di lettura recentemente proposta da autorevole dottrina per comprendere appieno i valori, i principi e le norme della nostra Costituzione (cfr. P. GROSSI, *L'invenzione del diritto*, Roma-Bari, 2017, *passim*).

⁸¹ Per il collegamento: "giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo", si vedano anche A. MARCHESELLI, R. DOMINICI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali*, Torino, 2016, *passim*.



“L’effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell’uomo di Strasburgo”

per così dire disgiunto ed autonomo – delle regole poste dai formanti giurisprudenziali, comunitario e interno che, se isolatamente esaminate nelle loro rispettive conseguenze senza tentare una qualche *reductio ad unitatem*, finiscono per scaricare sull’unico contribuente problematiche di non poco momento.

In altri termini, appunto in chiave di tutela multilivello del contribuente, sembra allora possibile prospettare l’elevazione del livello di protezione, già apprestato dell’ordinamento comunitario, ad opera dei principi costituzionali posti dall’ordinamento interno⁸². Una simile operazione ermeneutica sembra pertanto consentire già da ora – senza quindi attendere un intervento legislativo volto ad aggiornare lo Statuto dei diritti del contribuente – di affermare un principio, operante in via generalizzata, che affermi il contraddittorio preventivo (di cui peraltro, nei fatti⁸³, già da tempo ha preso atto la migliore prassi amministrativa⁸⁴).

Insomma, concludendo, allorquando la giurisprudenza si limita all’applicazione delle sole disposizioni di legge, tralasciando i principi, essa tradisce la sua stessa funzione (espressa dal sintagma *iuris-prudentia*), appunto consistente nella prudente (nel senso di ragionata) applicazione del diritto.

Diversamente, ad evitare che la sola applicazione della legge (*lex*) porti con sé il prevalere della legalità (e dunque della forza della legge) sulla giustizia, occorre dar luce – e voce – pure ai principi, potendosi così pervenire all’applicazione di un diritto (*jus*) anche universalmente “giusto”.

(11.12.2017)

⁸² Deve infatti convenirsi che le garanzie sovranazionali, come quella in materia di contraddittorio procedimentale, costituiscono solo il livello minimo di tutela che gli Stati membri sono obbligati ad apprestare, non potendo essi soffrire di limitazioni rispetto a previsioni *in melius*. In tal senso anche S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 252.

⁸³ Verrebbe da dire secondo quella che viene comunemente chiamata la c.d. “*law in action*” (in contrapposizione alla c.d. “*law in the books*”).

⁸⁴ Cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. n. 25/E del 6 agosto 2014, Circ. n. 16/E del 28 aprile 2016 e G.d.F. Circ. n. 1/2018 del 4 dicembre 2017, sopra ricordate.



UNIVERSITA' DEGLI STUDI PERUGIA
DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

"L'effettività dei diritti alla luce della giurisprudenza della Corte europea
dei diritti dell'uomo di Strasburgo"