

ISSN 1825-9871

InnovazioneDiritto

Quarterly Review of Tax and Economic Law

Publicazione 3
2020



Università degli studi di Napoli Federico II

Innovazione e diritto - *Quarterly review of tax and economic law* Rivista fondata nel 2005 dal Prof. Raffaele Perrone Capano, responsabile scientifico del progetto di informatizzazione diffusa della Facoltà di Giurisprudenza e digitalizzazione della Storica Biblioteca, a supporto della ricerca e della didattica, Progetto Approvato dal Miur nel 2004, con un finanziamento di 1.350.00 € dell'UE e del Miur.

L'intervento diretto della Corte di Giustizia Europea sul diritto sostanziale e procedurale interno

di Teodoro Coniglio

ABSTRACT

The paper focuses on the direct effects of the Court of Justice of the European Union (CJEU) on internal substantive and procedural law, also focusing on the "Principle of alternativity of VAT and Registration Tax" and the "Preventive cross-examination"

Key words: *Court of Justice of the European Union (CJEU) – "Principle of alternativity of VAT and Registration Tax" – "Preventive cross-examination"*

SINTESI

L'articolo si sofferma sui profili di intervento diretto della Corte di Giustizia Europea sul diritto sostanziale e procedurale interno, analizzando altresì il "Principio di alternatività IVA/Registro" e l'istituto del contraddittorio endoprocedimentale

Parole chiave: *Corte di Giustizia Europea (CGUE) – Principio di alternatività IVA/Registro – Contraddittorio preventivo*

SOMMARIO: **1.** Introduzione al tema: le pronunce pregiudiziali della Corte di Giustizia Europea (CGUE) – **2.** Il principio di alternatività Iva/Registro – **3.** Il caso "Beaulande" (C-208/91) – **4.** La più recente conferma della linea giurisprudenziale della CGUE: il caso italiano "Palais Kaiserkrone" (C-549/16) – **5.** Il tormentato e mai sopito dibattito intorno al contraddittorio endoprocedimentale: la giurisprudenza comunitaria – **6.** La giurisprudenza nazionale – **7.** La "opposizione critica" della dottrina – **8.** Il recente intervento del Legislatore sull'*invito obbligatorio al contraddittorio*, anch'esso non scevro

da immediate reazioni critiche: dall'iniziale Proposta di legge all'attuale art. 5ter del D.Lgs. n. 218/1997

1. Introduzione al tema: le pronunce pregiudiziali della Corte di Giustizia Europea (CGUE)

Il presente articolo involge un argomento di ineludibile attualità, anzitutto giuridica ma *lato sensu* altresì politica, vale a dire la rilevanza nazionale delle *pronunce pregiudiziali* della Corte di Giustizia Europea (CGUE) – organo giurisdizionale appartenente al novero delle *Istituzioni* dell'Unione Europea (ai sensi e per gli effetti dell'art. 13 del Trattato sull'Unione Europea / TUE)²⁶⁹ – nonché il rapporto che avvince l'attività giurisdizionale della Corte al processo tributario interno e (ineluttabilmente, non da ultimo) allo stesso diritto tributario sostanziale (nonché procedurale).

La CGUE, al pari delle altre Istituzioni, "agisce nei limiti delle attribuzioni che le sono conferite dai trattati, secondo le procedure, condizioni e finalità da essi previste", a mente del succitato disposto normativo che prescrive, altresì, il perseguimento di una **leale cooperazione** fra le Istituzioni medesime.

La locuzione adottata nel TUE testé ricordata (**leale cooperazione**) si mostra invero, sul piano descrittivo, altrettanto preziosa ed efficace nell'ambito del rapporto che si instaura tra giudice nazionale e giudice comunitario²⁷⁰, al cospetto di un *serio e fondato dubbio* intorno alla concreta applicazione di una disposizione europea (vale a dire, nell'ambito di un processo nazionale volto alla soluzione di una fattispecie giustappunto concreta, insuscettibile di essere

²⁶⁹ L'art. 13 del TUE statuisce, anzitutto, quanto segue: "L'Unione dispone di un quadro istituzionale che mira a promuovere i valori, perseguirne gli obiettivi, servire i suoi interessi, quelli dei suoi cittadini e quelli degli Stati membri, garantire la coerenza, l'efficacia e la continuità delle sue politiche e delle sue azioni". Quindi enuncia le istituzioni che compongono l'Unione che, secondo l'ordine espositivo, qui di seguito si ricordano: "- il Parlamento europeo, - il Consiglio europeo, - il Consiglio, - la Commissione europea (in appresso «Commissione»), - la **Corte di Giustizia dell'Unione europea**, la Banca centrale europea, - la Corte dei conti".

²⁷⁰ Non è certamente solo casuale la precisazione racchiusa in seno alle "Raccomandazioni all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale" (2016/C 439/01), in cui si sottolinea che "**Il procedimento pregiudiziale si basa su una stretta cooperazione tra la Corte e i giudici degli Stati membri**" (punto 2 dell'Introduzione).

compiutamente risolta soltanto alla stregua del paradigma normativo domestico).

L'art. 267 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea (TFUE) affida alla Corte di Giustizia il compito di pronunciarsi, *in via pregiudiziale*, "sull'interpretazione dei trattati" nonché "sulla validità e l'interpretazione degli atti compiuti dalle istituzioni, dagli organi o dagli organismi dell'Unione".

Attenta ed autorevole dottrina, in riferimento al meccanismo procedurale in argomento, ha precisato che *"la pronuncia della Corte risolve un **dubbio reale e pregiudiziale** alla soluzione della lite e, dunque, s'inserisce nel sillogismo che il giudice a quo deve compiere per giungere alla sua decisione, 'condizionandone' l'esito sul piano del modo d'intendere ed applicare la normativa europea"*²⁷¹.

Il giudice nazionale, pertanto, allorché l'esercizio effettivo e compiuto della propria giurisdizione risulti precluso in assenza della previa e opportuna (nonché "definitiva") chiarezza intorno alla portata di una disposizione europea (s'intende ribadire: ovviamente incidente sulla soluzione di una fattispecie concreta, essendo inibito al giudice europeo lo svolgimento di un'attività meramente consultiva) dovrà adire la CGUE affinché eserciti un prezioso *sindacato ermeneutico*.

Siffatto sindacato assume, dunque, carattere accentrato e non già diffuso, strettamente funzionale all'esercizio della fondamentale funzione di *nomofilachia*, tesa a garantire l'*effettività* dell'ordinamento europeo in tutti gli Stati membri dell'Unione.

Ancora sul punto e con maggiore dettaglio, sempre in seno all'art. 267 TFUE, è possibile operare un distinguo fra l'esercizio (per così dire: "generalizzato") di una mera *facoltà* di rinvio pregiudiziale e l'esercizio *obbligatorio* in capo al giudice nazionale *a quo* di ultima istanza. Tale "dicotomia procedurale" è stata mirabilmente scolpita dalla medesima Corte di Giustizia in seno ad una propria pronuncia risalente agli anni Settanta, che consente di cogliere la differenza fra le due *species* di rinvio pregiudiziale (Sentenza Rheinmühlen del 16 gennaio 1974 / Causa 166-73). Giova perciò trascriverne alcuni brani: "Le magistrature

²⁷¹ V. NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della Corte di Giustizia e ordinamento tributario interno*, CEDAM, 2010, pag. 3.

nazionali godono quindi della **più ampia facoltà** di adire la Corte se ritengono che, nell'ambito di una controversia dinanzi ad esse pendente, siano sorte questioni, essenziali per la pronuncia nel merito, che implicano un'interpretazione o un apprezzamento sulla validità delle disposizioni del diritto comunitario. Dalle considerazioni che precedono si conclude che una norma di diritto interno che vincola i tribunali non di ultimo grado al rispetto di valutazioni giuridiche emananti da un giudice di grado superiore, non può privare detti giudici della facoltà di chiedere alla Corte di giustizia l'interpretazione pregiudiziale delle norme di diritto comunitario sulle quali vertono le valutazioni giuridiche di cui sopra" (va da sé che la questione deve essere realmente influente sulla causa di merito, valendo sempre l'imperituro brocardo alla stregua del quale "*in claris non fit interpretatio*"²⁷²)²⁷³.

Di qui la logica e coerente conclusione cui è approdata la dottrina, che non ha mancato di ribadire, come poc'anzi evidenziato, l'irrinunciabile indole nomofilattica dell'attività ermeneutica del Supremo Consesso giurisdizionale dell'Unione: "Laddove, invece, l'interpretazione della norma comunitaria sia propedeutica ad una decisione nei confronti della quale non possa proporsi un ricorso giurisdizionale di diritto interno, l'eventuale errore di interpretazione diverrebbe irrimediabile; **da qui la necessità di rimettere obbligatoriamente la questione interpretativa, in via pregiudiziale, alla Corte**: in caso contrario sarebbe infatti vanificato il concetto di giurisprudenza centralizzata **con**

²⁷² Siffatta regola è stata puntualmente ribadita dalla medesima Corte di Giustizia nella sentenza Cilfit del 6 ottobre 1982 (C - 283/81).

²⁷³ Sotto diverso ma complementare profilo di analisi, la controversia che innesca il procedimento pregiudiziale deve restare *effettivamente* pendente. Non a caso, nelle medesime raccomandazioni richiamate in nota 2 si precisa quanto segue: "**Poiché il procedimento pregiudiziale presuppone che una controversia sia effettivamente pendente dinanzi al giudice del rinvio**, spetta a quest'ultimo rendere noto alla Corte qualsiasi incidente processuale che possa influire sul procedimento pregiudiziale dinanzi ad essa pendente e, in particolare, qualsiasi rinuncia agli atti, composizione amichevole della controversia o altro incidente che comporti l'estinzione del procedimento principale. Tale giudice deve inoltre informare la Corte dell'eventuale adozione di una decisione resa nell'ambito di un ricorso proposto contro la decisione di rinvio e delle sue conseguenze sulla domanda di pronuncia pregiudiziale" (punto 24 delle Raccomandazioni *de quibus*).

funzione di interpretazione nomofilattica, in quanto la struttura della Comunità prevede la remissione della decisione ad un Giudice unico comunitario²⁷⁴.

Il rapporto fra giudice nazionale e giudice europeo sfugge pertanto alla regola della pura e semplice subordinazione del primo al secondo, viceversa imprimendo con forza lo stesso ordinamento, fra i due giudici che ci occupano, un rapporto di fattiva *collaborazione*.

Per dirla nuovamente con la dottrina: *"Se, da una parte, la Corte fornisce al giudice nazionale un'interpretazione vincolante del diritto dell'Unione e detiene il monopolio del controllo di legittimità degli atti dell'Unione, dall'altra, essa svolge tali funzioni nel rispetto pieno delle competenze del giudice del processo principale. Ed è solo a quest'ultimo che compete di decidere se sottoporre o meno la questione, istruire il fascicolo e definire i fatti di causa, come pure interpretare e applicare il diritto nazionale nonché il diritto dell'Unione al caso di specie"*²⁷⁵.

L'eminente funzione di nomofilachia si lega, a doppio filo, con la funzione (da taluni definita) "quasi normativa" della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, invero, non poggia su una vera e propria *fons iuris*, essendosi viceversa sviluppata e solidificata nel corso degli anni grazie all'indubbia autorevolezza del Consesso giurisdizionale e dei principi da esso affermati e sviscerati in seno al *decisum*²⁷⁶.

²⁷⁴ P. ADONNINO, *Il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia della Comunità europea*, in *Rassegna Tributaria* n. 5, pag. 1462 e ss.

²⁷⁵ D. DOMENICUCCI, *Il Diritto dell'UE in materia di parità di genere - Il ruolo del giudice nazionale e il procedimento pregiudiziale*, [Seminario per magistrati], pag. 13. Tutto ciò, ovviamente, deve essere coniugato con le precedenti riflessioni sviluppate intorno al rinvio pregiudiziale *obbligatorio*.

²⁷⁶ Sul punto interessante è, ancora una volta, l'approfondimento della dottrina: *"Nel sistema europeo, pur non vigendo una regola di vincolatività del precedente per le pronunce rese dalla Corte di Giustizia UE – potendo, anzi, essa modificare il proprio orientamento in casi successivi –, si è tuttavia nel tempo collegata una forma di particolare autorevolezza dei principi affermati dall'organo giurisdizionale in questione, specialmente nel caso di sentenze rese a seguito di rinvii pregiudiziali, tale da configurare l'esistenza di veri e propri principi non scritti. Ciò accade in particolar modo in conseguenza del fatto che la Corte tende sovente a seguire i propri precedenti, richiamandosi anzi ad essi nella motivazione delle successive pronunce, così avvalorando la tesi della formazione di indirizzi interpretativi quasi vincolanti"* (R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale - Istituzioni*, CEDAM 2016, pag. 211).

Importante corollario di tutto ciò è, poi, il ruolo di *supplenza* non di rado esercitato dalla Corte di Giustizia rispetto alle altre Istituzioni europee, che ha contribuito viepiù a rendere *pregnanti ed effettivi* i principi dell'Unione (s'intende far riferimento, anzitutto, alla *diretta efficacia e supremazia* delle norme dell'Unione rispetto agli ordinamenti statuali o, ancora, alla delicata materia della tutela dei diritti dell'uomo), arginando i limiti (e la macchinosità) dei processi decisionali dell'Unione²⁷⁷.

In tal modo: "(...) *gli interventi giurisprudenziali della Corte di Lussemburgo acquistano valore di precedente, vincolante per lo Stato membro soccombente e, incidendo nel tessuto legislativo interno, assumono efficacia erga omnes. In sostanza, le sentenze della Corte di Giustizia incidono **concretamente** sulla norma di diritto interno in contrasto o incompatibile con la disposizione comunitaria e determinano la 'disapplicazione' della prima e l'applicazione della seconda. L'effetto è, dunque, non di «vuoto» legislativo, ma, più correttamente, di «inerzia» della disposizione interna dichiarata in contrasto con il principio comunitario*"²⁷⁸.

2. Il principio di alternatività Iva/Registro

L'Iva, com'è noto, costituisce l'imposta europea per eccellenza, alla quale l'ordinamento giuridico dell'Unione Europea dedica numerosi e importanti interventi che, ineluttabilmente, condizionano anche il *modus operandi* dei Legislatori nazionali (dunque dello stesso Legislatore italiano).

²⁷⁷ Fermo l'inderogabile e primigenio ruolo di garante dell'interpretazione e applicazione uniforme dei Trattati, "In realtà la Corte è andata ben oltre tale compito: attraverso la sua giurisprudenza 'pretoria' ha avuto modo di precisare il contenuto delle norme comunitarie e di adeguarle alle nuove esigenze (**interpretazione evolutiva**), ma soprattutto è giunta ad elaborare e imporre nuovi principi e regole al di là del testo scritto, dando origine a un diritto giurisprudenziale che ha avuto un peso determinante per l'evoluzione del sistema giuridico dell'Unione europea, **colmando le sue lacune e sancendo la superiorità del diritto dell'Unione sugli ordinamenti giuridici degli Stati membri**" (G. STROZZI e R. MASTROIANNI, *Diritto dell'Unione Europea - Parte Istituzionale*, Settima Edizione - Giappichelli Editore, pag. 151).

²⁷⁸ P. CENTORE, *Le norme di diritto comunitario*, in *Corriere Tributario* n. 4 del 2001, pag. 290 e ss. L'Autore richiama alcune importanti pronunce della Consulta sul tema: Corte Cost., sent. n. 113/1985 e *Id.*, sent. n. 389/1989.

Di qui a breve ci si soffermerà su un tema assai delicato, affascinante sul piano dell'esegesi giuridica nell'ambito della imposizione indiretta domestica, interessante giustappunto l'Iva nonché l'imposta di registro, spesso fonte di contenzioso.

S'intende far riferimento al principio di alternatività IVA/Registro che permea il TUR (Testo Unico dell'imposta di Registro approvato con DPR 26 aprile 1986 n. 131), attraverso la previsione dell'applicazione in misura fissa (per così dire: "ordinaria"²⁷⁹) dell'imposta di registro tutte le volte in cui l'atto oggetto di registrazione involga operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto (dunque attratte in ambito IVA, per l'effetto annoverandosi in esso non soltanto le operazioni *imponibili* ma anche quelle *non imponibili ed esenti*, dovendosi viceversa espungere soltanto quelle *escluse*, vale a dire fuori ambito IVA *tout court*)²⁸⁰.

La regola è enunciata in seno all'art. 40 TUR che, come sovente accade (non senza inevitabili ricadute sull'intelligibilità della disposizione medesima), fissa un principio giuridico di agevole lettura tuttavia seguito da immediate e circostanziate deroghe che rischiano di offuscare l'intrinseca *ratio* della norma medesima²⁸¹.

²⁷⁹ Per scrupolo di esaustiva rappresentazione, è opportuno precisare che il principio *de quo* assume, ad oggi, portata generale ma non assoluta in seno al TUR. In proposito si ricorda che soltanto con sentenza della Corte Costituzionale n. 177 del 5 luglio 2017 (depositata il 13.07.17) si è estesa la regola in parola alla tassazione delle *pronunce che definiscono i giudizi di opposizione allo stato passivo del fallimento con l'accertamento di crediti derivanti da operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto* (intervenendo sull'art. 8, primo comma, lett. c, della Tariffa - Parte Prima del TUR).

²⁸⁰ Come noto, è possibile individuare tre *species* di operazioni sussumibili in ambito IVA sulla base del possesso dei tre presupposti fondamentali dell'imposta, costituiti dal requisito *oggettivo* (le operazioni devono consistere in *cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi*), da quello *soggettivo* (l'operazione deve essere realizzata nell'esercizio dell'impresa, arte o professione) e, infine, quello *territoriale* (alla stregua delle rigorose e stratificate regole racchiuse in seno agli artt. 7 e ss. del Decreto IVA). Pertanto le operazioni *imponibili* godono di tutti e tre i presupposti summenzionati; quelle *non imponibili* difettano di uno o più requisiti (ad esempio le cessioni all'esportazione); le operazioni *esenti*, benché caratterizzate dal possesso di tutti e tre i presupposti, per ragioni di carattere "politico-sociale" si collocano fuori dal campo di applicazione *sostanziale* dell'IVA, tuttavia soggiacendo a determinati adempimenti di carattere formale (fatturazione, registrazione etc.). Infine le operazioni *escluse* sono, per espressa volontà legislativa, considerate del tutto *irrilevanti* sul piano di applicazione dell'IVA (sia sotto il profilo *sostanziale* sia *formale*).

²⁸¹ Con maggiore dettaglio l'art. 40 TUR, sempre ai fini dell'operatività del principio di alternatività che qui ci occupa, considera soggette all'imposta sul valore aggiunto **anche** le cessioni e le

Ebbene – e qui veniamo al cuore della controversa questione intorno alla quale il Giudice europeo, in riferimento all'imposta di registro francese (*omologa alla nostra*), è intervenuto in termini chiari e perentori – sempre l'art. 40 del TUR, al comma 1-*bis*, individua un'altra deroga alla regola generale anzidetta, sottoponendo ad imposizione **proporzionale** di registro le locazioni di immobili strumentali **ancorché assoggettate all'imposta sul valore aggiunto**²⁸².

Sotto il profilo genetico, la deroga che qui interessa è stata introdotta dal c.d. "Decreto Bersani", vale a dire dall'art. 35, comma 10, lett. b, del D.L. n. 223/2006.

Si tratta dunque, superfluo sottolinearlo, di una disposizione del TUR ad oggi senz'altro valida ed efficace, la cui piena legittimità tuttavia è stata in plurime occasioni revocata in dubbio dal Contribuente, sul presupposto dell'asserito e paventato contrasto con l'ordinamento europeo e, in particolare, rispetto al contenuto della **VI Direttiva IVA "di rifusione" (Direttiva del Consiglio 28/11/2006 - n. 2006/112/CE)**, che all'**art. 401**²⁸³ vieta agli Stati membri di introdurre tributi che abbiano i medesimi tratti fisionomici dell'imposta sul valore aggiunto.

A dispetto però delle censure tecnico-giuridiche rivolte nei confronti del Legislatore nazionale, non è possibile ravvisare nel Testo Unico dell'imposta di Registro un'indebita duplicazione dell'IVA.

In medias res, alla stregua del succitato art. 401 della VI Direttiva in materia di IVA (di contenuto pressoché identico al precedente **art. 33 della Direttiva n. 77/388/CEE**), s'intende vietare la soggezione del medesimo presupposto

prestazioni per le quali l'imposta **non** è dovuta a norma dell'art. 7 del Decreto IVA (DPR n. 633/1972) e quelle di cui al sesto comma del successivo art. 21, **ad eccezione (dunque torna in pristino la regola generale)** delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 10, nn. 8), 8-bis) e 27-quinquies del Decreto IVA **nonché** delle operazioni esenti ai sensi dell'art. 6 della L. 13 maggio 1999, n. 133, e dell'art. 10, secondo comma, del medesimo Decreto IVA.

²⁸² La disposizione in parola rinvia, più precisamente, all'art. 10, primo comma, n. 8, del Decreto IVA, giustappunto dedicato alle operazioni *esenti*.

²⁸³ L'art. 401 della VI Direttiva dispone quanto segue: "Ferme restando le altre disposizioni comunitarie, le disposizioni della presente direttiva non vietano ad uno Stato membro di mantenere o introdurre imposte sui contratti di assicurazione, imposte sui giochi e sulle scommesse, accise, **imposte di registro** e qualsiasi imposta, diritto o tassa **che non abbia il carattere di imposta sul volume d'affari, sempreché tale imposta, diritto o tassa non dia luogo, negli scambi fra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera**".

impositivo, già sottoposto ad IVA, ad un altro tributo che (al di là della denominazione impiegata dal Legislatore nazionale) presenti le medesime caratteristiche essenziali dell'IVA.

Si vuole, in altri termini, scongiurare un'indebita duplicazione d'imposta ovvero, nel caso di specie, un'indebita duplicazione dell'IVA (fermo restando che, come già precisato, il principio di alternatività IVA/Registro, per così dire "ancillare" a siffatta premessa, involge in linea generale tutte le operazioni attratte in ambito IVA, al di là del fatto che l'ordinamento stabilisca, o meno, l'effettivo *versamento* d'imposta).

La soluzione del caso prospettato presuppone lo svolgimento di una indagine puntuale, orientata a svelare se nel caso *de quo* l'imposta di registro, in concreto ed effettivamente, costituisca o meno un reale "doppione" dell'IVA, in spregio al monito comunitario.

3. Il caso "Beaulande"

La risposta al suddetto quesito è stata, invero, già rassegnata dalla **Corte di Giustizia Europea nel caso Beaulande (sentenza del 16 dicembre 1992 / procedimento C-208/91)**, afferente la legittimità dell'imposta di registro applicata in Francia sugli acquisti di beni immobili assoggettati ad IVA (nel caso di specie si trattava, con maggiore precisione, di compravendita di aree edificabili).

Il Giudice unionale ha correttamente affrontato il cuore della controversa questione, indagando intorno alla possibilità di giustapporre o meno l'imposta di registro francese (i cui tratti fisionomici risultano non dissimili rispetto a quella italiana) all'Iva.

Il *decisum* del Giudice europeo risulta perfettamente coerente con le Conclusioni rassegnate dall'Avvocato Generale Marco Darmon (come d'altronde si osserva nella maggior parte dei casi, ove si assiste alla condivisione piena da parte del Consesso giurisdizionale degli esiti dell'attività ermeneutica esercitata dall'Avvocato Generale).

Le Conclusioni, dopo aver ricordato l'obiettivo ultimo ed ineludibile degli

interventi delle Istituzioni europee in ambito IVA²⁸⁴, risultano a loro volta legate a doppio filo con precedenti interventi della medesima Corte di Giustizia che hanno avuto il merito di fissare, con forza ed in modo nitido, il criterio che deve impiegare l'*operatore del diritto* per stabilire se ci si trovi al cospetto di un prelievo indiretto che, *in modo concreto ed effettivo*, costituisca un "doppione" dell'imposta sul valore aggiunto.

Con ordine:

- **essa deve costituire un'imposta generale** (circa l'imposta di registro francese, di contro, si è osservato che essa riguarda **solo** la *modifica dell'appartenenza giuridica dei beni immobili e non tutte le operazioni economiche*)²⁸⁵;
- **essa viene riscossa in tutte le fasi della produzione e della distribuzione** (sul punto si è osservato che *le imposte sui trasferimenti sono riscosse unicamente quando l'immobile entra nel patrimonio del consumatore finale, mentre le operazioni di produzione e di distribuzione rientrano nel regime dell'IVA sugli immobili*)²⁸⁶;
- **essa si basa sul valore aggiunto nella fase di ciascuna operazione** (*la riscossione delle imposte sui trasferimenti non tiene conto però del valore aggiunto, ma si basa su tutto il valore in capitale del bene*)²⁸⁷.

L'attenta attività istruttoria dell'Avvocato Generale ha quindi trovato il pieno avallo da parte della Corte di Giustizia con la succitata pronuncia, che ha contrapposto alla *generalità* del prelievo fiscale a titolo di IVA – che indistintamente (al di là di puntuali e circostanziate deroghe, *ex ante* individuate dal Legislatore) involge le transazioni aventi ad oggetto trasferimento di beni o prestazioni di servizi – la *specialità* dell'imposta di registro (viceversa interessante cessioni a titolo oneroso di beni immobili, contraddistinte da specifiche formalità).

²⁸⁴ "Occorre risalire alla prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967 (in prosieguo: la «prima direttiva») per comprendere l'obiettivo generale ed operativo che ha portato ad elaborare un **sistema armonizzato di imposte, il cui scopo è quello di creare un sistema neutrale per la concorrenza**" (paragrafo 17 delle Conclusioni).

²⁸⁵ Paragrafo 40 delle Conclusioni.

²⁸⁶ Paragrafo 41 delle Conclusioni.

²⁸⁷ Paragrafo 42 delle Conclusioni.

Inoltre i meccanismi della *detrazione* e della *rivalsa*, precipui del regime IVA, sono estranei alla disciplina positiva dell'imposta di registro²⁸⁸.

Concludendo sul punto, forse non è superfluo ricordare che le decisioni della Corte di Giustizia Europea non sono espressione di mera interpretazione della normativa di riferimento, benché dotata di sicura autorevolezza, costituendo invero statuizioni contraddistinte dal medesimo *rango*, *ruolo* ed *efficacia* della fonte giuridica oggetto d'interpretazione, nel caso di specie costituita dalla medesima Direttiva IVA.

4. La più recente conferma della linea giurisprudenziale della CGUE: il caso italiano "Palais Kaiserchron" (C-549/16)

La Corte di Giustizia Europea in tempi più recenti è tornata sull'argomento, mantenendo la medesima linea già tracciata nel precedente caso Beaulande, sul rinvio del Giudice tributario italiano (la Commissione Tributaria di Secondo Grado di Bolzano), adottando apposita ordinanza ai sensi e per gli effetti dell'art. 99 del Regolamento di procedura che ne consente l'adozione (in luogo della

²⁸⁸ Giova trascrivere alcuni interessanti brani della pronuncia in commento: "Per quanto attiene a tali caratteristiche, occorre anzitutto ricordare che, come la Corte ha già più volte precisato (... ..), l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi, è proporzionale al prezzo di detti beni e servizi, viene riscossa in ciascuna fase del procedimento di produzione e di distribuzione e, infine, si applica sul valore aggiunto dei beni e dei servizi, in quanto l'imposta dovuta in occasione di un'operazione viene calcolata previa detrazione di quella che è stata versata all'atto della precedente operazione. Si deve poi constatare che una tassa come quella considerata dal giudice nazionale non presenta le summenzionate caratteristiche essenziali dell'IVA. Infatti, in primo luogo, le imposte di registro, quali quelle descritte dal giudice nazionale, non costituiscono un'imposta generale poiché esse riguardano solo beni immobili, ceduti a titolo oneroso, il cui trasferimento comporta varie formalità. Tali imposte non sono quindi intese a gravare su tutte le operazioni economiche nello Stato membro considerato. In secondo luogo, non si tratta di un procedimento di produzione e di distribuzione poiché le imposte di registro sono riscosse unicamente quando il bene immobile entra nel patrimonio del consumatore finale. Inoltre, esse non possono essere detratte da imposte aventi stessa natura, versate in occasione di trasferimenti immobiliari successivi. Infine, la riscossione di siffatte imposte non tiene conto del valore aggiunto, ma si basa su tutto il valore del bene. Di conseguenza, la questione sollevata dal Tribunal de grande instance di Nantes dev'essere risolta come segue: l'art. 33 della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso non osta all'introduzione o al mantenimento in vigore di un'imposta nazionale avente le caratteristiche delle imposte di registro riscosse sull'acquisto di terreni edificabili, in caso di inosservanza dell'impegno di edificare entro il termine fissato dalla normativa nazionale applicabile".

sentenza) nelle ipotesi in cui la questione pregiudiziale possa essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza.

Il Giudice europeo ha efficacemente ribadito quanto già statuito, in seno al precedente riguardante il sistema positivo francese, vale a dire che l'imposizione proporzionale al *registro* sui contratti di locazione di beni strumentali **non viola** il divieto posto dalla Direttiva IVA (in seno all'art. 401) di istituire prelievi tributari che si giustappongano (con indebiti effetti di duplicazione) all'imposta sul valore aggiunto già prevista per determinate operazioni economiche²⁸⁹.

Il *decisum* del Giudice europeo è stato, ovviamente, positivamente "registrato" dall'Agenzia delle Entrate. In seno alla rispettiva Rivista telematica²⁹⁰, si è infatti posto l'accento su un altro precedente (richiamato dalla stessa decisione del caso "Palais Kaiserkrone") interessante, questa volta, il Fisco ungherese, anch'esso risolto in senso favorevole alla permanenza di un prelievo tributario **non** giustapponibile *sic et simpliciter* all'imposta sul valore aggiunto.

Si è pertanto al cospetto di un orientamento granitico, ad oggi difficilmente revocabile in dubbio²⁹¹.

²⁸⁹ *In medias res*: "L'art. 401 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che esso **non** osta ad un'imposta di registro proporzionale che colpisce i contratti di locazione di beni strumentali, quale quella prevista dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale, anche quando detti contratti siano parimenti soggetti all'imposta sul valore aggiunto" (CGUE, Ordinanza del 12 ottobre 2017 / Causa C-549/16).

²⁹⁰ S'intende far riferimento all'articolo intitolato *Corte UE: immobili strumentali Registro e Iva possono convivere*, redatto da N. MASIELLO e L. BERTI, pubblicato su *FiscoOggi* del 15 novembre 2017. Con maggiore dettaglio: "La Corte di giustizia, richiamando giurisprudenza comunitaria consolidata, ha in primo luogo ricordato che l'articolo 401 della direttiva Iva consente il mantenimento o l'istituzione, da parte di uno Stato membro, di imposte, diritti e tasse gravanti sulle forniture di beni, sulle prestazioni di servizi o sulle importazioni solo se non hanno natura di imposte sul volume d'affari (per tutte, la sentenza dell'11 ottobre 2007, C-283/06 e C-312/06). **Per valutare, quindi, se un'imposta, un diritto o una tassa abbiano la natura di imposta sul volume d'affari occorre, in particolare, verificare se essi abbiano l'effetto di danneggiare il funzionamento del sistema comune dell'Iva, gravando sulla circolazione dei beni e dei servizi colpendo le operazioni commerciali in modo analogo all'Iva**".

²⁹¹ Giova evidenziare che l'Ordinanza *de qua*, in seno alla sua parte motiva, fugge altresì ogni dubbio sulla corretta "sovrapponibilità" del primo caso Beaulande a quello italiano: "Peraltro, nei limiti in cui Palais Kaiserkrone, nelle sue osservazioni scritte, cerca di distinguere l'imposta di registro di cui trattasi da quella oggetto della causa che ha dato origine alla sentenza del 16 dicembre 1992, Beaulande (C-208/91, EU:C:1992:524), osservando che quest'ultima imposta si applicava unicamente alle operazioni in cui è presente un consumatore finale, è sufficiente rilevare che la qualità della parte contraente e, pertanto, il fatto che l'imposizione abbia o meno

5. Il tormentato e mai sopito dibattito intorno al contraddittorio endoprocedimentale: la giurisprudenza comunitaria

Altro tema d'indagine certamente meritevole di attenzione e approfondimento, per gli ineludibili e concreti riflessi applicativi (anch'essi forieri di nutrito contenzioso), è costituito dall'adozione del *contraddittorio preventivo* nell'ambito del procedimento tributario che, nel corso degli anni, ha risentito di plurimi contributi del Giudice europeo intesi a fissarne l'assoluta centralità all'interno del dialogo che si instaura fra Amministrazione Finanziaria e Contribuente.

Tuttavia, con particolare riferimento all'esperienza italiana, parte della dottrina ha osservato che l'analisi della Corte di Giustizia Europea trasfusa in alcune "storiche" pronunce (si allude, in particolare, alle sentenze Sopropè e Kamino) è stata "ridimensionata" dalla Suprema Corte di Cassazione, che ne avrebbe ristretto il perimetro applicativo nonché la medesima portata (potenzialmente) dirompente.

Tutto ciò sarà oggetto di disamina critica di qui a breve. Ma procediamo con ordine.

L'esercizio della potestà di accertamento da parte dell'Amministrazione Finanziaria poggia, come noto, su un complesso di disposizioni normative (talvolta disomogeneo e farraginoso) che delinea, anzitutto, le fattispecie imponibili nonché le regole della liquidazione d'imposta. L'inottemperanza agli obblighi di versamento del *quantum* dovuto, da parte del Contribuente, impone all'Amministrazione di reagire, ovviamente *secondo legge*.

Alla necessaria assenza di qualsivoglia profilo di arbitrarietà nella individuazione del carico tributario dovuto dal Contribuente – anzitutto legato a scelte di politica legislativa necessariamente sciolte e distinte dall'*agere* della Pubblica Amministrazione – deve corrispondere l'altrettanto doverosa osservanza da parte dell'Amministrazione Finanziaria di regole e garanzie

luogo in una sola fase di una catena di operazioni sono elementi privi di rilevanza (v. in tal senso, in relazione ad una simile imposta tedesca sui trasferimenti immobiliari, ordinanza del 27 novembre 2008, Vollkommer, C-156/08, non pubblicata, EU:C:2008:663, punto 34)".

(talvolta in chiave *partecipativa*, altre volte in chiave prettamente *difensiva*) in favore del Contribuente medesimo.

In questo preciso contesto – intriso di regole e limiti all'azione pubblica nonché di garanzie in favore del Contribuente – si colloca giustappunto il tema del contraddittorio preventivo, che si estrinseca nella possibilità del Contribuente di non rimanere all'oscuro degli esiti dell'attività di accertamento promossa nei suoi confronti dall'Amministrazione sino a quando essa non culmini nell'adozione di un atto dotato di autoritarietà, che si manifesti all'esterno (in via esemplificativa: l'avviso di accertamento).

Oggetto della nostra analisi è, dunque, un profilo procedimentale che inerisce anzitutto al procedimento amministrativo, del quale il procedimento tributario costituisce una *species*, tuttavia dotata di peculiarità proprie ed ineliminabili.

Non a caso, muovendo dalle fonti del diritto interno, la Legge fondamentale sul procedimento amministrativo (L. 7 agosto 1990, n. 241), all'art. 13, stabilisce a chiare lettere che le norme sulla partecipazione al procedimento amministrativo **non** si applicano al procedimento tributario, per il quale restano ferme le **particolari** norme regolatrici.

Fermo ciò, lo Statuto del Contribuente (approvato con Legge 27 luglio 2000, n. 212) espressamente circoscrive la possibilità del Contribuente di dialogare in funzione *preventiva*, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, **soltanto** in relazione agli accertamenti *in loco* che si chiudano con apposito Processo Verbale di Constatazione. L'art. 12, settimo comma, dello Statuto, infatti, permette al Contribuente di comunicare entro sessanta giorni dal suo rilascio osservazioni e richieste, in modo da consentire all'Ufficio accertatore di meditare con maggior cognizione di causa sui contenuti del provvedimento impositivo finale.

Giova precisare che la Consulta ha dichiarato manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'anzidetta disposizione statutaria, rispetto al puntuale (nonché circoscritto) perimetro fissato dal Legislatore (Ordinanza n. 187 del 13 luglio 2017).

Ciò premesso, il diritto dell'Unione ha cercato di *espandere* il perimetro testé descritto, anche grazie a preziosi interventi della Corte di Giustizia Europea, nel senso di affermare con forza la *normalità* (e non già l'*eccezionalità*) di siffatta garanzia procedimentale muovendo, sul piano delle fonti sovranazionali, dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea che statuisce il Diritto ad una buona amministrazione²⁹².

Su tali basi la Corte di Giustizia Europea ha affermato che le prerogative di partecipazione al procedimento tributario, considerate una puntuale declinazione del diritto di difesa, devono essere garantite dagli Stati membri in modo non già formalistico ma sostanziale, dunque *effettivo, anche in assenza di una disposizione comunitaria ad hoc*²⁹³.

La sentenza Sopropè, riassunta *in nota* nel suo contenuto decisorio più dirompente, afferma in modo chiaro e perentorio la centralità del *confronto dialettico* fra Amministrazione e Contribuente al fine di scongiurare l'adozione

²⁹² Giova trascrivere il contenuto maggiormente saliente, per quanto qui rileva, del disposto normativo in parola: "Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione. 2. Tale diritto comprende in particolare: **il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio**; il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale; l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni".

²⁹³ *In medias res*: "Orbene, **il rispetto dei diritti della difesa** costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio **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. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente** (v., in particolare, sentenze citate Commissione/Lisrestal e a., punto 21, e Mediocurso/Commissione, punto 36). Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, **quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità**. Trattandosi dell'attuazione del principio in parola e, più in particolare, dei termini per esercitare i diritti della difesa, si deve precisare che, qualora non siano fissati dal diritto comunitario, come nella causa principale, essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario" (Sentenza Sopropè, Corte di Giustizia 18 dicembre 2008, causa C-349/2007).

di provvedimenti autoritativi che siano frutto di valutazioni esclusivamente unilaterali.

Sulla medesima scia si colloca la più recente pronuncia della Corte di Giustizia, resa anch'essa sempre nel settore armonizzato dei dazi doganali, che ribadisce viepiù tali principi, precisando che il singolo Contribuente, che si senta direttamente inciso dall'*agere* amministrativo contrario a siffatto paradigma normativo, può senz'altro adire direttamente il Giudice nazionale per reclamare l'effettiva tutela della rispettiva posizione giuridica lesa (si allude, ovviamente, alla sentenza Kamino: Corte di Giustizia 3 luglio 2014, causa C-129/13)²⁹⁴.

§

6. La giurisprudenza nazionale

L'espressione parentetica contenuta nella sentenza Kamino (vale a dire: " ... **soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso**") spiega probabilmente le ragioni del "depotenziamento" da parte del Giudice nazionale di legittimità della portata "rivoluzionaria" e "assoluta" del principio del contraddittorio preventivo, astrattamente inteso (**tuttavia** non sempre "in concreto") quale inderogabile presupposto di legittimità dall'azione provvedimento dell'Amministrazione Finanziaria²⁹⁵.

²⁹⁴ Anche in questo caso giova ricordare a noi stessi le conclusioni più significative rassegnate dal Giudice europeo: "Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, **purché** i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (**principio di equivalenza**) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (**principio di effettività**)". E ancora: "Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi **soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso**".

²⁹⁵ Sul punto è interessante la riflessione di A. Russo intorno al contenuto della sentenza di Cassazione n. 992 del 21 gennaio 2015 (ripresa dalle medesime Sezioni Unite): "*La decisione - in linea con analogo espressione del giudice amministrativo che impone al ricorrente la dimostrazione dell'incisività del vizio sul risultato - finisce con lo svilire la possibilità di impugnazione dell'atto con l'unica motivazione della violazione procedimentale del contraddittorio e il descritto responso appare coerente con quanto manifestato, sotto diversa luce, dalla Suprema Corte che - richiamando incidentalmente il punto del 'risultato diverso' - rappresentava come una sorta di automatismo invalidante finisca con il discostarsi dai superiori*

La Suprema Corte di Cassazione, infatti, ha stemperato la portata (potenzialmente) "rivoluzionaria" dei principi elaborati dalla Corte di Giustizia Europea (in forza però, s'intende ribadire, delle precisazioni racchiuse nella stessa sentenza Kamino), statuendo che il principio del contraddittorio endoprocedimentale, ad oggi, non assurge a principio immanente e paradigmatico in seno al procedimento tributario, dovendosi semmai operare un necessario distinguo fra *tributi armonizzati* e *tributi non armonizzati*.

Di particolare interesse le conclusioni cristallizzate in seno alla sentenza pronunciata a Sezioni Unite (Cass., SS.UU., sent. n. 24823 del 9 dicembre 2015), che a chiare lettere escludono la presenza, in seno al nostro ordinamento positivo, di un generalizzato obbligo di contraddittorio preventivo a presidio delle garanzie riconosciute al Contribuente (dunque della medesima validità dell'attività provvedimentale dell'Amministrazione Finanziaria²⁹⁶).

Pertanto: in assenza di una norma imperativa *ad hoc* che ne prescriva il puntuale svolgimento, l'omissione del contraddittorio preventivo **non** può mai cagionare, *ipso facto*, la nullità del provvedimento finale.

principi di diritto quando trascura (ad esempio) il rilievo che l'atto impositivo si fonda sulla documentazione offerta dal contribuente stesso in risposta al questionario e quando è rispettato il termine di sessanta giorni per la formulazione di osservazioni al p.v.c. da parte del contribuente" (Difetto di contraddittorio obbligatorio preventivo invocabile soltanto allegando il "risultato diverso", in Il Fisco n. 30 del 2015).

²⁹⁶ Le Sezioni Unite hanno così statuito: "Alla stregua delle considerazioni che precedono, può affermarsi il seguente principio di diritto: **"Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.** Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste **esclusivamente** in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, **purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non 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 è stato predisposto"**".

Il Giudice di legittimità, infatti, separa concettualmente i *tributi armonizzati* dai *tributi non armonizzati*:

- in relazione ai primi (fra i quali si annoverano anzitutto l'IVA, le *accise* e le *imposte sui conferimenti*) affigge in capo al Contribuente il preciso onere di dimostrare che l'omessa partecipazione abbia (in concreto²⁹⁷) conculcato le prerogative di difesa²⁹⁸;
- in relazione ai secondi, viceversa, il contraddittorio preventivo non trova spazio (salvo, ovviamente, che il Legislatore ne abbia espressamente *ex ante* stabilito il suo impiego in seno al procedimento amministrativo/tributario).

A conclusioni non dissimili perviene il Giudice di legittimità, con logica e doverosa coerenza, con una successiva Ordinanza n. 10903 del 26 maggio 2016, nella quale si circoscrive il perimetro di operatività del preventivo confronto dialettico fra l'Amministrazione e il Contribuente alle ipotesi tassativamente previste dal Legislatore²⁹⁹.

²⁹⁷ M. TORTORELLI osserva che *"l'opzione interpretativa secondo cui il contribuente sarebbe esonerato dalla prova del danno subito a causa della sua mancata partecipazione all'istruttoria amministrativa parrebbe porsi in conflitto con il principio di proporzionalità tra la sanzione comminata e l'offesa ricevuta, dovendo sempre sussistere una logica connessione tra esse"* (Contrasti di nomofilachia eurounitaria e nazionale in tema di contraddittorio preventivo, in *Il Fisco* n. 1 del 2016). Sul punto l'Autore altresì sottolinea, richiamando autorevole giurisprudenza della Consulta, che *"Il principio di proporzionalità costituisce un principio generale del diritto europeo, di rango primario per la sua equiparazione alle disposizioni dei Trattati e per la conseguente appartenenza alle fonti del diritto. La Corte cost. ha affermato che esso trova fondamento nell'art. 27, comma 3, Cost e che costituisce un patrimonio della cultura giuridica europea perché la Corte di Giustizia della Comunità Europea lo ha accolto in tutta la sua ampiezza (Corte cost., 2 luglio 1990, n. 313)"*.

²⁹⁸ A. LOVISOLO, sempre intorno alla "utilità" del contraddittorio: *"Al riguardo, (a mio avviso correttamente) secondo la annotata sentenza delle sezioni unite –sulla scorta dei principi già elaborati dalla Corte di Giustizia e segnatamente dalla sentenza 3 luglio 2014, cause C-129 e C-130/13 Kamino International –la mancanza del 'previo contraddittorio' non deve essere intesa in senso 'sterile e fine a se stessa', dovendo invece essere tutelate (solo) quelle situazioni in cui il contribuente dimostri che –ove effettivo ed esperito nei tempi previsti –il preventivo (omesso) contraddittorio sarebbe stato 'utile' al fine della formulazione della pretesa impositiva"* [*Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive, in Diritto e Pratica Tributaria* n. 2 del 2016, pag. 719 e ss.].

²⁹⁹ Cass., Ordinanza n. 10903/2016: *"Le Sezioni Unite hanno quindi precisato le garanzie fissate nella L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, trovano applicazione esclusivamente "in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, valutati il dato testuale della rubrica ("Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali") e, soprattutto, quello della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 1 (coniugato con la circostanza che l'intera disciplina*

Intorno alla c.d. "prova di resistenza" (vale a dire alla necessità di illustrare, in concreto, gli effetti deleteri subiti dal Contribuente in ragione all'omesso e ingiustificato contraddittorio preventivo, che avrebbe potuto scongiurare la formulazione di una ripresa tributaria finale illegittima), giova segnalare una pronuncia "chiarificatrice" della Suprema Corte che fugge ogni eventuale dubbio circa il fatto che in presenza di una puntuale prescrizione *ad hoc* (nel caso di specie, si allude all'art. 12, settimo comma, dello Statuto del Contribuente) la prova di resistenza **non** può mai essere pretesa, né per i tributi armonizzati né per quelli armonizzati³⁰⁰.

La suddetta pronuncia è stata accolta con un certo entusiasmo da parte della dottrina che ha sottolineato come tale principio di diritto restituisca alla Suprema Corte l'esercizio della precipua ed inderogabile funzione nomofilattica³⁰¹, dando atto di un meccanismo "automatico" (scevro dunque

contenuta nella disposizione risulta palesemente calibrata sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive subite in loco), che, esplicitamente, si riferisce agli **"accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali"**, ad operazioni, cioè, che costituiscono categorie d'intervento accertativo dell'Amministrazione tipizzate ed inequivocabilmente identificabili, in base alle indicazioni di cui al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 52, comma 1, richiamato, in tema di imposte dirette dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 32, comma 1, e, in materia di imposta di registro, dal D.P.R. n. 131 del 1986, art. 53 bis, ipotesi tutte **"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 chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali"**.

³⁰⁰ Cass., Sent. n. 701 del 15 gennaio 2019: "L'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione *ex ante* in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non".

³⁰¹ F. TUNDO osserva quanto segue: *"L'articolato percorso motivazionale della sentenza in commento si sviluppa con l'analisi delle ragioni per le quali ha visto la luce, in ambito eurounitario, la richiamata prova di resistenza, con un'analisi che non si limita alla giurisprudenza della Corte di Giustizia ma che, assai più approfonditamente, contestualizza il requisito formale anche in chiave comparatistica, con l'esame dei profili di maggiore rilevanza degli ordinamenti olandese e portoghese, dai quali nascevano rispettivamente le celebri sentenze Kamino e Sopropè. Per giungere all'enunciazione della rilevanza dei due principi comunitari che sovrintendono al diritto al contraddittorio endoprocedimentale. Si tratta nello specifico del "principio di equivalenza", per il quale le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non possono risultare meno favorevoli di quelle che riguardano i tributi domestici e del principio di effettività, per il quale la disciplina nazionale non deve rendere in concreto impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti statuiti dall'ordinamento*

da eventuali interpretazioni suscettibili di critica)³⁰², scongiurando l'ingiustificato e diseguale trattamento di fattispecie tributarie sostanzialmente unitarie³⁰³.

Ad ogni modo, volendo tirare le fila del discorso, il Giudice di Legittimità appare comunque coeso intorno all'attuale inesistenza in ambito tributario di una clausola generale di contraddittorio procedimentale (nel prosieguo dell'esposizione, nondimeno, ci soffermeremo doverosamente sulle recenti novità legislative interessanti il c.d. invito al contraddittorio, tuttavia **non** generalizzato).

L'insussistenza di siffatta clausola altresì si raccorda, è utile ribadire, al previo e necessario scrutinio di "utilità" del contraddittorio endoprocedimentale, come opportunamente sottolineato da autorevole dottrina³⁰⁴.

unionale. A ben vedere siffatto articolato iter argomentativo è inedito, il che non solo conferisce nuova linfa ad un complesso di diritti che sembravano irreparabilmente e, ci sia consentito di osservare, irragionevolmente messi in discussione dalla giurisprudenza succedutasi dal 2015 ai giorni nostri, ma che nel ricondurre ad unità interpretativa le due sentenze delle Sezioni Unite in ultima analisi restituisce pienezza, anche nella prospettiva comunitaria, alla funzione nomofilattica della Corte" [Contraddittorio: la Cassazione recupera la funzione nomofilattica e supera la "riforma" in itinere, in Corr. Trib. n. 7 del 2019, pag. 678].

³⁰² *"In sostanza, in caso di controlli presso i luoghi di attività del contribuente, con conseguente rilascio di PVC, la violazione del termine sospensivo di 60 giorni, ex art. 12, comma 7, dello Statuto, da parte dell'Ufficio per l'emissione dell'avviso di accertamento, in assenza di ragioni di motivata urgenza (tra cui non rientra l'imminente scadenza dei termini di accertamento), comporta la nullità dell'atto impositivo sia ai fini dei tributi armonizzati sia di quelli non armonizzati, e ciò automaticamente, senza che il contribuente debba dimostrare, per questi ultimi, che avrebbe potuto addurre argomentazioni non pretestuose, le quali avrebbero potuto condurre a diverse conclusioni accertative: ciò, in quanto, in questi casi, la prova di resistenza risulta ex se integrata" [A. BORGOGGIO, Non serve la prova di resistenza per l'invalidità dell'accertamento IVA anticipato, in Il Fisco n. 6 del 2019, pag. 581]*

³⁰³ *Sul punto C. FAONE osserva che "Senza contare che la soluzione contraria potrebbe condurre ad una moltiplicazione di episodi di **annullamenti giudiziali parziali dei provvedimenti amministrativi**, con tutto ciò che tale circostanza comporterebbe in termini di uguaglianza, di certezza del diritto e di unitarietà della posizione fiscale del contribuente. Né appare cogliere nel segno quella parte della giurisprudenza che, nel giustificare la necessità della prova di resistenza anche quando si versi in ipotesi di contraddittorio obbligatorio, invoca la possibilità per uno Stato membro di apprestare tutele maggiori ai propri consociati (ma non inferiori) rispetto a quelle previste dall'ordinamento unionale" [Contraddittorio e tributi armonizzati: quando è esclusa la prova di resistenza, in Il Fisco n. 24/2019, pag. 2307].*

³⁰⁴ *A. LOVISOLO osserva: "La necessaria "utilità" (...) del previo contraddittorio, d'altronde (oltre che supportata dalle ... sentenze della Corte di Giustizia), a mio avviso, trova fondamento nel generale principio della "economicità" dell'azione amministrativa (anch'essa richiesta e garantita dall'art. 97 Cost.), in relazione al quale assumono rilevanza le cause di nullità degli atti*

È pertanto evidente che il limite della "utilità" del confronto dialettico Fisco - Contribuente condiziona pesantemente l'eventuale limitazione delle garanzie partecipative offerte al privato, soprattutto alla stregua della perentoria giurisprudenza domestica³⁰⁵.

Ma vi è di più: la Suprema Corte, sconfessando altri precedenti giurisprudenziali, ha poi sottolineato che, ad ogni modo, in ambito comunitario l'affermazione del principio in parola **non è andato al di là di un ambito giuridico rigorosamente circoscritto, costituito dalle iscrizioni ipotecarie in ambito doganale**³⁰⁶.

*solo se abbiano impedito all'atto medesimo di raggiungere il proprio "scopo", nonché nel generale principio della "strumentalità" della "forma" rispetto al "contenuto" e alla "finalità" perseguita dall'atto" [La necessaria "utilità" e la "ampiezza" del previo contraddittorio endoprocedimentale anche al fine dell'accertamento di tributi armonizzati emessi a seguito di "verifica", in Diritto e Pratica Tributaria n. 4 del 2018, pag. 1630 e ss.]. Sul piano della giurisprudenza domestica in tal senso univocamente schierata, l'Autore richiama le seguenti pronunce del Giudice di legittimità: Cass., 6 marzo 2013, n. 518; *Id.*, 21 gennaio 2015, n. 992 e *Id.*, 18 settembre 2015, n. 18370.*

³⁰⁵ In dottrina, sempre sul punto: *"In particolare, secondo quest'ultima [giustappunto la giurisprudenza nazionale - n.d.r.], al fine di superare la c.d. prova di resistenza, il contribuente è onerato, in sede di ricorso, ad allegare la sussistenza di circostanze ragionevoli, serie e non pretestuose che, se valutate dall'Amministrazione, avrebbero potuto incidere sulla fattispecie portata in giudizio. Con riguardo al concetto di "utilità", invero, la pronuncia resa dai giudici di Strasburgo rimane nel solco già tracciato dalla sentenza Kamino, secondo cui il contribuente deve offrire argomentazioni non meramente pretestuose. Non si ravvisano, invece, ulteriori presupposti, quali "buona fede", "correttezza" e "lealtà processuale", cui si riferisce la già citata sentenza delle Sezioni Unite della Suprema Corte [la succitata sentenza, a Sezioni Unite, di Cassazione n. 24823/2015 - n.d.r.]". S. ARMELLA, *Il contraddittorio pre-accertativo di nuovo al vaglio della Corte UE*, in *Corr. Trib.* 32-33/2018, pag. 2535 e ss.*

³⁰⁶ Per completare il quadro, giova altresì leggere un altro interessante brano della succitata ordinanza del Giudice di legittimità: "Né una questione di costituzionalità, sempre con riferimento all'art. 3 Cost. può porsi per la duplicità di trattamento giuridico tra "tributi armonizzati" e "tributi non armonizzati, atteso che, come anche in tal caso evidenziato dalla su menzionata sentenza n. 24823/2015, l'assimilazione tra i due trattamenti è preclusa **in presenza di un quadro normativo univocamente interpretabile nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio procedimentale. L'affermata insussistenza, nell'ordinamento tributario nazionale, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale non viola, inoltre, né l'art. 24 Cost. né l'art. 111 Cost. (... ..)**. Quanto poi ai principi di diritto affermati da questa Corte a Sezioni Unite nelle sentenze nn. 19667 e 19668 del 2014, in tema di iscrizione d'ipoteca su beni immobili, ai sensi del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, art. 77, le stesse Sezioni Unite, nella sentenza successiva a 24823/2015, già sopra richiamata, hanno chiarito, con riguardo proprio ai suddetti precedenti del 2014, che **va escluso il riconoscimento di una generalizzata espansione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale, quale espressione di un principio immanente all'ordinamento nazionale ed a quello Europeo, in quanto detto riconoscimento è "rimasto fuori dall'ambito del principio di diritto propriamente enucleabile dalle pronunzie medesime", stante il tema specifico in concreto affrontato (le iscrizioni ipotecarie D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77, per l'appunto)**".

Sul punto è però opportuno dar atto dell'interessante Ordinanza della Suprema Corte di Cassazione n. 8617 del 9 aprile 2018 che, sempre in materia di iscrizione ipotecaria, precisa che la lesione delle garanzie di partecipazione del Contribuente nello stadio amministrativo-precontenzioso risulta effettiva, dunque meritevole di cagionare il susseguente annullamento dell'atto in sede giurisdizionale, **a prescindere dal fatto che l'introduzione della comunicazione preventiva fosse successiva rispetto all'epoca dei fatti esaminati dal medesimo Giudice tributario**³⁰⁷.

Parte della dottrina ha accolto con vivo entusiasmo l'anzidetta pronuncia, ritenendola più aderente e fedele ai precetti fissati dalla Consulta [Cfr. Corte cost. 2 marzo 1962, n. 13; *Id.*, 20 marzo 1978, n. 23; *Id.*, 10 dicembre 1987, n. 503; *Id.*, 24 febbraio 1995, n. 57; *Id.*, 31 maggio 1995, n. 210; *Id.*, 1° dicembre 2006, n. 397; *Id.*, 28 novembre 2008, n. 390; *Id.*, 7 luglio 2015, n. 132, richiamate dalla medesima dottrina per avallare la presenza di un *principio generale dell'ordinamento*, pur in assenza di espressa *copertura costituzionale* / cfr. *nota 26*] sull'istituto del *contraddittorio endoprocedimentale*, nondimeno ritenendo non ancora esaurito il dibattito (giurisprudenziale ma non solo) sul perimetro di azione dell'istituto in parola³⁰⁸.

³⁰⁷ Giova trascrivere il contenuto maggiormente saliente della pronuncia in esame: "La sentenza impugnata, infatti, nel ritenere necessaria a pena di nullità dell'iscrizione la previa comunicazione al contribuente dell'atto a compiersi, è di fatto conforme ai principi affermati dalle Sezioni Unite di questa Corte con le sentenze n. 19667 e 19668 del 18 settembre 2014, che - esclusa l'iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 dall'ambito specifico dell'espropriazione, donde l'inapplicabilità alla fattispecie in esame della regola prescritta dal D.P.R. n. 602 del 1973, art. 50, comma 2, - hanno tuttavia avuto modo di affermare il principio secondo il quale l'affermata inapplicabilità all'iscrizione ipotecaria D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77 della previsione di cui all'art. 50, comma 2, del medesimo decreto, non significa che l'iscrizione ipotecaria possa essere eseguita senza che la stessa debba essere oggetto di alcuna comunicazione al contribuente, ciò anche in epoca anteriore all'entrata in vigore dello stesso art. 77, comma 2 bis, citato decreto, quale aggiunto dal D.L. 13 maggio 2011, n. 70, art. 7, comma 2, lett. u - bis convertito, con modificazioni, in L. 12 luglio 2011, n. 106, con decorrenza dal 13 luglio 2011".

³⁰⁸ Interessanti le *considerazioni conclusive* di N. RAGGI: "*Le Sezioni Unite 2015 hanno taciuto i numerosi interventi con cui i giudici delle leggi hanno consacrato il contraddittorio preventivo un principio generale dell'ordinamento. E così, in modo, all'apparenza, costituzionalmente corretto, il diritto vivente è riuscito a rinnegar sé stesso e assumere una posizione diametralmente opposta a quella adottata nel 2014. L'ecatombe dell'Amministrazione*

Tuttavia la "regola generale" (l'assenza cioè di un generalizzato diritto al contraddittorio preventivo) è stata ancor più recentemente riaffermata dal Giudice di legittimità, in seno ad un contenzioso afferente l'imputazione *per trasparenza* del reddito societario nei confronti della medesima compagine societaria, ai sensi e per gli effetti dell'art. 5 del TUIR³⁰⁹.

7. La "opposizione critica" della dottrina

È di tutta evidenza che la pronuncia resa a Sezioni Unite dal Supremo Consesso (si allude, ovviamente, a Cass. SS.UU. n. 24823 del 9 dicembre 2015, i cui contenuti sono stati successivamente e coerentemente ripresi dalla Sezione tributaria) non potesse risultare indenne da puntuali considerazioni critiche.

Qui di seguito una breve rassegna, che intende evidenziare una diffusa "insoddisfazione" nei confronti del *decisum* della Suprema Corte di Cassazione.

Autorevole dottrina non usa mezzi termini, considerando prevalente la componente "politica", non già squisitamente "tecnico-giuridica" nella succitata pronuncia³¹⁰.

*finanziaria nei tanti contenziosi aperti su tale fronte è, per il momento, scongiurata. Tuttavia, come suggerito dalla fronda nata in seno allo stesso Supremo Consesso (di cui è espressione la pronuncia in esame), il dibattito sul diritto al contraddittorio resta aperto e gli argomenti a sostegno della soluzione pro contribuente paiono saldamente ancorati alla (sin qui negletta) giurisprudenza costituzionale. Sul contraddittorio, insomma, le "bugie" hanno le Sezioni Unite, ma la Consulta contro. Fuoco alle polveri!" [Sul diritto al contraddittorio le bugie hanno le "Sezioni Unite", in *Corr. Trib.* n. 40/2018, p. 3071].*

³⁰⁹ *In medias res*, a compendio di quanto sin qui osservato: "Per i tributi non armonizzati (nel caso in esame, l'IRPEF ripresa a tassazione nei confronti dei soci di una società) non è rinvenibile, nella legislazione nazionale, un generalizzato obbligo di contraddittorio nella fase amministrativa, sussistente solo per le ipotesi in cui risulti specificamente sancito, mentre per i tributi armonizzati (nella specie, l'IVA oggetto dell'avviso di accertamento emesso a carico della società) grava sul contribuente, in ipotesi di violazione del contraddittorio, l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere nella fase amministrativa" (Cass, Ord. n. 26681 del 22 ottobre 2018; in termini, tra le altre, *Id.* Ordinanza n. 21767 del 7 settembre 2108).

³¹⁰ E. DE MITA: "In un arco di tempo abbastanza breve la Cassazione a sezioni unite ha smentito tutta la sua giurisprudenza non per capriccio ma per ragioni che vengono considerate «politiche». E ancora: "La sentenza è un arretramento rispetto ai suoi precedenti, dotati di forza sistematica, idonea a superare i limiti delle leggi scritte, interpretandoli solo letteralmente. La forza della funzione nomofilattica sta nel ricondurre a unità le complessità delle disposizioni scritte (...). L'interpretazione letterale non è vietata ma non basta. Se la Cassazione si è fermata

La letteratura giuridica insiste sull'ineludibile presenza nel nostro ordinamento positivo del principio generale (giustappunto immanente ad esso) del contraddittorio endoprocedimentale, reso in concreto di più difficile individuazione a causa del non impeccabile *modus operandi* del Legislatore nazionale che, per l'effetto, condizionerebbe (corrompendola) la bontà della medesima funzione nomofilattica affidata alla giurisprudenza³¹¹.

Medesimo tenore critico nei confronti delle Sezioni Unite possiede la riflessione di Salvatore Sammartino, circa l'asserita assenza di un principio di carattere generale in seno al nostro ordinamento positivo.

La conclusione poggia, altresì, su un suggestivo percorso logico argomentativo "simmetrico" a quello fatto proprio dall'Amministrazione Finanziaria in occasione della "creazione" (ovvero del "riconoscimento") della clausola generale antiabuso³¹².

Sul piano prettamente *contenutistico* e *dinamico*, non mancano poi interessanti contributi che pongono l'accento sulla necessità di collocare il

all'interpretazione letterale vuol dire che l'ha fatto con l'occhio rivolto a altro. In questi casi si dice che la sentenza è politicamente orientata" [Sul contraddittorio le Sezioni unite scelgono una soluzione «politica», in "Diritto e Pratica Tributaria" n. 1 del 2016, pag. 20241 e ss.].

³¹¹ A. LOVISOLO ammonisce: "I giudici, infatti, non dovrebbero né dimenticare né sottovalutare la 'stratificazione' delle norme del nostro ordinamento, frutto di interventi spesso 'episodici' del legislatore che –senza una vera e propria 'cabina di regia'–spesso 'disvuol' ciò che volle' e cioè introduce specifiche previsioni normative non coordinate fra loro, dal cui 'affastellamento' **non appare né logico né consequenziale (...) ammettere (o escludere) l'esistenza di un principio generale**" [Il contraddittorio preventivo, cit.].

³¹² Per S. SAMMARTINO, invece, "Non è condivisibile la tesi della Corte secondo la quale 'la ricorrenza, in campo tributario, di una pluralità di norme che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale in rapporto ad atti specifici - lungi dal poter assurgere ad indici dell'inesistenza, nell'ordinamento tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale - assume, ineludibilmente, la valenza opposta'. È vero esattamente il contrario: proprio la presenza diffusa di norme che prevedono il contraddittorio procedimentale induce a ritenere, ove si proceda con una interpretazione costituzionalmente orientata che eviti il contrasto con gli artt. 3 e 97 della Costituzione, che esiste un principio generale e che la pluralità delle disposizioni è legata all'esigenza di prevedere modalità diverse di contraddittorio in relazione alla specificità dei procedimenti di accertamento". E ancora: "Non è condivisibile la tesi secondo la quale non sia possibile ancorare il principio del contraddittorio endoprocedimentale direttamente all'art. 97 della Costituzione. Se è stato possibile, in assenza di norme specifiche, affermare, prima che venisse introdotto nello Statuto l'art. 10/bis, la presenza nell'ordinamento tributario di un principio generale antiabuso in virtù del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, non si vede perché non si possa collegare il principio del contraddittorio endoprocedimentale all'art. 97" [Il Diritto al contraddittorio endoprocedimentale, in *Rass. Trib.* n. 4 del 2016, pag. 986 e ss.].

confronto dialettico tra Fisco e Contribuente in uno stadio amministrativo (ed ovviamente pre-contenzioso) che non presupponga la conclusione dell'istruttoria da parte della medesima Amministrazione Finanziaria, in tal modo salvaguardando l'effettiva utilità della partecipazione del Contribuente, con l'ovvia conseguenza di espungere le *richieste* ed i *questionari* dal novero delle attività procedurali in grado di assurgere a dimostrazione dell'avvenuta (e compiuta) celebrazione del contraddittorio preventivo³¹³.

Sempre sull'argomento senz'altro utile e interessante è il richiamo a una pronuncia della Corte di Giustizia Europea (C-298/16 - Sentenza del 9 novembre 2017), innescata da due avvisi di accertamento ricevuti dai coniugi Ispas che, secondo gli accertatori rumeni, avrebbero illecitamente celato al Fisco il proprio *status* di soggetti passivi IVA (correlato al perfezionamento, durante le annualità d'imposta comprese fra il 2007 e il 2011, di 73 contratti di vendita immobiliare), per l'effetto notificando agli stessi due avvisi di accertamento, limitandosi ad invitare i contribuenti a una discussione finale, **senza** concedere agli stessi (per così dire *in via preventiva*, durante il medesimo *iter* di svolgimento del procedimento amministrativo) *l'accesso a tutte le informazioni rilevanti sulla base delle quali il Fisco rumeno ha poi adottato il verbale di verifica fiscale per poi emettere i medesimi avvisi di accertamento fiscale* (cfr. paragrafo 14 della pronuncia).

Ebbene, il Giudice Europeo ha anzitutto preso atto dell'assenza di una disciplina dell'Unione in materia (che, da un lato, legittima l'autonomia dei singoli Stati membri e, dall'altro, impone al medesimo Giudice Europeo di

³¹³ "(...) principio del contraddittorio significa offerta della possibilità di interloquire (e dovere di raccogliere quanto può essere affermato e prodotto) prima e a ragion veduta, manifestando l'interessato il suo punto di vista alla luce e a fronte della discovery di tutti di tutti i dati raccolti. Contraddittorio implica porre l'interessato in condizioni di sapere, in modo trasparente e completo, cosa e perché si sta per decidere nei propri confronti e possibilità di opporre proprie argomentazioni e prove, prima che la decisione venga presa. Contraddittorio implica il dovere di aprire una finestra sulle allegazioni dell'interessato una volta completata l'istruttoria. Richieste e questionari, pertanto, non possono essere confusi con attuazione del contraddittorio. Essi sono forme di attuazione dell'istruttoria con partecipazione dell'interessato, ma non attuazione del contraddittorio finale, che presuppone la conclusione della istruttoria e ha una funzione e collocazione del tutto differente" [A. MARCHESELLI, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in *Corr. Trib.* n. 3 del 2018, pag. 176]

vagliare, in concreto, il rispetto dei *principi di equivalenza e di effettività*³¹⁴, nel caso di specie ritenuti pienamente presidiati dalla legislazione rumena), per poi giungere ad un pronuncia che (come spesso accade) celebra un "fattivo compromesso" fra due opposte istanze immancabilmente presenti nel campo d'azione che ci occupa (vale a dire: l'impegno dei singoli Stati membri a combattere le frodi fiscali e, più in generale, a contrastare i fenomeni di evasione/elusione fiscale e l'irrinunciabile rispetto delle prerogative di partecipazione e difesa – anche nello stadio amministrativo-precontenzioso – accordate al Contribuente).

Superfluo sottolineare che soltanto una prudente, saggia, applicazione del *dictum* del Giudice Europeo potrà separare (e per l'effetto reprimere ed emendare) condotte amministrative "abusive" e *contra legem* (anche sul piano del nostro *eccesso di potere*) da altre che viceversa, atteso l'auspicabile equilibrio fra le due contrapposte istanze in commento, godranno di piena legittimità *formale e sostanziale*.

8. Il recente intervento del Legislatore sull'*invito obbligatorio al contraddittorio*, anch'esso non scevro da immediate reazioni critiche: dall'iniziale Proposta di legge all'attuale art. 5ter del D.Lgs. n. 218/1997

Tornando alla sfera nazionale, questa volta di tipo normativo, giova assumere in considerazione l'art. 4octies del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "Decreto Crescita", convertito con modificazioni dalla Legge 28 giugno 2019, n.

³¹⁴ In seno al paragrafo 29 della pronuncia, si riassumono efficacemente i due principi in parola: "le modalità procedurali predisposte da ciascuno Stato membro **non** devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (**principio di equivalenza**); tali modalità procedurali **non** devono rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (**principio di effettività**)". *In medias res*, assumendo in esame il dispositivo della pronuncia in parola: "**Il principio generale di diritto dell'Unione del rispetto dei diritti della difesa deve** essere interpretato nel senso che, nell'ambito di procedimenti amministrativi relativi alla verifica e alla determinazione della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto, un soggetto privato **deve** avere la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione dall'autorità pubblica per l'adozione della sua decisione, **a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione dell'accesso a dette informazioni e a detti documenti**".

58), che ha giustappunto tradotto in legge (più precisamente agli artt. 5 e 6 del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218) l'iniziale Proposta di legge (d'iniziativa dei Deputati, presentata il 6 agosto 2018 / "AC1074"), recante "Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale".

Giova prendere le mosse dall'originaria Proposta per riflettere sugli esiti finali.

L'art. 11 è dedicato all'istituto del contraddittorio preventivo (la rispettiva rubrica è la seguente: "Introduzione dell'obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale")³¹⁵: l'Amministrazione finanziaria, **a pena di nullità**

³¹⁵ Qui di seguito il testo integrale dell'art. 11: "1. Prima di emettere qualunque avviso di accertamento nei riguardi dei contribuenti, fuori dei casi previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'ufficio procedente dell'Agenzia delle entrate, a pena di nullità dell'atto impositivo, notifica un preventivo invito al contribuente. 2. Nell'invito di cui al comma 1, nella forma sia di avviso di avvio del procedimento che di avviso di conclusione della fase istruttoria svolta d'ufficio, sono comunque indicati: a) i periodi d'imposta ai quali si riferisce l'accertamento, ove si tratti di tributo periodico; b) gli elementi a disposizione dell'ufficio per la determinazione dei maggiori imponibili; c) il termine assegnato, non inferiore a quindici e non superiore a quarantacinque giorni, per la produzione di documenti e memorie scritte o per la comparizione presso la sede dell'ufficio al fine dell'instaurazione del contraddittorio orale. 3. Il contribuente può partecipare al procedimento instaurato, secondo i termini e le modalità indicati nell'invito di cui al comma 1, ferma restando la facoltà di esibire e di allegare qualsiasi elemento ritenuto utile ai fini della veritiera e corretta determinazione degli imponibili. 4. Non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, le notizie e i dati non adottati né, se puntualmente richiesti nell'invito di cui al comma 1, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi all'ufficio dal contribuente medesimo a seguito dell'invito. È fatta salva la facoltà del contribuente di depositare, allegandoli all'atto introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi, fornendo prova di non aver potuto adempiere alle richieste dell'ufficio per causa a lui non imputabile. 5. Decorso sessanta giorni dalla data di notifica dell'invito di cui al comma 1 senza che il contribuente si sia attivato per fornire elementi di valutazione e di prova a proprio favore, comparso presso l'ufficio o depositando documenti o memorie scritte, l'Ufficio può concludere l'attività istruttoria ed emettere l'atto impositivo. 6. Decorso il termine di cui al comma 5, l'invito di cui al comma 1, se contenente l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti nonché dei motivi che hanno dato luogo alla loro determinazione, produce gli effetti propri dell'avviso di accertamento esecutivo previsto dall'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dall'articolo 56 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dall'articolo 25 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Resta salva l'applicazione delle disposizioni in materia di ravvedimento, di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, fino alla scadenza del termine di cui al primo periodo del presente comma. 7. Nel caso di avvio della fase del contraddittorio si osservano le seguenti regole procedurali: a) l'ufficio dell'Agenzia delle entrate attesta, mediante la redazione di processi verbali, le deduzioni e i

dell'atto impositivo finale, deve notificare un "preventivo invito" al Contribuente, volto all'acquisizione di materiale ed elementi di valutazione **utili** all'istruttoria.

La "bozza" di articolo scandisce, con attenzione, la tempistica procedimentale.

Ciò che forse, sin da subito, ha assunto maggiore evidenza e criticità per parte della dottrina è però l'espressa statuizione, in capo al Contribuente medesimo, di illustrare tempestivamente le proprie spiegazioni (*difese*) in ordine alle scelte poste in essere per ciascun periodo d'imposta sottoposto al vaglio degli accertatori, al fine di scongiurare l'emissione di provvedimenti finali a suo danno³¹⁶.

Lo "iato logico-temporale" fra la *difesa anticipata* del Contribuente e la futura ripresa tributaria dell'Amministrazione (ancora in "stato embrionale") potrebbe costituire, invero, un'insidia piuttosto che una garanzia nei confronti del Contribuente medesimo.

In tal modo, fungerebbe da grave contrappeso (atto quasi a neutralizzare la bontà e la medesima *ratio essendi* del confronto dialettico Fisco/Contribuente) la necessità di rappresentare in modo esaustivo la propria posizione fiscale rispetto ad una mera "idea di provvedimento", dalla quale probabilmente risulterebbe arduo "estrapolare" le puntuali riprese tributarie future.

Sempre in dottrina, con evidente spirito critico e scettico, si pone l'accento sulla confusione fra la predisposizione di effettive norme di tutela e protezione in favore del Contribuente, mediante il riconoscimento di diritti e facoltà di partecipazione allo stadio amministrativo-procedimentale (*giustappunto in chiave di collaborazione e di difesa*) e l'enunciazione di **nuovi** obblighi e doveri,

documenti prodotti dal contribuente nonché gli esiti degli incontri svolti in contraddittorio; b) il subprocedimento termina in ogni caso decorsi novanta giorni dalla data di notifica dell'invito di cui al comma 1, senza possibilità di proroga; c) durante il periodo previsto dal comma 5 sono sospesi tutti i termini di decadenza per ambedue le parti; d) se l'ufficio ritiene di disattendere, in tutto o in parte, le ragioni esposte dal contribuente, deve darne giustificazione nella motivazione del successivo avviso di accertamento; e) è precluso al contribuente il ricorso all'istituto dell'accertamento con adesione disciplinato dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

³¹⁶ F. TUNDO si sofferma, con forte vena critica, sull'onere del Contribuente di dover "(...) *dedurre analiticamente, per ciascun periodo di imposta indicato, ogni notizia o dato che, pur astrattamente, possa un giorno essere utile ad una difesa da atti e/o pretese dei quali però non ha in quel momento alcuna cognizione*" [L'invito al contraddittorio in un recente progetto di legge: quali conseguenze per il contribuente?, in *Corr. Trib.* n. 39/2018, pag. 2963 e ss.].

la cui omissione viceversa comporti mere decadenze con un effettivo detrimento della medesima sfera giuridico-patrimoniale del Contribuente³¹⁷.

Veniamo adesso agli esiti dei lavori parlamentari, tradottisi *in legge*.

L'invito *obbligatorio*, anzitutto, non ha portata assoluta e generale (interessando soltanto le imposte sui redditi e l'IVA), sostanziandosi espressamente in un *invito a comparire per l'avvio della definizione dell'accertamento*³¹⁸, che **non** involge gli avvisi di accertamento parziale e **non**

³¹⁷ Ancora, sempre secondo F. TUNDO, "Il fatto che, nel contesto di una norma asseritamente volta a promuovere la dialettica tra Fisco e contribuenti, trovino ampio spazio previsioni che determinano conseguenze sanzionatorie della parte privata rivela una contraddizione intrinseca. Il contraddittorio in chiave difensiva, almeno per come è inteso dalla dottrina prevalente e dalla giurisprudenza, attiene all'area della partecipazione meramente facoltativa, poiché costituisce - appunto - una modalità di esercizio del diritto di difesa in corso di procedimento. **Invece, la partecipazione di tipo obbligatorio (resa tale dalla previsione di sanzioni per il mancato o parziale intervento del privato) altro non è se non l'altra faccia della medaglia, sul versante del contribuente, dell'esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Agenzia. Dunque non ha attinenza con i diritti, riguardando semmai i doveri**" [L'invito al contraddittorio, cit.]. Sempre in argomento M. BEGHIN precisa quanto segue: "Non vorremmo, invece, che l'art. 11, comma 5, della proposta di legge fosse letto in chiave di mero automatismo, rispondente non più ad una logica impositiva, bensì ad una logica sanzionatoria. Infatti, il provvedimento impositivo giammai potrebbe rappresentare l'ineluttabile conseguenza della **mancata partecipazione del contribuente al contraddittorio. Deve essere, invece, l'atto conclusivo di un'istruttoria nel corso della quale siano state raccolte le prove dell'evasione. Pertanto, nella prospettiva della formazione dell'avviso di accertamento, può essere del tutto irrilevante che il contribuente si sia confrontato o meno con l'Amministrazione finanziaria. La decisione circa il comportamento da tenere durante lo svolgimento della verifica spetta al soggetto che subisce l'esercizio dei poteri istruttori, al quale non si potrà chiedere di partecipare, soltanto per amor di spirito collaborativo, alla ricerca e alla formazione delle prove dell'illecito. Prove, dunque, contro sé stesso. In conclusione: di fronte a un **contribuente non collaborativo**, l'Amministrazione finanziaria potrà emettere l'avviso di accertamento a condizione che, nonostante la mancata partecipazione del contribuente al **contraddittorio**, essa riesca a dimostrare l'esistenza dell'evasione. In assenza di prove, oppure al cospetto di prove insufficienti, il processo verbale di constatazione va archiviato**" [Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale, in *Il Fisco* n. 42/2018, p. 4007].

³¹⁸ Giova trascrivere nella sua interezza il nuovo art. 5ter del D.Lgs. n. 218/1997 "1. **L'ufficio**, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, **notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.** 2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. 3. **In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.** 4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1. 5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del

ricorre altresì nei casi di motivata urgenza ovvero di fondato pericolo per la riscossione.

Al mancato invio dell'invito obbligatorio (in assenza di deroghe ed esclusioni) segue perciò l'invalidità del provvedimento finale a condizione che, in concreto, si dimostri l'ingiusta lesività dell'attività provvedimentale dell'Amministrazione Finanziaria.

In definitiva, soltanto al pieno svolgimento dell'onere probatorio da parte del Contribuente intorno alla stretta e necessaria correlazione fra la pretermessa (ed ingiustificata) ostensione delle proprie ragioni e la consequenziale emissione di un provvedimento finale (dunque: ingiustamente) lesivo della propria sfera giuridico-patrimoniale consegue la presenza di un atto irrimediabilmente viziato (e non già *sic et simpliciter* per una "mera" infrazione della procedura amministrativa).

In altri termini, il provvedimento sarebbe suscettibile di annullamento in quanto contraddistinto da *vizi* che il (pretermesso) contraddittorio endoprocedimentale avrebbe potuto (non ci stanchiamo di ribadire: in concreto) fare emergere, così evitando la sua emanazione.

Oltretutto, stando così le cose, la regolamentazione rischierebbe di essere *peggiorativa* per il Contribuente, atteso che soltanto la previa e necessaria indagine sulla "prova di resistenza" potrebbe condurre (eventualmente) all'annullamento del provvedimento finale, superando in questo modo gli effetti del nuovo presidio normativo.

Non a caso, già in fase di primi commenti, si è posta l'attenzione intorno al sesto ed ultimo comma dell'art. 5^{ter} (che mantiene intatte le precedenti prescrizioni normative sulle prerogative di partecipazione del Contribuente), al fine di limitare e circoscrivere il perimetro dell'anzidetta prova di resistenza³¹⁹.

contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato. 6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento".

³¹⁹ Sul punto G. FERRANTI: "*La previsione normativa in esame sembrerebbe introdurre, pertanto, una ulteriore rilevante penalizzazione per i contribuenti. Al riguardo si ritiene che almeno tale conseguenza sfavorevole per i contribuenti possa essere evitata adottando un'interpretazione logico-sistematica in base alla quale la disposizione contenuta nel comma 5 in esame (che*

In altri termini, sembra riproporsi nella normativa attuale un equivoco di fondo circa il necessario distinguo fra stadio procedimentale in seno al quale – in ossequio al *principio di parità delle armi* – ha vita un confronto dialettico fra l'Amministrazione e il Contribuente prima dell'emissione di un provvedimento lesivo della sfera giuridico-patrimoniale di quest'ultimo e stadio procedimentale (nonché pre-contenzioso) in cui, di fatto, la pretesa tributaria appare già plasmata e definita ed il dialogo fra Parte Pubblica e Parte Privata assolve ("esclusivamente") la principale funzione di scongiurare un probabile contenzioso.

D'altronde – e non siamo nel campo delle opinioni – il nuovo istituto si colloca in seno alle disposizioni regolatrici dell'accertamento con adesione che, come noto, costituisce un tipico strumento deflativo del contenzioso³²⁰.

Il tempo e la concreta applicazione della nuova normativa potranno confermare o, di contro, smorzare ovvero (si confida: nell'interesse comune di tutti i soggetti coinvolti) obliterare le attuali perplessità intorno alla compiutezza del nuovo istituto.

Soltanto in questo modo si potranno esprimere, evidentemente *a posteriori*, valutazioni ed analisi critiche più ponderate intorno al vero *ubi consistam* del contraddittorio preventivo forgiato dal Legislatore nazionale.

Si può comunque affermare che il presente tema d'indagine è ineluttabilmente destinato ad alimentare, anche in futuro, vivaci dibattiti e possibili fratture fra giurisprudenza e dottrina.

È ad ogni modo auspicabile che il Legislatore rinunci ad affidarsi al ruolo di supplenza (in non poche occasioni, come in questa) esercitato nel corso degli

*impone la "prova di resistenza") deve considerarsi derogata dalla norma del **successivo comma 6, secondo la quale "restano ferme" le specifiche disposizioni che prevedono l'obbligo del contraddittorio** [Invito al contraddittorio con minori garanzie per i contribuenti, in *Il Fisco* n. 29 del 2019, pag. 2807].*

³²⁰ È altresì utile ricordare, ai sensi e per gli effetti del nuovo comma *3bis* aggiunto all'art. 5 del D.Lgs. n. 218/1997, che "Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario".

anni dai Giudici, ricercando con perseveranza il giusto (benché delicato e talora *inafferrabile*) equilibrio fra le doverose istanze di recupero degli imponibili evasi con l'altrettanto doveroso riconoscimento in capo al Contribuente di adeguate garanzie di partecipazione e di difesa (in seno al procedimento amministrativo di accertamento), non senza infine assumere in debita considerazione (altrettanto auspicabilmente) l'efficacia cogente delle *norme* nonché l'influenza dello "*spirito*" dell'ordinamento eurounionale.