

DIRITTO E PROCESSO TRIBUTARIO
Dialogo con le Corti

Rivista quadrimestrale
2/2015



Edizioni Scientifiche Italiane

Direzione

Andrea Carinci, Giuseppe Maria Cipolla, Andrea Colli Vignarelli, Daria Coppa, Stefano Fiorentino, Manlio Ingresso, Giuseppe Melis, Antonio Merone, Sebastiano Maurizio Messina, Salvo Muscarà, Mario Nussi, Francesco Pistolesi, Giuseppe Tinelli, Antonio Uricchio, Marco Versiglioni.

Comitato scientifico

Giampiero Balena, Marcello Clarich, Gian Domenico Comporti, Claudio Consolo, Roberto Conti, Giovanni Fiandaca, Mauro Pennasilico, Giovanni Perlingieri, Giorgio Spangher, Francesco Terrusi, Giuseppe Tesauero, Umberto Tombari, Ugo Villani.

Comitato editoriale

Patrizia Accordino, Federico Aquilanti, Mario Aulenta, Samantha Buttus, Isabella Catalano, Junio D'Amico, Marcella Ferrante, Oriana Lombardi, Michele Marzano, Maria Pia Nastri, Maria Grazia Ortoleva, Maria Concetta Parlato, Antonio Perrone, Alessio Persiani, Federica Pitrone, Stefano Reali, Gianluca Selicato.

Comitato di valutazione

Fabrizio Amatucci, Massimo Basilavecchia, Mauro Beghin, Andrea Castaldo, Roberto Cordeiro Guerra, Lorenzo Del Federico, Eugenio Della Valle, Luigi Ferlazzo Natoli, Valerio Ficari, Maria Cecilia Fregni, Alessandro Giovannini, Maurizio Logozzo, Enrico Marelo, Giuseppe Marini, Salvatore Muleo, Franco Paparella, Ugo Patroni Griffi, Giovanni Puoti, Claudio Sacchetto, Livia Salvini, Salvatore Sammartino, Giuliano Scarselli, Dario Stevanato, Roberto Schiavolin, Francesco Tesauero, Loris Tosi, Giuseppe Zizzo.

Registrazione presso il Trib. di Napoli al n. 51 del 29 ottobre 2014.
Responsabile: Ludovico Greco.

Hanno collaborato a questo numero

Andrea CARINCI, Stefano FIORENTINO, Francesco TERRUSI, Marco VERSIGLIONI, Federico AQUILANTI, Samantha BUTTUS, Lorena DI FIORE, Oriana LOMBARDI.

Criteria di selezione dei contributi pubblicati

Questa Rivista sottopone i Saggi destinati alla pubblicazione a un procedimento di valutazione anonima che garantisce l'obiettività e la ponderatezza del giudizio. Tali contributi possono essere inviati alla Direzione che li sottopone al giudizio di due *referee* individuati in ragione della competenza specifica richiesta (c.d. *double blind peer-review*). A questi fini la Direzione potrà avvalersi di uno o più Responsabili della valutazione, i quali disgiuntamente, li potranno sottoporre a due o più componenti del Comitato di valutazione o a *referee* esterni.

Il *referee* riceve il contributo da valutare senza l'indicazione dell'Autore; all'Autore non viene comunicata l'identità del *referee*. Il giudizio motivato potrà essere positivo senza riserve; positivo con riserve; negativo. Esso verrà trasmesso alla Direzione che, direttamente o tramite il Responsabile della valutazione, provvederà a comunicarlo all'Autore, sempre garantendo l'anonimato del *referee*. I contributi giudicati meritevoli di pubblicazione dai *referee* possono essere oggetto di pubblicazione nella Rivista in base alla insindacabile valutazione della Direzione.

La Direzione può assumere direttamente la responsabilità della pubblicazione di studi provenienti da Autori stranieri di consolidata esperienza o di studiosi anche italiani di anzianità e prestigio tali che la presenza del loro contributo si possa reputare di per sé ragione di lustro per la Rivista.

Indice

SAGGI

| | |
|---|-----|
| ANDREA COLLI VIGNARELLI, Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento « <i>ante tempus</i> » | 000 |
| ROBERTO CONTI, Il dialogo della Cassazione tributaria con le giurisdizioni sovranazionali. Nuove prospettive all'orizzonte | 000 |
| CLAUDIO LA VALVA, L'impatto del <i>BEPS</i> nell'ordinamento italiano con riguardo al regime fiscale della <i>digital economy</i> | 000 |
| F. ALFREDO GARCÍA PRATS, GIUSEPPE MELIS, Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti | 000 |
| ANTONIO PERRONE, L'art. 12 dello statuto ed il contraddittorio «endoprocedimentale» tributario: una questione ancora aperta | 000 |

RASSEGNE

| | |
|---|-----|
| PATRIZIA ACCORDINO, Orientamenti giurisprudenziali in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. (art. 12, l. n. 212 del 2000) | 000 |
| FEDERICA PITRONE, Scambio di informazioni e lotta all'evasione fiscale: fino a che punto il fine giustifica i mezzi? | 000 |
| TULLIO VELLUCCI LONGO, MARCELLA FERRANTE, Rassegna di giurisprudenza ragionata in materia di classamento catastale | 000 |

Tutti i Saggi pubblicati nel presente numero sono stati sottoposti ad un procedimento di valutazione ad opera di blind referees, con esito positivo.

ANDREA COLLI VIGNARELLI

Osservazioni sull'urgenza legittimante
l'accertamento «*ante tempus*»

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. La nullità dell'accertamento emanato «*ante tempus*». – 3. L'urgenza legittimante il sacrificio del contraddittorio procedimentale *ex art. 12, comma 7, Statuto del contribuente*. – 4. La necessaria evidenziazione dell'«urgenza legittimante» nella motivazione dell'accertamento. – 5. Conclusioni.

1. L'art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente), stabilisce che, «dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, *salvo casi di particolare e motivata urgenza*».

Oggetto di queste note sono le problematiche ricollegate alla questione della *particolare e motivata urgenza* che legittima l'emanazione di un atto impositivo “*ante tempus*”, ovvero sia nel mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni, concesso, come osservato, al contribuente – dopo il rilascio del processo verbale di chiusura delle indagini – per comunicare all'Ufficio osservazioni e richieste anteriormente all'emanazione dell'atto stesso.

Prima di affrontare la questione specifica, pare opportuno considerare la “*sorte*” di un accertamento notificato al contribuente in violazione dell'anzidetto termine e *in assenza* di una situazione di *particolare e motivata urgenza* che giustifichi il sacrificio di un preciso diritto, riconosciuto al contribuente stesso dalla norma in esame. Questo al fine di giustificare le conclusioni cui perverremo, circa la necessità di interpretare in modo restrittivo e rigoroso l'ipotesi dell'urgenza legittimante l'annullamento del diritto in questione che, come subito vedremo, va ormai considerato di primaria importanza nell'ambito del sistema procedimentale tributario.

2. Come di recente avevamo già avuto modo di precisare¹, oggi può

¹ A. COLLI VIGNARELLI, *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e*

considerarsi pacifico che l'atto impositivo emanato "ante tempus" è affetto da invalidità e, come tale, va annullato² dal giudice tributario nel caso venga impugnato dall'interessato³. Tale orientamento giurisprudenziale si è andato affermando in modo netto⁴ dopo la fondamentale pronuncia a Sezioni Unite della Cassazione, n. 18184 del 29 luglio 2013, e fa leva essenzialmente sulla indiscussa rilevanza ormai riconosciuta, nel nostro ordinamento, al *contraddittorio procedimentale*⁵. In particolare, nella citata

invalidità dell'atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente), in *Riv. dir. trib.* n. 6, 2014, I, 677 ss.

² In proposito cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. trib.* n. 2, 2012, 453 ss.; ID., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino e A. Marcheselli, Giappichelli, Torino, 2012, 512 ss.

³ Cfr., dopo Cass., Sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, cit. nel testo (in *Corr. trib.* n. 36, 2013, 2836 ss., con nota di F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso «ante tempus»: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, ivi, 2825 ss., e in *Rass. trib.* n. 5, 2013, 1129 ss., con nota di F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*), Cass., 13 dicembre 2013, n. 27911, in *Riv. giur. trib.* n. 4, 2014, 291 ss., con commento parzialmente critico di R. BABORO, *Rilevanza della motivazione sulle ragioni d'urgenza che legittimano l'accertamento prematuro*; Cass., 22 gennaio 2014, n. 1264, in *Il fisco* n. 7, 2014, 697 s.; Cass., 29 gennaio 2014, n. 1869, in *Boll. trib.* n. 9, 2014, 699 s.; Cass., 3 febbraio 2014, n. 2279; Cass., 5 febbraio 2014, n. 2587; Cass., 5 febbraio 2014, n. 2592; Cass., 5 febbraio 2014, n. 2595, in *Il fisco* n. 9, 2014, 886 ss.; Cass., 12 febbraio 2014, n. 3142; Cass., 21 marzo 2014, n. 6666; Cass., 28 marzo 2014, n. 7315; Cass., 30 aprile 2014, n. 9424; Cass., 5 giugno 2014, n. 12730; Cass., 9 luglio 2014, n. 15634; Cass., 17 settembre 2014, n. 19561; Cass., 14 novembre 2014, n. 24316; Cass., 26 novembre 2014, n. 25094; Cass., 5 dicembre 2014, n. 25759; Cass., 12 dicembre 2014, n. 26184; Cass., Sez. VI-T, 15 dicembre 2014, n. 26262; Cass., 14 gennaio 2015, n. 406; Cass., 21 gennaio 2015, n. 1015; Cass., 5 marzo 2015, n. 4543; Cass., 26 marzo 2015, n. 6057; Cass., 10 giugno 2015, n. 11993; Cass., 24 giugno 2015, n. 13032.

⁴ Pur con una manifestazione di opinione contraria, espressa dall'ordinanza 18 ottobre 2013, n. 23690 (in *Riv. giur. trib.* n. 1, 2014, 38 ss., con commento critico di F. TUNDO, *Svista involontaria (?) della Cassazione sulla illegittimità dell'avviso di accertamento emesso «ante tempus»*) della stessa Sez. VI-T (ed in composizione quasi identica), della Corte di cassazione, che ha pronunciato la sentenza n. 26262/2014, citata alla nota precedente.

⁵ In proposito occorre ricordare, a prescindere dalla loro concreta attuazione in sede di decreti delegati, che la legge delega fiscale (l. 11 marzo 2014, n. 23) ha fissato, tra i principi e criteri direttivi per il Governo, «la previsione di forme di contraddittorio propeedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi» (art. 1, comma 1, lett. b) e il rafforzamento del «contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale» (art. 9, lett. b); inoltre, in tema di abuso del diritto ed elusione fiscale, la previsione

sentenza n. 18184/2013⁶ si legge che, «in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento... determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale⁷, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva». L'essenzialità del contraddittorio in parola⁸ de-

di «specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario» (art. 5, lett. f), nonché, in tema di contenzioso tributario, il «rafforzamento e» la «razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione nelle fasi amministrative di accertamento del tributo» (art. 10, lett. a).

⁶ Richiamata da tutte le pronunce indicate alla nota 3.

⁷ Trovando il loro fondamento negli artt. 2 e 97 Cost.: cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento*, cit., 501 ss.; ID., *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.* n. 6, 2001, I, 682 ss.; ID., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.* n. 3, 2005, I, 514 ss.; ID., *Il revirement dell'Amministrazione finanziaria, in Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. Uckmar e F. Tundo, La Tribuna, Piacenza, 2005, 612 ss.

⁸ Essenzialità che comporta la necessità che l'Ufficio, nella motivazione dell'atto di accertamento, indichi in modo compiuto (e non mediante semplici "clausole di stile") le ragioni per cui le osservazioni del contribuente non siano state accolte, pena l'illegittimità dell'atto stesso (in quanto, diversamente opinando, si avrebbe uno "svuotamento" di significato del contraddittorio procedimentale: sul punto si rinvia a A. COLLI VIGNARELLI, *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo*, cit.). In giurisprudenza, nella citata sentenza n. 18184/2013 delle Sezioni Unite della Cassazione, si legge che «l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (*che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive*), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale» (corsivo nostro). Si legge ancora in Cass., n. 406/2015, cit., che «anche nel caso in cui l'Ufficio finanziario intenda contestare fattispecie elusive, indipendentemente dalla riconducibilità o meno delle stesse alle ipotesi contemplate dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 37 - *bis*, comma 3» - nel

riva invero dalla circostanza che, oltre a rappresentare uno strumento di difesa “preventiva” a favore del contribuente, volto a fornire all’Amministrazione quegli elementi utili ad evitare, eventualmente, l’emanazione dell’atto impositivo (o ad “ottenerne” uno di contenuto diverso e meno “gravoso”), lo stesso risponde anche ad un interesse dell’Amministrazione finanziaria, consentendole un più corretto esercizio del potere impositivo⁹, dunque evitando, ove possibile, un inutile dispendio di energie “procedimentali” e – successivamente, se del caso – “processuali”. In tal modo viene assicurato il buon andamento dell’Amministrazione *ex art. 97 Cost.*, oltre al rispetto dei fondamentali principi – come sopra osservato – di collaborazione e buona fede. Si legge ancora, infatti, nella citata sentenza n. 18184/2013, a proposito del contraddittorio procedimentale di cui si discute: «Quest’ultimo è andato assumendo, in giurisprudenza e in dottrina (e nella stessa legislazione), proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre maggiore, quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell’interesse anche dell’ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato – proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile – alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso¹⁰ (se non, ancor prima, nel senso di indurre l’amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate)».

In altri termini, il principio del contraddittorio va oggi considerato una regola generale non solo nella fase processuale (cui fa immediato riferimento, come noto, la “copertura” costituzionale di cui agli artt. 24 e 111 Cost.¹¹),

qual caso l’obbligo di “specifica valutazione” delle osservazioni del contribuente discende espressamente dalla citata norma (oggi abrogata) – «è tenuto a richiedere preventivamente chiarimenti al contribuente e ad osservare il termine dilatorio di gg. 60, prima di emettere l’atto accertativo che dovrà essere specificamente motivato anche in ordine alle osservazioni, chiarimenti, giustificazioni, eventualmente fornite dal contribuente: risultando inficiato dal vizio di nullità l’atto impositivo emesso in difformità da detto modello procedimentale»; sul punto specifico, tale ultima sentenza è ripresa da Corte cost., 7 luglio 2015, n. 132, citata *infra* nel testo.

⁹ «L’esigenza dell’istituto partecipativo in materia tributaria appare modello di tutela del contribuente e di trasparente esercizio dell’attività impositiva»: così A. PARLATO, *Introduzione generale sull’accertamento e teoria dei metodi*, in *L’accertamento tributario*, a cura di A.F. Uricchio, Giappichelli, Torino, 2014, 25.

¹⁰ Così anche Cass., n. 11993/2015, cit.

¹¹ Cfr. Corte cost., ord. 24 luglio 2009, n. 244, in *Rass. trib.* n. 6, 2009, 1783 ss., con nota di F. COLI, *Sull’invalidità degli atti di accertamento adottati in violazione dell’art. 12,*

ma anche in quella procedimentale¹² – a prescindere da una sua previsione espressa¹³ – come principio che, munito di valenza comunitaria, dispiega

comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, in Riv. giur. trib. n. 2, 2010, 118 ss., con nota di M. BRUZZONE, Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell'interpretazione adeguatrice «suggerita» dalla Consulta, e in Corr. trib. n. 36, 2009, 2920 ss., con commento di A. MARCHESELLI, Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente; v. peraltro la giurisprudenza citata alla nota successiva.

¹² «La pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una “decisione partecipata” mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella “fase precontenziosa” o “endoprocedimentale”... Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’art. 24 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.»: così Cass., Sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667, in *Corr. trib. n. 39, 2014, 3024 ss.*, con commento favorevole di A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, ivi, 3019 ss., e in *Riv. giur. trib. n. 12, 2014, 937 ss.*, con nota favorevole di F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di una previsione normativa*; Cass., n. 1015/2015, cit., che richiama espressamente quest’ultima; nello stesso senso, per la giurisprudenza di merito, v. Comm. trib. prov. di Genova, 27 ottobre 2014, n. 2030. M. CICCALA (*Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle Sezioni Unite*, in *Boll. trib. n. 2, 2015, 90*), pur ritenendo che il richiamo all’art. 24 Cost. a garanzia del diritto di difesa in fase procedimentale «potrebbe apparire fuori luogo», ritiene comunque che lo stesso «ha una sua logica motivazione», ravvisata nella circostanza che, di regola, le prove su cui si fonda il giudizio tributario sono quelle assunte nell’istruttoria amministrativa e non nel processo, per cui «è logico che il contribuente abbia voce, sia presente anche in quella fase in cui si forma il materiale probatorio che fonderà un giudizio spesso pronunciato... dopo una breve discussione orale».

¹³ Si trova affermato in Cass., Sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26635 (in tema di accertamenti sulla base di parametri, ex l. n. 549/1995), che «il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l’azione amministrativa (in questo senso v. Cass. n. 2816 del 2008, sulla base di argomentazioni che il collegio condivide e conferma); anche in quest’ultima sentenza si legge che «si deve ritenere... che, anche se non sia espressamente previsto, il contraddittorio procedimentale amministrativo sia necessario anche in materia tributaria in forza del principio generale dell’azione amministrativa del giusto procedimento»; da ultimo v. Cass., Sez. un., n. 19667/2014, cit., ove si afferma che il «rispetto del diritto di difesa» comporta «l’attivazione del “contraddittorio endoprocedimentale”, che costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa... il precetto imposto dal rispetto del principio fondamentale immanente nell’ordinamento tributario... prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l’obbligo di attivazione da parte dell’amministrazione del “contraddittorio endoprocedimentale” ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell’amministrazione indipendentemente dal fatto

i suoi effetti anche per il diritto interno¹⁴ (e in proposito non può non ricordarsi che a norma dell'art. 1, comma 1, l. 7 agosto 1990, n. 241, l'attività amministrativa deve svolgersi, tra l'altro, «secondo le modalità pre-

che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo». Avanza dubbi in proposito l'ordinanza 14 gennaio 2015, n. 527 – con la quale la Sez. VI-T della Corte di cassazione ha rimesso alle Sezioni Unite la questione dell'applicabilità del contraddittorio procedimentale anche alle verifiche c.d. “a tavolino” (oltre a quelle “in loco”, per le quali opera espressamente la disposizione di cui al comma 7 dell'art. 12 dello Statuto) – ove si «ritiene che permangono significative incertezze intorno ai limiti di applicazione del principio secondo cui, nella materia tributaria, ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, l'Amministrazione sarebbe tenuta, a pena di invalidità dell'atto, ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale “indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva”».

In dottrina, A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.* n. 33, 2014, 2537, sostiene che «il contraddittorio deve essere attuato anche nei casi in cui non sia previsto dalla legge, e, anzi, andrebbe applicato, direttamente e immediatamente, persino nei casi in cui una norma ipotetica lo escludesse: tale norma andrebbe disapplicata» in quanto in contrasto con il diritto comunitario; ID., *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, cit., 3021.

¹⁴ Secondo la migliore dottrina, a prescindere dalla circostanza che si tratti di ipotesi relative a tributi armonizzati o meno: cfr. G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.* n. 2, 2009, 581 e 597 s.; sul punto v. anche A. MARCHESELLI, *Il “giusto procedimento” tributario. Principi e discipline*, Cedam, Padova, 2012, 107 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *Riv. giur. trib.* n. 10, 2010, 880; C. FERRARI e M. TORTORELLI, *Omessa attivazione del contraddittorio. Violazione dei principi comunitari e costituzionali*, in *Il fisco* n. 23, 2010, fasc. 1, 3605; *contra*, A. RUSSO, *Difetto di contraddittorio obbligatorio preventivo invocabile solo allegando il “risultato diverso”*, in *Il fisco* n. 30, 2015, 2990 s. Da ultimo è stato affermato (A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato*, cit., pp. 2536 s.) che «risulta assai difficile sostenere che un diritto, quale il contraddittorio, riconosciuto diritto fondamentale dell'uomo e conforme alla tradizione costituzionale comune degli Stati membri della UE, secondo la solenne affermazione della Corte di giustizia, non venga riconosciuto dall'Italia, nei settori regolati dal solo diritto interno»; «I principi comunitari... devono essere osservati non solo nei settori dell'ordinamento in relazione ai quali trova attuazione il diritto dell'Unione Europea, ma anche in quelli attinenti materie di pertinenza esclusivamente nazionale» (così M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Giappichelli, Torino, 2013, 106); in proposito v. anche D.U. GALETTA, *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.* n. 3, 2010, 601 ss.

In giurisprudenza v. Cass., n. 406/2015, cit., ove si afferma che «il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo».

viste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché *dai principi dell'ordinamento comunitario*¹⁵⁾¹⁶⁾. Sul

¹⁵ Con la norma in questione, «il legislatore domestico... ha scelto di *nazionalizzare* i principi comunitari. E nel farlo... ha generalizzato la loro applicazione estendendola a tutta l'attività amministrativa, anche a quella svolta dall'Amministrazione finanziaria»: cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., *ibidem*.

¹⁶ Si legge in Cass., n. 7315/2014, cit., che, «pur senza assurgere al rango di principio costituzionale (come in generale ritenuto da C. cost. 103/93 e 210/95), il contraddittorio procedimentale rileva alla stregua di criterio orientativo per il legislatore e per l'interprete (v. C. cost. n. 57/97). È un criterio, cioè, che al di là della derivazione dai principi fondamentali di diritto comunitario (v. C. giust. 18-12-2008, causa C – 349/07, ... e prima ancora C. giust. 14-2-1990, causa C-301/87) è esso stesso funzionale all'apprezzamento di conformità dell'azione amministrativa ai canoni di trasparenza e di buon andamento... il principio desumibile dall'art. 97 Cost., inteso da *recta ratio*, ... supporta unicamente un'interpretazione rigoristica della norma che – come l'art. 12, comma 7 – richiede il rispetto di termini funzionali a garantire l'apporto del soggetto direttamente interessato dall'adozione del provvedimento finale». Cass., n. 406/2015, cit., afferma che «deve ritenersi... non conforme a diritto la statuizione della sentenza impugnata che ha ritenuto legittimo l'avviso di accertamento, emesso anteriormente al decorso del termine dilatorio di cui alla l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, in mancanza di una espressa sanzione legislativa della nullità, in quanto la mancanza di una specifica previsione di invalidità dell'atto tributario emesso *“ante tempus”* non impedisce di pervenire in via interpretativa (utilizzando la categoria dogmatica delle nullità virtuali) ad individuare nell'ordinamento giuridico tributario – quale risultante del sistema plurimo delle fonti di produzione normativa –, in relazione alla indicata violazione, un vizio di invalidità dell'atto impositivo per contrasto con *“norma imperativa”* (l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7) volta a dare diretta attuazione ad un principio generale comunitario inderogabile (nonché ai principi costituzionali indicati negli artt. 3, 53 e 97 Cost.), avuto riguardo al fondamento comunitario del principio di garanzia del diritto al contraddittorio (quale espressione del più generale diritto di difesa) che deve trovare attuazione anche nella fase amministrativa le volte in cui deve essere adottato un atto autoritativo idoneo a produrre effetti pregiudizievoli nella sfera giuridica del destinatario»; *contra*, Cass., 13 giugno 2014, n. 13588 (in *Il fisco* n. 28, 2014, 2803 ss., con nota di A. BORGOGGIO, *Nelle verifiche “a tavolino” non serve il processo verbale di constatazione*), ove, pur riconoscendosi l'invalidità dell'atto impositivo emanato, a seguito di accesso *“in loco”*, senza il rispetto del termine dilatorio di 60 giorni di cui si discute, si afferma che «al riguardo il collegio intende ribadire che, come già questa Corte ha precisato con la sentenza n. 26316/10, nell'ordinamento non sussiste un principio generale che imponga il contraddittorio fin dalla fase di formazione della pretesa fiscale; né l'esistenza di tale principio potrebbe desumersi dal diritto comunitario, avendo la Corte di Giustizia ancora di recente, con la sentenza 22.10.13 C-276/12, Jiri Sabou, affermato che *“l'Amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista”* (punto 45)» (*rectius*, punto 41). In realtà, la frase citata della Corte di Giustizia è estrapolata da un contesto più ampio, riguardante la reciproca assistenza tra stati membri, in materia di imposte dirette, mediante scambio di informazioni (anche se considerata «con chiari riflessi di carattere generale» dalla già citata ordinanza di rimessione alle Sezioni Unite, n. 527/2015). In tale

punto si è espressa in particolare la Corte di Giustizia Europea con la nota sentenza «Sopropé», 18 dicembre 2008, causa C-349/07¹⁷, affermando, tra l'altro, che «il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione *ogniqualevolta* l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo» (punto 36). «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 decisione» (punto 37) (corsivo nostro). Nello stesso senso, nella sentenza 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, sempre della Corte di Giustizia Europea¹⁸ – che richiama, tra l'altro, la sopra citata sentenza «Sopropé» – si legge che «è d'uopo ricordare che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante» (punto

sentenza la Corte di Giustizia si limita ad affermare, tra l'altro e specificamente, che «Il diritto dell'Unione... deve essere interpretato nel senso che esso non conferisce al contribuente di uno Stato membro il diritto di essere informato della richiesta di assistenza inoltrata da tale Stato a un altro Stato membro»; nella stessa sentenza si legge peraltro anche che: «Dalla giurisprudenza della Corte risulta che i diritti della difesa, che includono il diritto al contraddittorio, figurano tra i diritti fondamentali facenti parte integrante dell'ordinamento giuridico dell'Unione (v., in tal senso, segnatamente, sentenza del 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07, Racc. p. I-10369, punti 33 e 36)» (punto 28); «La Corte ha già dichiarato che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo (v. sentenza Sopropé, cit., punto 36). 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 (v., segnatamente, sentenze del 24 ottobre 1996, Commissione/Lisrestal e a., C-32/95 P, Racc. p. I-5373, punto 21, nonché Sopropé, cit., punto 37)» (punto 38); «Occorre distinguere, nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase d'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni e che comprende la richiesta d'informazioni da parte di un'amministrazione fiscale ad un'altra, *dalla fase contraddittoria, tra l'amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica*» (punto 40) (corsivo nostro).

¹⁷ In *Riv. giur. trib.* n. 3, 2009, 203 ss., con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, e in *Rass. trib.* n. 2, 2009, 570 ss., con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, cit.

¹⁸ In *Corr. trib.* n. 33, 2014, 2542 ss., con commento di A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato*, cit.

28). Tali fondamentali sentenze sono state poi riprese anche dal giudice nazionale, a conferma dell'essenzialità del contraddittorio procedimentale¹⁹.

Da ultimo, l'ineludibilità di detto contraddittorio è stata ribadita, con tutta la forza che deriva dall'autorevolezza della fonte, dalla recentissima sentenza della Corte Costituzionale, 7 luglio 2015, n. 132, la quale, nel dichiarare infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-*bis* del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 – sollevata dalla Cassazione con l'ordinanza 5 novembre 2013, n. 24739²⁰ – afferma che «la sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine» previsto dall'articolo citato per consentire al contribuente di fornire all'Amministrazione chiarimenti, «trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione. La sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, ... ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente».

Per concludere, non può farsi a meno di ricordare che attualmente il diritto al contraddittorio nel procedimento è espressamente sancito nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, all'articolo 41²¹, «il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2

¹⁹ In proposito si legge in Cass., Sez. un., n. 19667/2014, cit., che «il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, come afferma – ricordando la propria precedente sentenza del 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropè – la Corte di Giustizia nella sua recentissima sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV».

²⁰ Per un commento v. A. RENDA, *Elusione e abuso del diritto, «l'incidente» della Cassazione sul diritto al contraddittorio preventivo*, in *Dir. prat. trib.* n. 3, 2014, 20395 ss.

²¹ G. RAGUCCI, *Il «doppio vincolo» sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento «ante tempus»*, in *Riv. giur. trib.* n. 8-9, 2014, 664, afferma che «alla garanzia del contraddittorio confluita nell'art. 41 CED è riconosciuta la qualità di 'principio generale del diritto', capace di travalicare i limiti applicativi che il contraddittorio incontra nel diritto nazionale».

del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo» (la frase riportata tra virgolette è presa dalla citata sentenza 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, della Corte di Giustizia)²².

3. Quanto sin qui osservato porta alla necessaria conclusione che i *casi di particolare e motivata urgenza* di cui all'art 12, comma 7, rappresentando una deroga al principio generale (e fondamentale) che prevede un contraddittorio anticipato tra Amministrazione finanziaria e contribuente prima dell'emanazione di un atto lesivo nei suoi confronti, vanno intesi in modo per forza di cose rigoroso e restrittivo. Si tratta infatti del sacrificio di un preciso diritto del soggetto passivo, che quindi non può essere pregiudicato per motivi di ordine soggettivo riferibili alla controparte (l'Amministrazione finanziaria); ciò porta, evidentemente, a ritenere irrilevante l'imminente scadenza del termine di decadenza previsto per l'accertamento, qualora il suo approssimarsi senza che ancora sia stato notificato l'atto impositivo sia imputabile a negligenza di quest'ultima, quindi a motivi di erronea pianificazione nell'attività accertativa.

Nonostante alcune pronunce di segno contrario, dove si esplicitava che l'approssimarsi del termine di decadenza determinava, *in re ipsa*, l'urgenza richiesta dal comma 7 dell'art. 12 in questione²³, l'orientamento attuale della giurisprudenza di legittimità²⁴ è di segno contrario; infatti, l'imminente scadenza di detto termine, essendo di regola imputabile a mancanze dell'Amministrazione finanziaria, non può ridondare – come osservato – a danno del contribuente, privandolo del suo (si è visto sopra, essenziale) diritto ad interloquire con l'Amministrazione stessa, prima che questa

²² Per un analogo richiamo all'art. 41 indicato, v. la più volte citata sentenza n. 19667/2014, delle Sezioni Unite della Cassazione.

²³ Cfr. Cass., 13 luglio 2012, n. 11944; Cass., 11 settembre 2013, n. 20769, ove si legge che «non può revocarsi in dubbio che siffatta *ratio* di evitare la decadenza dal potere impositivo in parola – in quanto si iscrive nell'esigenza di carattere pubblicistico, connessa all'efficiente esercizio della potestà amministrativa nel fondamentale settore delle entrate tributarie (art. 97 Cost.)... ben può giustificare la notifica dell'avviso di accertamento prima del decorso del predetto termine di cui alla l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 (Cass. 11944/12)».

²⁴ Cfr. Cass., n. 1869/2014, cit.; Cass., n. 2279/2014, cit.; Cass., n. 2592/2014, cit.; Cass., n. 3142/2014, cit.; Cass., n. 7315/2014, cit.; Cass., n. 9424 /2014, cit.; Cass., n. 12730/2014, cit.; Cass., n. 24316/2014, cit.; Cass., n. 25759/2014, cit.; Cass., n. 6057/2015, cit.; Cass., n. 11993/2015, cit.

adotti un provvedimento pregiudizievole nei suoi confronti. Ciò non significa che *in ogni caso* l'approssimarsi dello spirare del termine decadenziale per l'accertamento sia irrilevante; infatti, come giustamente precisato dalla stessa Cassazione, «se... non pare idonea a giustificare l'urgenza la mera allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ben può l'amministrazione offrire come giustificazione dell'urgenza la prova che l'esercizio nell'imminenza della scadenza del termine sia dipeso da fattori ad essa non imputabili che hanno inciso sull'attività accertativa fino al punto da rendere comunque necessaria l'attivazione dell'accertamento, a pena di vederne dissolta la finalità di recupero delle imposte ritenute non versate dal contribuente. Ciò val quanto dire che non sarà mai l'imminenza della scadenza del termine a giustificare l'urgenza ma, semmai, l'insorgenza di fatti concreti e precisi che possano rendere giustificata l'attivazione dell'Ufficio quando non può più essere rispettato il termine dilatorio a pena di vedere decaduta l'amministrazione... fatti che non appaiono direttamente riferibili all'amministrazione ma che, anzi, risultano condizionare l'esercizio dell'azione accertativa rendendolo necessitato anche senza il rispetto del termine dilatorio»²⁵. Risulta evidente che, ragionando diversamente, l'Ufficio «sarebbe autorizzato a comprimere il diritto del contribuente, senza valido ed adeguato motivo, operando sistematicamente solo nell'imminenza dei termini di prescrizione anche in assenza di un oggettivo impedimento che abbia ostacolato un tempestivo accertamento». Dunque, «le ragioni che giustificano la deroga alla volontà del legislatore non possono essere integrate dall'imminente decorso dei termini utili all'accertamento in quanto, diversamente opinando, si verrebbe a giustificare un ritardo tutt'altro che occasionale ma fisiologico al *modus operandi* degli Uffici finanziari che spesso, senza alcun motivo eccezionale o imprevedi-

²⁵ Così Cass., n. 12730/2014, cit. La stessa Agenzia delle Entrate, con la nota 14 ottobre 2009, n. 142734, riconoscendo che, tra i motivi legittimanti l'emissione anticipata dell'atto impositivo, vi sia «l'imminenza dello spirare dei termini di decadenza dell'azione accertatrice», precisa che «è evidente che possono verificarsi situazioni nelle quali la necessità di effettuare controlli a ridosso dei termini decadenziali scaturisce da ragioni intervenute, non imputabili ad una errata o tardiva pianificazione delle attività o ad una non efficiente conduzione dell'attività di verifica. In tali situazioni... le ragioni dell'urgenza, che hanno spinto i verificatori a notificare il verbale di constatazione nell'imminenza dei termini di decadenza e l'Ufficio ad emettere anticipatamente l'avviso di accertamento, debbono essere compiutamente ed analiticamente esposte nella motivazione dello stesso avviso; tali ragioni, in caso di eccezione sollevata nell'ambito di un eventuale contenzioso instaurato dal contribuente, saranno, infatti, valutate caso per caso dal giudice tributario».

bile, portano a compimento l'accertamento a ridosso dello spirare dei termini, svuotando così la norma della sua funzione di garanzia»²⁶.

Conformemente a quanto si è osservato, si sono espresse sia la dottrina maggioritaria²⁷, sia la giurisprudenza di merito²⁸ – pur con alcune

²⁶ Così Cass., n. 9424/2014, cit.

²⁷ Cfr. A. MARCHESELLI, "C'è un giudice a Berlino": ristabilita l'equità nei rapporti fisco contribuente quanto agli accertamenti accelerati, in *Corr. trib.* n. 18, 2014, 1374 s.; F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., 1144; R. IAIA, *Profili temporali del contraddittorio anteriore all'atto impositivo nello Statuto del contribuente*, in *Corr. trib.* n. 12, 2014, 939 ss.; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 464 s.; G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.* n. 3, 2014, 609 s.; R. BABORO, *Rilevanza della motivazione*, cit., 299 s.; G. RAGUCCI, *Il "doppio vincolo" sul contraddittorio*, cit., 665; A. FRUSCIONE e B. SANTACROCE, *Contraddittorio procedimentale: quali sono le ragioni di urgenza che ne legittimano la compressione?*, in *Il fisco* n. 25, 2014, 2444 ss.; F. TUNDO, *La decadenza del potere impositivo non giustifica l'accertamento "ante tempus"*, in *Corr. trib.* n. 13, 2014, 987 ss.; ID., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Cedam, Padova, 2012, 215; ID., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Cedam, Padova, 2013, 276 ss.; ID., «Dialogo Fisco-contribuente» tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento, in *Riv. giur. trib.* n. 9, 2010, 814; ID., *Svista involontaria (?) della Cassazione*, cit., 44 s.; A. RENDA, *La nullità degli atti impositivi che non esplicitano le ragioni della soppressione del contraddittorio preventivo*, in *Riv. giur. trib.* n. 3, 2011, 215 ss.; G. MARONGI, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010, 188 s.; F. COLI, *Sull'invalidità degli atti di accertamento*, cit., 1806 ss.; G. TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, in *Boll. trib.* n. 12, 2006, 1057; M. PERONACE, *L'invalidità dell'accertamento adottato senza rispettare il termine per le deduzioni del contribuente sulle operazioni di verifica*, ivi, 1059; G. BELTRAMELLI, *Avviso di accertamento notificato prima del termine previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del Contribuente*, in *Riv. dir. trib.* n. 7-8, 2009, II, 598; M. BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.* n. 48, 2010, 3971; V. AZZONI, *Brevi note circa l'avviso di accertamento emanato in violazione del termine utile al contraddittorio anticipato (art. 12, comma 7, della l. n. 212/2000)*, in *Il fisco* n. 1, 2007, fasc. 1, 61 ss.; M. CONIGLIARO, *Nullità dell'accertamento emanato prima di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione*, ivi, n. 41, 5998; A. CISELLO, *Accertamento emanato prima di 60 giorni dalla consegna del pvc. Legittimità costituzionale*, ivi, n. 31, 2009, fasc. 2, 5172; R. DOMINICI, *Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica*, in *Riv. giur. trib.* n. 9, 2006, 799; *contra*, a commento di Cass., n. 11944/2012, cit., A. RUSSO, *Differita al contenzioso o all'autotutela la motivazione dell'urgenza dell'accertamento anticipato*, in *Il fisco* n. 31, 2012, fasc. 2, 5042.

²⁸ Cfr. Comm. trib. prov. di Cosenza, 5 gennaio 2006, n. 158, Comm. trib. prov. di Treviso, 28 febbraio 2005, n. 7, e 9 marzo 2005, n. 14, tutte in *Boll. trib.* n. 12, 2006, 1053 ss., con note favorevoli di G. TABET, *Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?*, cit., e di M. PERONACE, *L'invalidità dell'accertamento*, cit.; Comm. trib. prov. di Genova, 23 febbraio 2006, n. 15, in *Riv. giur. trib.* n. 9, 2006, 799

pronunce difformi, anche recenti²⁹ – a conferma dell'impossibilità di ravvisare nell'avvicinarsi della decadenza dell'accertamento un valido motivo legittimante l'emanazione “*ante tempus*” dell'atto impositivo, salvo la prova, da parte dell'Amministrazione finanziaria, di fatti oggettivi e imprevedibili che abbiano incolpevolmente ritardato l'accertamento³⁰.

Eliminata l'ipotesi, tra le fattispecie di “urgenza legittimante”, dell'imminente scadenza, *sic et simpliciter*, del termine per l'accertamento, sicuramente l'area cui ricondurre i *casi di particolare e motivata urgenza* – che giustificano, *ex art. 12, comma 7*, dello Statuto, il sacrificio del diritto del contribuente al contraddittorio anticipato – si riduce in modo drastico³¹. In proposito ci si può limitare a segnalare, senza prendere posi-

ss., con nota favorevole di R. DOMINICI, *Le osservazioni del contribuente dopo la chiusura della verifica*, cit.; Comm. trib. prov. di Modena, 14 dicembre 2006, n. 223, in *Boll. trib.* n. 15-16, 2007, 1322 ss., con nota di F. BRIGHENTI, *La motivazione dell'avviso di accertamento intempestivo*; Comm. trib. prov. di Milano, 10 maggio 2010, n. 126, in *Riv. giur. trib.* n. 9, 2010, 806 ss.; Comm. trib. prov. di Bari, 12 gennaio 2011, n. 20, in *Il fisco* n. 7, 2011, fasc. 1, 1056 ss., con commento di A. BORGOGGIO; Comm. trib. reg. di Torino, 25 gennaio 2012, n. 13, *ivi*, n. 8, 2012, 1166 ss., con commento di P. TURIS; Comm. trib. prov. di Bologna, 28 marzo 2012, n. 34; Comm. trib. reg. di Firenze, 17 maggio 2012, n. 78; Comm. trib. prov. di Asti, 15 ottobre 2012, n. 85, massimata in *Il fisco* n. 2, 2013, fasc. 2, 301; Comm. trib. prov. di Reggio Emilia, 19 dicembre 2013, n. 218; Comm. trib. reg. di Milano, 17 ottobre 2014, n. 5421; Comm. trib. reg. di Palermo, 19 febbraio 2015, n. 624; Comm. trib. reg. di Milano, 14 aprile 2015, n. 1478, commentata da A. BORGOGGIO, *Il contraddittorio preventivo è necessario anche per i controlli “a tavolino”*, in *Il fisco* n. 27, 2015, 2691.

²⁹ Comm. trib. reg. di Firenze, 1 aprile 2009, n. 26, in *Il fisco* n. 21, 2009, fasc. 2, 3508; Comm. trib. prov. di Milano, 26 settembre 2011, n. 231; Comm. trib. di II grado di Trento, 29 ottobre 2014, n. 79, massimata in *Il fisco* n. 47, 2014, 4698; Comm. trib. reg. di Milano, 16 giugno 2015, n. 2666.

³⁰ Cfr. Cass., n. 9424/2014, cit.; nello stesso senso, di recente, Cass., n. 11993/2015, cit.

³¹ Il problema non si pone invece per i casi di elusione/abuso del diritto, rispetto ai quali il nuovo art. 10-*bis* dello Statuto (introdotto dall'art. 1 del d.lg. 5 agosto 2015, n. 128) stabilisce che, in caso di accertamenti in prossimità della scadenza del termine decadenziale, quest'ultimo è prorogato di diritto al fine di consentire il “pieno” utilizzo dei 60 giorni consentiti al contribuente per presentare eventuali osservazioni. In tal modo, ovviamente, l'Amministrazione finanziaria non ha più alcun interesse a porre nel nulla l'anzidetto termine di 60 giorni al fine di evitare la decadenza dell'azione accertatrice. Per un primo commento critico a tale previsione v. T. LAMEDICA, *Abuso del diritto: un apposito atto e una proroga inaspettata dei termini per l'accertamento*, in *Corr. trib.* n. 30, 2373, il quale afferma che, rispetto alla previsione di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto, «nella disciplina che regola l'abuso del diritto il decorso dei sessanta giorni “in mano al contribuente”, specie in prossimità dell'ordinario termine di decadenza per l'accertamento, incide... in maniera sostanzialmente diversa. Il termine per l'accertamento, infatti, se serve,

zione sul punto, alcune fattispecie prese in considerazione dalla giurisprudenza di legittimità e ritenute rilevanti per giustificare l'emissione dell'atto di accertamento "ante tempus":

- «un'evidente situazione di un'eventuale pericolo di perdita del credito fiscale, oltre che... di pericolosità sotto il profilo tributario», per cui «l'urgenza dell'atto impositivo... si profilava di tutta evidenza anche allo scopo di infrenare per tal verso una condotta, che appariva di patente e grave violazione continuata degli obblighi fiscali»³²;
- «il pericolo derivante da reiterate condotte penali tributarie», che «è, in astratto, una indubitabile e valida ragione d'urgenza atta a giustificare l'anticipazione della notifica dell'atto impositivo in deroga al termine imposto dalla l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7»³³;
- «un grave stato di insolvenza del contribuente», che renda «difficoltoso col passare del tempo il pagamento del tributo e necessario procedere senza il rispetto del termine»³⁴;
- «la particolare situazione accertata dai verbalizzanti, correlata ad una rete di soggetti che, attraverso l'utilizzo dello schema delle c.d. società cartiere, realizzavano un meccanismo volto ad impedire la riscossione dell'imposta da parte del soggetto... che ometteva il versamento dell'IVA, emettendo fatture per le quali non riscuoteva l'imposta che, invece, le altre società partecipi della frode portavano in detrazione»; detta situazione «giustificava l'esistenza di una particolare urgenza all'adozione dell'avviso di accertamento con specifico riferimento alle circostanze di fatto evidenziate, alla cui stregua risultava l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto, proprio per impedire il protrarsi del meccanismo e per garantire la salvaguardia

è automaticamente prorogato fino concorrenza dei sessanta giorni. Nella ipotesi delineata nello Statuto del contribuente, di proroga non se ne parla affatto. Eppure, le situazioni sul tappeto sono assolutamente analoghe». Sul nuovo art. 10-bis dello Statuto v. A. CARINCI e D. DEOTTO, *D. lgs. 5 agosto 2015, n. 128. Abuso del diritto ed effettiva utilità della novella: much ado about nothing?*, in *Il fisco* n. 32-33, 2015, 3107 ss.

³² Cass., 24 giugno 2014, n. 14287, in *Il fisco* n. 28, 2014, 2820 s., con commento critico di I. AVANZINI e G. FERRARA, *Le gravi risultanze processuali a carico del contribuente legittimano l'accertamento anticipato*.

³³ Cass., n. 2587/2014, cit., richiamata in proposito da Cass., n. 24316/2014, cit.; critico sul punto R. IAIA, *Profili temporali del contraddittorio anteriore all'atto impositivo nello Statuto del contribuente*, cit., 939.

³⁴ Cass., n. 9424/2014, cit., richiamata sul punto da Cass., n. 24316/2014, cit.

degli interessi erariali, gravemente pregiudicati dall'intreccio di operazioni riscontrate»³⁵ ³⁶.

Da quanto sin qui osservato risulta dunque l'*eccezionalità* delle ipotesi (urgenti) che legittimano il sacrificio del diritto al contraddittorio procedimentale. In proposito, non può farsi comunque a meno di ricordare quella dottrina che, spingendosi anche oltre, ha dubitato che la stessa *particolare e motivata urgenza* cui fa riferimento l'art. 12, comma 7, dello Statuto, sia effettivamente idonea a giustificare *ragionevolmente* il sacrificio del diritto. Segnatamente, vi è stato chi, dopo aver negato che «fuori dalla ipotesi dello Statuto, l'urgenza del provvedere possa giustificare una deroga al principio» del contraddittorio, aggiunge che «la norma statutaria prevede, in maniera contraria all'insegnamento della Corte di giustizia, che, per ragioni di urgenza, il contraddittorio possa essere, *tout court*, pretermesso. Tale soluzione non è proporzionata e risulta esclusa dalla Corte di giustizia: l'urgenza può, al limite e di regola, ridurre i termini di attuazione del contraddittorio (il termine per preparare le proprie difese), ma non cancellare il diritto. La conclusione che pare necessitata, a prima lettura, è che l'urgenza può comprimere il contraddittorio nel solo caso previsto dall'art. 12 (accessi sul campo) e che, comunque, quantomeno nelle materie armonizzate, detta norma va disapplicata nella parte in cui, per ragioni di urgenza, consente di negare il contraddittorio, invece che ammetterne la attuazione solo accelerata»³⁷.

4. La sentenza delle Sezioni Unite più volte citata (la n. 18184/2013), ha anche affrontato e risolto (come vedremo, in modo non condivisibile), il problema della necessaria indicazione, nella motivazione dell'avviso di accertamento, dell'urgenza "*particolare e motivata*", espressamente richie-

³⁵ Cass., n. 27911/2013, cit.; critico sul punto R. BABORO, *Rilevanza della motivazione*, cit., 299.

³⁶ Per un'"elencazione" di fattispecie, a titolo esemplificativo, che legittimerebbero il sacrificio del diritto del contribuente ad essere preventivamente ascoltato, v. Cass., n. 11993/2015, cit.; Cass., n. 13032/2015, cit.

³⁷ A. MARCHESSELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, cit., 3021; in proposito v. anche R. IAIA, *Profili temporali del contraddittorio anteriore all'atto impositivo nello Statuto del contribuente*, cit., 941, il quale sostiene che «non appare peregrino affermare che un'eventuale situazione di "particolare e motivata urgenza", debitamente allegata e dimostrata dall'Ufficio, legittimi certo l'anticipazione dell'accertamento rispetto al termine legale di sessanta giorni, ma non l'omissione *sic et simpliciter* del contraddittorio con il soggetto verificato... L'art. 12, settimo comma, infatti, correla la "particolare urgenza" a un'abbreviazione della tempistica accertativa, senza disporre affatto una sorta di "soppressione" del dialogo con l'interessato».

sta dall'art. 12, comma 7, Statuto, a legittimazione del sacrificio del contraddittorio procedimentale (o anticipato). Per utilizzare le parole della stessa sentenza (poi ripresa sul punto in numerose altre pronunce³⁸), nel caso di violazione del disposto di cui all'art. 12, comma 7, in questione, «il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio». Infatti, «in primo luogo, l'espressione "salvo casi di particolare e motivata urgenza" non appare in sé decisiva, poiché non individua con certezza nell'atto impositivo la (unica) sede in cui la "motivata urgenza" deve essere adottata dall'Ufficio: l'uso del termine "motivata" non implica, infatti, necessariamente il richiamo alla motivazione dell'avviso di accertamento. In secondo luogo, e comunque, deve ritenersi che risponda a criteri di equilibrio degli interessi coinvolti e di ragionevolezza far dipendere la validità o meno dell'atto emesso *ante tempus* dalla sussistenza o meno, nella realtà giuridico – fattuale, del requisito dell'urgenza, anziché dalla circostanza (avente valore del tutto secondario) che tale requisito sia, o no, enunciato nell'atto: ciò che conta, in definitiva, ai fini dell'esonero dell'Ufficio dall'osservanza del termine dilatorio, è unicamente il fatto che la particolare urgenza di provvedere effettivamente nella fattispecie vi sia stata». In altri termini – sempre secondo la pronuncia in esame – «deve... condividersi l'osservazione (presente in più pronunce di questa Corte³⁹...) secondo cui l'obbligo di motivazione degli atti tributari, assistito da sanzione di nullità in caso di inottemperanza, è quello che ha ad oggetto il contenuto sostanziale della pretesa tributaria, cioè "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche" che hanno determinato la decisione dell'amministrazione (art. 7, comma 1, dello Statuto, seguito, in relazione alle singole imposte, dal d.lg. n. 32 del 2001), non essendo, invece, necessario dar conto, in quella sede... del rispetto di regole procedurali, quali, come nella specie, quelle attinenti al tempo di emanazione del provvedimento: l'osservanza delle regole del procedimento, infatti, ove contestata, sarà oggetto di dibattito e di valutazione nelle sedi stabilite (amministrativa in caso di istanza di autotutela, con-

³⁸ V. le pronunce di cui a nota 3.

³⁹ V., ad esempio, Cass., 13 ottobre 2011, n. 21103 (richiamata dalla stessa sentenza n. 18184/2013), in *Rass. trib.* n. 2, 2012, 449 ss., oggetto di specifica critica sul punto in A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discordante in tema di invalidità dell'accertamento*, cit., 464 ss.

tenziosa in caso di ricorso al giudice tributario)». Ne consegue che «spetterà, quindi, all'Ufficio l'onere di provare la sussistenza (all'epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine e, dunque, in definitiva, al giudice, a seguito del dibattito processuale (e senza, perciò, che il contribuente subisca alcuna menomazione del diritto di difesa), stabilire l'esistenza di una valida e "particolare" – cioè specificamente riferita al contribuente e al rapporto tributario in questione – ragione di urgenza, idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento».

Buona parte di queste affermazioni della Corte non possono essere accolte, dovendosi viceversa ritenere che sia proprio la motivazione dell'atto la sede "naturale" ove l'Ufficio debba indicare la *particolare e motivata urgenza* che ha giustificato il suo operato (e quindi il sacrificio del diritto del contribuente ad essere preventivamente ascoltato)⁴⁰.

Innanzitutto, l'asserzione: «l'uso del termine "motivata" non implica necessariamente il richiamo alla motivazione dell'avviso di accertamento», può tranquillamente essere ribaltata sostenendo, con analoga forza persuasiva (se non maggiore) il contrario, e cioè che l'uso del termine "motivata" *implica necessariamente* il richiamo alla motivazione dell'avviso di accertamento. Né può accogliersi quanto sostenuto in riferimento al contenuto della motivazione disciplinato "in via generale" dall'art. 7, comma 1, dello Statuto («l'obbligo di motivazione degli atti tributari, assistito da sanzione di nullità in caso di inottemperanza, è quello che ha ad oggetto il contenuto sostanziale della pretesa tributaria, cioè "i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche" che hanno determinato la decisione»). Infatti, come già avevamo avuto modo di precisare in altra occasione⁴¹, «il citato art. 7 va letto in combinato disposto con l'art. 12, 7° comma, Statuto»⁴²; ne con-

⁴⁰ In proposito si ricorda che la stessa Amministrazione finanziaria, con la nota 14 ottobre 2009, n. 142734 (citata a nota 25), come già osservato, ha precisato che «le ragioni dell'urgenza, che hanno spinto... l'Ufficio ad emettere anticipatamente l'avviso di accertamento, *debbono essere compiutamente ed analiticamente esposte nella motivazione dello stesso avviso*; tali ragioni, in caso di eccezione sollevata nell'ambito di un eventuale contenzioso instaurato dal contribuente, saranno, infatti, valutate caso per caso dal giudice tributario» (corsivo nostro).

⁴¹ A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discordante in tema di invalidità dell'accertamento*, cit., 464 ss.

⁴² Illuminante sul punto quanto si trova affermato nella già citata ordinanza n. 244/2009, della Corte Costituzionale, al fine di dichiarare la manifesta inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, l. n. 212/2000, là dove non prevede la nullità dell'avviso di accertamento emanato in violazione dell'articolo stesso: «la Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso

segue che tra «i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione» va ricompresa certamente anche la situazione di urgenza che ha determinato la decisione dell'Amministrazione di procedere *ante tempus*. In altri termini, l'art. 7, comma 1, dello Statuto, sul contenuto generale della motivazione dell'atto dell'Amministrazione finanziaria va integrato, «quanto al contenuto della motivazione stessa, con la previsione dell'art. 12, 7° comma, Statuto: dunque, nell'ipotesi specifica in cui l'Amministrazione finanziaria intenda procedere all'emanazione dell'avviso di accertamento prima del decorso dei 60 giorni concessi al contribuente per presentare le proprie osservazioni e difese, dovrà indicare in motivazione i “casi di particolare e *motivata* urgenza” che giustificano il sacrificio del diritto al contraddittorio anticipato... in mancanza, l'atto andrà considerato invalido per *carezza* di motivazione sul punto dell'urgenza»⁴³.

Ancora inaccoglibile l'affermazione circa il «valore del tutto secondario» della circostanza che il «requisito dell'urgenza... sia, o no, enunciato nell'atto»; lo stesso può dirsi con riferimento all'affermazione secondo cui non comporterebbe «alcuna menomazione del diritto di difesa» del contribuente il fatto che «spetterà... all'Ufficio l'onere di provare la sussistenza

in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua “particolare... urgenza”; ... a sostegno di tale percorso ermeneutico, il giudice rimettente avrebbe potuto prendere in considerazione il combinato disposto della *censurata disposizione* con l'art. 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000 e con gli artt. 3 e 21-*septies* della legge 27 luglio 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi); ... alla luce di tali disposizioni, la Commissione tributaria avrebbe potuto prendere atto del fatto che *lo specifico obbligo di motivare, anche sotto il profilo dell'urgenza, l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, da parte degli organi di controllo, è previsto dalla stessa disposizione censurata* ed è espressione del generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi e, tra essi, di quelli dell'amministrazione finanziaria (artt. 3 della legge n. 241 del 1990 e 7, comma 1, della legge n. 212 del 2000)» (corsivo nostro).

⁴³ A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discordante in tema di invalidità dell'accertamento*, cit., 465. In giurisprudenza, v. Cass., 3 novembre 2010, n. 22320, in *Riv. giur. trib.* n. 3, 2011, 211 s., con commento di A. RENDA, *La nullità degli atti impositivi che non esplicitano le ragioni della soppressione del contraddittorio preventivo*, cit., e in *Corr. trib.* n. 48, 2010, 3972 s., con nota di M. BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, cit.; Cass., 23 marzo 2012, n. 4687, in *Riv. giur. trib.* n. 7, 2012, 591 s., con commento di S. GINANNESCHI, *Esclusa l'applicabilità del termine dilatorio all'avviso di recupero del credito d'imposta connesso all'incremento dell'occupazione*; Cass., 5 ottobre 2012, n. 16999, massimata in *Il fisco* n. 38, 2012, fasc. 2, 6206.

stenza (all'epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine e, dunque, in definitiva, al giudice, a seguito del dibattito processuale..., stabilire l'esistenza di una valida... ragione di urgenza, idonea a giustificare l'anticipazione dell'emissione del provvedimento»⁴⁴.

In proposito è opportuno mettere in chiaro che è certo (e sul punto è condivisibile l'affermazione delle Sezioni Unite) che spetterà al giudice verificare la sussistenza di una valida ed idonea ragione di urgenza legittimante l'emanazione anticipata dell'atto di accertamento, ma – bisogna aggiungere – il tramite per questa verifica potrà essere solo l'“originaria” motivazione dell'atto stesso.

Solo in tal modo si garantisce il rispetto del diritto di difesa del contribuente e il rispetto delle regole e dei termini processuali fissati dal legislatore (artt. 18 e 21, d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546) per la contestazione degli atti dell'Ufficio che il contribuente stesso intenda impugnare. Sin dal momento della notifica dell'atto emesso (anticipatamente rispetto alla regola di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto), il destinatario deve essere posto in grado di valutare, e se del caso contestare, l'effettiva sussistenza dell'urgenza legittimante, e ciò può avvenire solo dalla lettura della motivazione dell'atto. Ragionare diversamente significa consentire all'Ufficio un'integrazione della motivazione nel corso del giudizio, cosa che, come noto, non è ammessa, al pari di una sua modifica⁴⁵ (salvo stravolgere i principi regolatori del dibattito processuale). L'atto impositivo è un atto amministrativo, il quale deve “nascere” già completo nei suoi elementi essenziali, tra i quali va ricompresa certamente la motivazione, non suscettibile di integrazione “postuma”.

Inoltre, ragionando diversamente, si porrebbe anche il problema della

⁴⁴ In proposito è fuor di dubbio che spetti all'Ufficio *provare* la circostanza che ha legittimato l'emissione anticipata dell'atto impositivo, ma sarà anche onere dell'Ufficio – come specificato nel testo – indicare già *in motivazione* detta circostanza, onde consentire al contribuente di prendere posizione sul punto in sede di motivi di ricorso. Sulla distinzione tra prova e motivazione v. R. LUPI, *Motivazione e prova nell'accertamento tributario, con particolare riguardo alle imposte dirette e all'IVA*, in *Riv. dir. fin.*, 1987, I, spec. 289 ss., ove si afferma che “la motivazione *descrive* una serie di argomentazioni mentre la prova *le dimostra*».

Sul fatto che l'onere della prova nel caso di specie gravi sull'Ufficio, v. tra le tante, di recente, Cass., n. 11993/2015, cit., e Cass., n. 13032/2015, cit., che fanno riferimento, tra l'altro, al «principio di vicinanza della prova» o «del fatto da provare».

⁴⁵ Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *I poteri istruttori delle Commissioni tributarie*, Cacucci, Bari, 2002, 49 e 97 s., con indicazioni di dottrina e giurisprudenza; da ultimo G. FALSITTA, *Corso istituzionale di diritto tributario*, Cedam, Padova, 2014, 231 ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2013, 229 s.

“sede”⁴⁶ in cui l’Ufficio potrebbe operare detta integrazione⁴⁷ (e il contribuente contestarla)⁴⁸, con differenti possibili soluzioni: si potrebbe ipotizzare nelle controdeduzioni⁴⁹ – e qui si porrebbe l’ulteriore questione se solo nelle controdeduzioni tempestive ex art. 23, d.lg. n. 546/1992 (che sembra la soluzione meno pregiudizievole per il contribuente, volendo accogliere la tesi delle Sezioni Unite qui aversata), o anche in quelle tardive – ovvero in una memoria difensiva ex art. 32, d.lg. n. 546/1992. Bisogna ritenere inoltre, sempre a voler accogliere la tesi indicata, che l’atto ove l’Ufficio espliciti l’urgenza potrebbe essere considerato un documento “non conosciuto” (in relazione a questo suo specifico contenuto) dal contribuente, con possibile applicazione dell’art. 24, d.lg. n. 546/1992 sull’integrazione dei motivi di ricorso (con tutti i connessi aggravii procedurali previsti in tale circostanza).

Ora, non si vede per quale motivo, se l’Ufficio ha agito in presenza di una effettiva urgenza legittimante, non debba immediatamente evidenziarlo (senza alcun gravoso onere) già al momento della confezione dell’atto, nel rispetto, tra l’altro, del buon andamento dell’Amministrazione ex art. 97 Cost. In tal modo, inoltre, si evitano tutte quelle problematiche dianzi evidenziate che, certamente, genererebbero complicazioni ed ulteriore contenzioso (altra cosa, ovviamente, è il caso in cui l’Ufficio non indichi già in motivazione l’urgenza *semplicemente* perché l’urgenza *non esisteva* al momento dell’emissione dell’atto).

Per concludere, è certamente corretto affermare che l’atto impositivo

⁴⁶ «La legittimazione della motivazione postuma dell’urgenza rischia di rendere oltremodo difficile il sindacato sulle esimenti correlate all’urgenza, in assenza di alcuna indicazione circa la sede in cui tali esimenti devono essere fatte valere»; così R. BABORO, *Rilevanza della motivazione*, cit., 298.

⁴⁷ Le Sezioni Unite, come osservato, si limitano ad affermare che «spetterà... all’Ufficio l’onere di provare la sussistenza (all’epoca) del requisito esonerativo dal rispetto del termine».

⁴⁸ Avanza dubbi sul punto specifico anche G. FRANSONI, *L’art. 12, u.c. dello Statuto*, cit., 612, il quale afferma che, «se si legittima l’ente impositore ad allegare (e provare) solo in sede processuale i fatti costitutivi della possibilità di esonero dal rispetto del termine, ci si deve anche chiedere qual è la sede in cui il contribuente è ammesso a contestare tali allegazioni e, eventualmente, a fornire la prova contraria. Da questo punto di vista, si dimentica troppo facilmente che nel processo tributario vige la regola per cui i motivi di contestazione delle allegazioni della parte resistente possono essere contenuti nel solo ricorso».

⁴⁹ Indica (dubitativamente) le controdeduzioni come la “sede” ove l’Ufficio dovrebbe indicare e provare l’urgenza legittimante (qualora, ovviamente, non l’abbia già fatto in sede motivazionale), F. TUNDO, *Illegittimo l’atto impositivo emesso «ante tempus»*, cit., p. 2835; ID., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, cit., 282.

emanato *ante tempus* – in assenza di una effettiva e “idonea” (cioè non determinata da negligenza o comunque da comportamenti imputabili all'Amministrazione finanziaria) situazione di urgenza – è nullo per violazione (grave) di una regola (fondamentale) procedimentale; ciò non toglie, peraltro, che lo stesso atto è da considerare invalido, per vizio motivazionale, qualora non espliciti *da subito* quale sia il caso di particolare urgenza che ha spinto l'Ufficio ad agire “anticipatamente” (a prescindere dalla circostanza che, nel caso concreto, la particolare urgenza “legittimante” sussistesse o meno)⁵⁰. Nel caso di esplicitazione, nell'atto, dell'urgenza, spetterà poi al giudice, qualora investito della questione dal ricorso del contribuente, valutare se detta urgenza sia o meno idonea a giustificare il sacrificio del diritto di quest'ultimo al contraddittorio procedimentale.

5. Da quanto sin qui osservato può affermarsi che, in tema di urgenza legittimante il sacrificio del diritto al contraddittorio procedimentale, sancito dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, la giurisprudenza di legittimità più recente è – giustamente – orientata nel senso di considerare irrilevante l'imminente scadenza del termine decadenziale per l'accertamento come un *valido* motivo per giustificare il sacrificio stesso, salvo che, come si è visto, l'Amministrazione finanziaria non provi che il suo approssimarsi non è dipeso da propria “colpa”. Non può accogliersi, viceversa, la stessa giurisprudenza là dove considera irrilevante l'indicazione, già nell'atto di accertamento, dell'urgenza, in quanto, come evidenziato, la sua mancata indicazione determina già, di per sé, l'invalidità dell'atto per vizio di motivazione (a prescindere dalla sussistenza o meno, nel caso specifico, dell'urgenza in questione). Tale ultima soluzione, oltre ad apparire la più cor-

⁵⁰ In dottrina, numerosi autori hanno avanzato dubbi o critiche sulla “non necessità” dell'indicazione, già nella motivazione dell'atto, dell'urgenza legittimante, o comunque hanno ritenuto necessaria detta indicazione; in proposito v. G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto*, cit., 610 ss.; R. BABORO, *Rilevanza della motivazione*, cit., 297 s.; F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso «ante tempus»*, cit., 2830 s. e 2834 s.; ID., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, cit., 274 e 280 ss., spec. nota 78; ID., *Svista involontaria (?) della Cassazione*, cit., 44; F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., 1144; I. AVANZINI e G. FERRARA, *Le gravi risultanze processuali a carico del contribuente legittimano l'accertamento anticipato*, cit., 2822; R. IAIA, *Profili temporali del contraddittorio*, cit., 941, nota 29; S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Giappichelli, Torino, 2004, 136 s.; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, cit., 464 e nota 118; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 185 ss.

retta giuridicamente, risulta anche la sola idonea ad “eliminare” tutte quelle problematiche processuali prima accennate, richiedendo soltanto un “piccolo sforzo” all’Amministrazione finanziaria, in sede di redazione dell’atto di accertamento.

Abstract

Il lavoro, considerata l’assoluta rilevanza ormai assunta – sia nell’ordinamento comunitario che nazionale – dal contraddittorio endoprocedimentale, evidenzia il carattere di eccezionalità dell’urgenza legittimante il mancato rispetto dello stesso, ai sensi dell’art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente). Ciò porta ad escludere, in particolare, la sufficienza, a tal fine, dell’imminente scadenza del termine per l’accertamento, invocata *sic et simpliciter* dall’Amministrazione finanziaria a giustificazione dell’emanazione *ante tempus* dell’atto impositivo. In proposito, viene valutata positivamente la giurisprudenza di legittimità che si è espressa sul punto in tal senso; viceversa, viene criticata la stessa là dove ha ritenuto possibile, per l’Ufficio finanziario, l’indicazione dell’urgenza per la prima volta nel corso del giudizio, anziché in sede di motivazione dell’atto. La soluzione prospettata dalla giurisprudenza, infatti, presenta non pochi aspetti problematici, anche dal punto di vista della regolamentazione processuale della fattispecie.

The article, taking its cue from the increasing importance of the adversarial procedural principle into the Community and International Law, highlights the exceptional urgency legitimizing its non-compliance, pursuant to art. 12, paragraph 7, of Law 27 July 2000 n. 212 (Taxpayer’s rights Statute). This leads to the exclusion, in particular, that it is sufficient, for this purpose, the imminent expiry of the deadline relied *sic et simpliciter* by the Tax Authorities to justify the enactment of the act *ante tempus*. In this regard, the author welcomes the jurisprudence of the Supreme Court in this direction; conversely, he criticizes it when it has considered possible that the Tax Authorities sign the urgency for the first time during the trial, rather than within the justification of the act. The solution envisaged by the Supreme Court, in fact, has many problematic aspects, from the point of view of the procedural rules of the case, as well.

ROBERTO CONTI

Il dialogo della Cassazione tributaria con le giurisdizioni sovranazionali. Nuove prospettive all'orizzonte

SOMMARIO: 1. Premesse. – 2. Il giudice di ultima istanza e il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia. – 3. Giudice di ultima istanza e responsabilità dello Stato (giudice) per “omesso rinvio”. – 4. La giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo sull'omesso rinvio pregiudiziale. – 5. Motivazione e omesso rinvio pregiudiziale da parte del giudice di ultima istanza. – 6. Ripensare alla funzione nomofilattica della Corte di Cassazione. Il rinvio pregiudiziale come modulo di composizione dei conflitti interni. – 7. Il rinvio pregiudiziale non intacca le “competenze” del giudice nazionale. – 8. La richiesta di «parere consultivo» alla Corte europea delle Alte Corti introdotto dal Protocollo n. 16 annesso alla CEDU e il possibile ruolo propulsivo della Corte di Cassazione. – 9. Ripensare alla funzione nomofilattica della Corte di Cassazione. – 10. La Cassazione fra *cessioni di supremazia* e *acquisizione di sovranazionalità*.

1. Le successive riflessioni intendono fornire all'operatore (e magari allo studioso) del diritto tributario il senso di un processo, in corso e non ancora del tutto compiuto, che vede i giudici (soprattutto di ultima istanza) partecipare ad un incessante processo evolutivo in cui le tradizionali coordinate del diritto scritto tendono sempre di piú ad essere messe in discussione per effetto dell'intreccio delle fonti, di rango e provenienza diverse, richiedendo all'interprete complesse operazioni di coordinamento e bilanciamento al cui esito il concetto tradizionale di “legge” – peraltro tutto ammantato di connotati nazionalistici – subisce un notevole rimaneggiamento.

Questo processo di magmatico confronto fra fonti e giurisprudenze nazionali e sovranazionali trova negli strumenti del rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia (art. 267 TFUE) e nella richiesta di parere preventivo alla Corte dei diritti umani recentemente varato dal Protocollo n. 16 annesso alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo – ancora non entrato in vigore – i due incessanti motori che la Corte di Cassazione ha a sua disposizione per giocare un ruolo centrale nel processo di implementazione dei diritti e delle tutele.

Un'indagine su tali strumenti appare, dunque, ancora oggi importante, dalla stessa emergendo i tratti di indiscutibile rinnovamento della funzione stessa del giudice di ultima istanza.

2. Il tema dell'interpretazione dell'art. 267 TFUE¹ si è rivelato centrale per la costruzione del sistema di protezione dei diritti di matrice UE.

Colpisce, peraltro, che proprio la norma che regola tale istituto sia stata nell'ultimo turno di tempo piú volte portata all'attenzione della Corte di Giustizia. Due appaiono le decisioni di rilievo che, muovendo dal tema del ruolo del giudice di ultima istanza rispetto al rinvio pregiudiziale, consentono di tratteggiare caratteristiche e finalità dell'istituto.

Giova ricordare che la *ratio* principale dell'obbligo di rinvio pregiudiziale ora disciplinato dall'art. 267 3° par. TFUE è quella di impedire il formarsi o il consolidarsi di una giurisprudenza nazionale che rechi errori di interpretazione o un'erronea applicazione del diritto comunitario².

Tale obbligo è commisurato alla posizione strategica di cui godono le corti supreme negli ordinamenti giuridici nazionali. Infatti, nel rispetto del loro tradizionale ruolo di unificazione del diritto, dette corti sono tenute ad assicurare il rispetto, da parte degli altri giudici nazionali, della corretta

¹ Sugli aspetti sostanziali e procedurali D. DOMENICUCCI, *Il meccanismo del rinvio pregiudiziale*, Relazione svolta all'incontro di studio organizzato dal CSM a Roma, 25-27 ottobre 2010, in www.csm.it e *Il ruolo del giudice nazionale e la presentazione delle questioni pregiudiziali*, Relazione tenuta a Trier all'interno del seminario su "Le direttive contro la discriminazione 2000/43 e 2000/78 nella pratica", 9-10 maggio 2011, in <http://www.era-comm.eu/oldoku/Adiskri/12Jurisdictions/201105DomenicucciIT.pdf>. in generale, v. TIZZANO-FORTUNATO, *La tutela dei diritti*, in Tizzano, *Il diritto privato dell'Unione europea*, Torino, 2006, 1271 ss.; G. TESAURO, *Diritto comunitario*, Milano, 2002, 302; ADINOLFI, *L'accertamento in via pregiudiziale della validità di atti comunitari*, Milano, 1997; RAITI, *La collaborazione giudiziaria nell'esperienza del rinvio pregiudiziale comunitario*, Milano, 2003; BIAVATI, *Diritto processuale dell'Unione europea*, Milano, 2005, 403 ss.; BORRACETTI-REALE, *Da giudice a giudice: il dialogo tra giudice italiano e Corte di Giustizia delle Comunità europee*, Milano, 2008; CONDINANZI-MASTROIANNI, *Il contenzioso dell'Unione europea*, Torino, 2009, 186 ss. Di recente, FRANCHI, *Commento all'art. 267*, in *Codice dell'Unione europea*, diretto da Culti Gialdino, Napoli, 2012, 1926 ss.; N. PIGNATELLI, *L'obbligatorietà del rinvio pregiudiziale tra primato del diritto comunitario e autonomia processuale degli Stati*, in *Foro it.*, 2012, III, 367; R. MASTROIANNI, *Rinvio pregiudiziale mossa vincente del diritto UE*, in *Guida al diritto, il sole24ore*, 2012, 2, 30; GALETTA DIANA-URANIA, *Rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE ed obbligo di interpretazione conforme del diritto nazionale: una rilettura nell'ottica del rapporto di cooperazione (leale) fra giudici*, in *Riv.it.dir.pubbl.com.*, 2012, 2, 431 ss.; F. VISMARA, *Rapporti tra Corte costituzionale italiana e giudice ordinario nella dinamica del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia*, in *Dir. un. Eur.*, 2012, 2, 309; M. MELLONI, *I requisiti formali delle decisioni di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea*, DOMENICUCCI, *Circa il meccanismo del rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea*, entrambi in *Foro it.*, 2011, IV, 461.

² Corte giust. 15 settembre 2005, causa C-495/03, *Intermodal Transports*, punto 29; Corte giust. 24 maggio 1977, causa C-07/76, *Hoffman - La Roche*, 5.

ed effettiva applicazione del diritto eurounitario. Inoltre, esse si occupano degli ultimi ricorsi destinati a garantire la tutela dei diritti che il diritto UE conferisce ai singoli³.

Secondo la Corte UE – sentenza 6 ottobre 1982, *Cilfit* e a.⁴ – i giudici nazionali le cui decisioni non possono costituire oggetto di ricorso giurisdizionale di diritto interno «sono tenuti, qualora una questione di diritto comunitario si ponga dinanzi ad essi, ad adempiere il loro obbligo di rinvio, salvo che abbiano constatato che la questione non è pertinente, o che la disposizione comunitaria di cui è causa ha già costituito oggetto di interpretazione da parte della Corte⁵, ovvero che la corretta applicazione del diritto comunitario si impone con tale evidenza da non lasciar adito a ragionevoli dubbi».

Di ciò si ha la misura esaminando l'ipotesi “limite” che la stessa giurisprudenza di Lussemburgo – sentenze *Köbler*⁶ e *Traghetti del Mediterraneo*⁷ – ha ammesso, facendo risalire allo Stato la responsabilità per violazione di ultima istanza ascrivibile al giudice nazionale di ultima istanza che non si è avvalso del rinvio pregiudiziale.

Nella prospettiva disegnata dalla Corte di giustizia «un organo giurisdizionale di ultimo grado costituisce per definizione l'ultima istanza dinanzi alla quale i singoli possono far valere i diritti ad essi riconosciuti dal diritto comunitario», per cui la violazione di tali diritti prodotta da una decisione non più impugnabile impone la responsabilità dello Stato,

³ Concl. Avv. Gen. Yves Bot presentate il 24 aprile 2007 nella Causa C-2/06.

⁴ In *Foro it.*, 1983, IV, 63, con nota di TIZZANO e le conclusioni dell'Avv. Gen. Capotorti, e *Giur. it.*, 1983, I, 1, 1008, con nota di CAPOTORTI, *Sull'obbligo del rinvio alla Corte di giustizia per l'interpretazione a titolo pregiudiziale a norma del 3° comma dell'art. 177 del trattato Cee*.

⁵ A tale esigenza aveva fatto riferimento la sentenza *Da Costa En Shaake* – Corte giust. 27 marzo 1963, Causa C-28,30/62.

⁶ Corte giust. 30 settembre 2003, causa C-224/01, *Köbler*, in *Foro it.*, 2004, IV, 4, con nota di SCODITTI, «*Francoovich*» presa sul serio: la responsabilità dello Stato per violazione del diritto comunitario derivante da provvedimento giurisdizionale, e *Danno e resp.*, 2004, 23, con nota di chi scrive, *Giudici supremi e responsabilità per violazione del diritto comunitario*.

⁷ Corte giust. 13 giugno 2006, causa C-173/03, *Soc. Traghetti del Mediterraneo*, in *Foro it.*, 2006, IV, 417, con note di SCODITTI, *Violazione del diritto comunitario derivante da provvedimento giurisdizionale: illecito dello Stato e non del giudice*; PALMIERI, *Corti di ultima istanza, diritto comunitario e responsabilità dello Stato: luci ed ombre di una tendenza irreversibile*, e GIOVANNETTI, *La responsabilità civile dei magistrati come strumento di nomofilachia? Una strada pericolosa*, e in *Corr. giur.*, 2006, 1513, con nota di chi scrive, *Responsabilità per atto del giudice, legislazione italiana e Corte Ue – Una sentenza annunciata*.

proprio per evitare che i singoli siano privati della possibilità di far valere la responsabilità dello Stato al fine di ottenere in tal modo una tutela giuridica dei loro diritti (Corte di giustizia 30 settembre 2003, n. C – 224/01 *Köbler c. Repubblica d’Austria* p. 34).

In questa visuale il rinvio pregiudiziale costituisce al contempo *obbligo* e misura della responsabilità, se è vero che la mancata osservanza, da parte dell’organo giurisdizionale, del suo obbligo di rinvio pregiudiziale viene dalla stessa Corte individuata come una delle condizioni nelle quali uno Stato membro è tenuto a risarcire i danni causati ai singoli da violazioni del diritto comunitario ad esso imputabili – (p. 51 sent. *Köbler*).

Secondo la giurisprudenza di Lussemburgo, nell’ambito di un procedimento *ex art. 267* TFUE, il giudice nazionale è l’unico competente a conoscere e valutare i fatti della controversia di cui alla causa principale nonché ad interpretare e ad applicare il diritto nazionale. Parimenti spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell’emananda decisione giurisdizionale valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità, sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate riguardano l’interpretazione del diritto dell’Unione, la Corte di Giustizia, in via di principio, è tenuta a pronunciarsi⁸.

Sul tema aveva destato notevole interesse l’ordinanza con la quale il Consiglio di Stato – Cons. Stato n. 1244/2012⁹ – aveva rivolto alla Corte di giustizia alcuni quesiti vertenti, essi stessi, sulla portata e sul ruolo del rinvio pregiudiziale disciplinato dall’art. 267 TFUE¹⁰.

⁸ Schematicamente, può dirsi che il giudice di ultima istanza non è tenuto a sollevare il rinvio pregiudiziale quando: a) la questione non è pertinente e non è dunque in grado di influire sulla decisione della controversia; b) la questione è materialmente identica ad altra già decisa dalla Corte di Giustizia e il giudice non ritiene di porre in discussione i contenuti di tale decisione – dovendo altrimenti sollevare il rinvio per sollecitare un *revisement* della Corte di Giustizia – sul punto v. in seguito; c) la soluzione della questione si ricava da una costante giurisprudenza della Corte UE; d) la soluzione si impone con tale evidenza da non lasciare adito ad alcun ragionevole dubbio sulla soluzione da dare alla questione sollevata.

⁹ V. RUGGERI, *Il Consiglio di Stato e il “metarinvio” pregiudiziale (a margine di Cons. St. n. 4584 del 2012)*, in «*Itinerari*» di una ricerca sul sistema delle fonti, Volume 16, Torino, 2012, 219 ss. ed anche in www.diritticomparati.it, 16 aprile 2012, e in *Dir. un. eur.*, 2012, 1, 95 ss.; M.P. CHITI, *Il rinvio pregiudiziale e l’intreccio tra diritto processuale nazionale ed Europeo: come custodire i custodi dagli abusi del diritto di difesa?*, in *Dir. un. eur.*, 2012, 5, 745; PIGNATELLI, *L’obbligatorietà del rinvio pregiudiziale tra primato del diritto comunitario e autonomia processuale degli Stati*, in *Foro it.*, 2012, III, 350 ss.

¹⁰ Sia consentito il rinvio a CONTI, *I dubbi del Consiglio di Stato sul rinvio pregiudizi-*

La “risposta” offerta dalla Corte di giustizia nella sentenza del 18 luglio 2013, n. C-136/12¹¹ è stata nel senso che la disposizione di cui all’art. 267 «.. deve essere interpretata nel senso che spetta *unicamente* al giudice del rinvio determinare e formulare le questioni pregiudiziali vertenti sull’interpretazione del diritto dell’Unione che esso ritiene rilevanti ai fini della soluzione del procedimento principale. Non devono essere applicate le norme nazionali che abbiano l’effetto di ledere tale competenza».

È stato ribadito che il giudice di ultima istanza è, in linea di principio, tenuto a rivolgersi alla Corte ai sensi dell’art. 267, terzo comma, TFUE quando è chiamato a pronunciarsi su una questione di interpretazione del predetto Trattato.

Ciò, all’evidenza, non significa che a tale giudice sia escluso quel vaglio di rilevanza che il meccanismo regolato dall’art. 267 riconosce ad ogni altro giudice “non di ultima istanza”.

Anzi, è vero che detti giudici «...dispongono dello stesso potere di valutazione di tutti gli altri giudici nazionali nello stabilire se sia necessaria una pronuncia su un punto di diritto dell’Unione onde consentir loro di decidere». In sostanza, La Corte europea torna a ribadire il consolidato principio per cui il fatto che le parti del giudizio a quo non abbiano prospettato, dinanzi al giudice del rinvio, una problematica attinente al diritto dell’Unione, non osta a che la Corte possa essere adita da detto giudice¹².

ziale alla Corte UE del giudice di ultima istanza. Ma è davvero tutto così poco “chiaro”? (Note a prima lettura su Cons. Stato 5 marzo 2012 n.4584), in <http://www.diritticomparati.it/2012/04/i-dubbi-del-consiglio-di-stato-sul-rinvio-pregiudiziale-alla-corte-ue-del-giudice-di-ultima-istanza.html#sthash.Mp8GPR0h.dpuf>. Nella versione modificata poi pubblicata su *Pol. dir.*, 2012, 1, 83. In più il saggio monografico di E. D’ALESSANDRO, *Il procedimento pregiudiziale interpretativo dinanzi alla Corte di giustizia. Oggetto ed efficacia della pronuncia*, Torino, 2012, rappresenta la base per ogni approfondimento sul tema del rinvio pregiudiziale e degli effetti processuali che esso produce. V. anche CAPPUCCIO, *I giudici italiani e il rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dove va il sistema italiano accentrato di controllo di costituzionalità? Ragionando intorno al libro di Victor Ferreres Comella, Constitutional Courts and democratic values*, a cura di L. Cappuccio e E. Lamarque, Napoli, 2013, 81 ss.; NUCERA, *Sentenze pregiudiziali della Corte di giustizia e ordinamento tributario interno*, Padova, 2010; CONDINANZI-MASTROIANNI, *Il contenzioso dell’Unione europea*, Torino, 2009, spec. 187 ss.

¹¹ V. su tale decisione l’interessante e approfondito commento di G. DAMELE, F. PALLANTE, *Il rinvio pregiudiziale interpretativo: un (paradossale) ritorno del cognitivismo giuridico?*, in *Dir. pubbl.*, 2013, 1, 239; D. U. GALETTA, *Niente di nuovo sul rinvio pregiudiziale: la Corte di giustizia ribadisce la sua consolidata giurisprudenza in materia e respinge il quesito ipotetico del consiglio di stato in tema di responsabilità*, in *Riv.it.dir.pubbl.com.*, 2013, 3-4, 811.

¹² Corte giust., 15 gennaio 2013, n. C-416/10, *Kri_an e altri*, nonché Corte giust. 16

Da ciò consegue che «...Tali giudici non sono, pertanto, tenuti a sottoporre una questione di interpretazione del diritto dell'Unione sollevata dinanzi ad essi se questa non è rilevante, vale a dire nel caso in cui la sua soluzione, qualunque essa sia, non possa in alcun modo influire sull'esito della controversia. In questa direzione si era espressa già più di trent'anni fa la stessa Corte con la nota sentenza 6 ottobre 1982, n. C-283/81 *Cilfit e a.*, – p. 10.

Viene in tal modo smentita tanto l'ipotesi – prospettata dal rimettente (p. 9.10.1 ord. Cons. Stato) – che il giudice sia incondizionatamente obbligato ad investire la Corte di giustizia della questione che sia stata “sollevata” dalle parti, che quella per cui la questione pregiudiziale prospettata in modo non ortodosso dalle parti non possa essere rimodulata dallo stesso giudice secondo un “dovere di soccorso” che giova alla parte, in via contingente e, soprattutto, al sistema¹³, dovendo comunque riconoscersi al giudice la possibilità di riformulare una questione – riprendendo le parole dell'ordinanza di rinvio pregiudiziale – «in termini generici o con riferimento a norme comunitarie palesemente non pertinenti al caso specifico» (p. 9.9 ord. rinvio).

È qui che il giudice europeo non manca di sottolineare il ruolo e la portata del rinvio pregiudiziale, sganciandolo dall'iniziativa delle parti – se a quest'ultima si attribuisce il senso di presupposto ineludibile del rinvio. Ciò ha di fatto travolto tutte le articolate considerazioni del rimettente in ordine alla qualificazione della questione pregiudiziale come motivo di ricorso e, conseguentemente, alla rilevanza della disciplina processuale amministrativa ed al “divieto di soccorso” al quale il giudice nazionale si sarebbe dovuto conformare in caso di questione interpretativa posta in modo irrituale o poco ortodosso da una delle parti.

Il rinvio pregiudiziale tocca, agli occhi della Corte, un punto nevralgico del sistema di tutela giurisdizione del diritto dell'Unione europea che non può essere in alcun modo affidato o comunque condizionato dall'iniziativa di parte.

In questa direzione, l'affermazione per cui «...il sistema introdotto dall'art. 267 TFUE per assicurare l'uniformità dell'interpretazione del diritto dell'Unione negli Stati membri istituisce una cooperazione diretta tra la Corte e i giudici nazionali, attraverso un procedimento estraneo ad ogni

giugno 1981, n. C-126/80, *Salonia*, punto 7, Corte giust. 8 marzo 2012, n. C-251/11, *Huet*, punto 23.

¹³ Era stato proprio RUGGERI, *op. cit.*, 141, a sottolineare l'erroneità dell'impostazione di partenza del giudice rimettente sui punti trattati nel testo.

iniziativa delle parti» non è solo mera riaffermazione di quel principio di cooperazione che tanto fruttuoso è stato per il pieno dispiegamento dei diritti di matrice eurounitaria¹⁴ ma è, ancora prima, accentuazione dell'inderogabilità del meccanismo e della sua totale indisponibilità per le parti.

Si delinea, in tal modo, la duplice funzione del rinvio, certo ineludibilmente correlata al caso concreto che lo ha originato, tanto da non potere essere perseguita nell'ipotesi di casi "fasulli" o "apparenti"¹⁵, ma anche fortemente condizionata dalla necessità di porsi come risposta capace di essere utile per tutti i potenziali soggetti che dovessero avere la necessità di conoscere il reale significato di una disposizione eurounitaria per come essa viene spiegata dall'interprete "privilegiato" del diritto UE che i Trattati individuano indiscutibilmente nella Corte di giustizia.

Solo una visione ancorata al localismo nazionalistico può indurre al sospetto che le domande poste dal giudice nazionale in sede pregiudiziale possano rimanere condizionate dalle parti. È vero, semmai, il contrario, nel senso che le stesse parti «non possono modificarne il tenore».

Ma il passaggio successivo che compie la Corte è ancora più netto quando siffatta affermazione viene traslata al piano rappresentato dalla legislazione processuale dei Paesi membri. Infatti, l'eventuale condizionamento del rinvio pregiudiziale a contingenti esigenze processuali introdotte a livello nazionale non può che rimanere travolto, attraverso il ben noto meccanismo della disapplicazione, esso stesso ponendosi in antitesi con la prioritaria esigenza di consentire il dialogo, al tempo stesso a "distanza" ma "ravvicinato", tra giudice nazionale e Corte di giustizia.

È per questo che "spetta unicamente" al giudice nazionale «... decidere, da ultimo, in merito tanto alla forma quanto al contenuto delle questioni stesse»¹⁶.

¹⁴ Sulla particolare valenza del rinvio pregiudiziale quale strumento di «dialogo» fra giudici, v., volendo, CONTI, *Il dialogo tra giudice nazionale e Corte UE*, in *Corr.giur.*, 2009, 8, 1053.

¹⁵ V., infatti, Corte giust. 20 gennaio 2005, n. C-225/02, *García Blanco*, punto 27, e ordinanza del 24 marzo 2009, n. C-525/06, *Nationale Loterij*, punti 10 e 11. La Corte, infatti, non esprime pareri a carattere consultivo su questioni generali o ipotetiche (si v. Corte giust. 7 novembre 2013, n. C-313/12, *Romeo*, 40. V. anche Corte giust. 24 ottobre 2013, n. C-180/12, *Stoilov i Ko*, punti 39, 44 e 46).

¹⁶ Del resto, già Corte giust. 16 dicembre 1981, causa C 244/1080, *Foglia c. Novello*, 16. Non aveva mancato di considerare che «i problemi che possono derivare dall'esercizio da parte del giudice nazionale del suo potere di valutazione nonché i rapporti che egli ha con la Corte nell'ambito dell'art. 177 sono *esclusivamente* disciplinati dalle norme del diritto comunitario» cfr. punto 16 sent. ult. cit. Ed ancora, era la stessa sentenza ora ricordata a chiarire che spetta al giudice nazionale il compito di specificare i motivi per i

È dunque lo spirito di collaborazione che presidia le funzioni assegnate al giudice nazionale ed alla Corte di giustizia ad imporre, per un verso, l'obbligo di rispettare le competenze del giudice nazionale, ma anche la funzione specifica di cui la Corte è investita, che riguarda «non soltanto gli interessi delle parti in causa, ma altresì quelli della comunità e quelli degli Stati membri» – cfr. pp. 18 e 19 Corte giust., *Foglia c. Novello*, C-244/80.

Per tali ragioni i quesiti pregiudiziali sollevati da Cons. Stato n. 1224/2012 non potevano che arenarsi sulle sabbie di una giurisprudenza sufficientemente *chiara* della Corte di Giustizia. Agganciare il meccanismo del rinvio pregiudiziale ai motivi di ricorso della parte, addirittura ponendo in discussione il “dovere di soccorso” del giudice rispetto alla questione mal posta dalla parte epperò dallo stesso ritenuta (eventualmente) rilevante, avrebbe finito col mettere in discussione l'essenza e la funzione del rinvio pregiudiziale, tanto più se tale inquadramento del rinvio pregiudiziale a livello interno avesse determinato un obbligo del giudice nazionale di rimanere soggetto alla volontà delle parti rispetto alla necessità di sollevare o meno la questione pregiudiziale. Non si sarebbe, ancora, potuto spiegare, a seguire la prospettiva del Consiglio di Stato¹⁷, perché secondo la giurisprudenza della Corte di Lussemburgo il giudice di ultima istanza può avvalersi del rinvio anche quando la questione sollevata è apparentemente chiara¹⁸. Se dunque

quali essi ritengano necessaria alla definizione della controversia la soluzione delle questioni loro proposte – cfr. p. 17 sent. ult. cit. – sicché alla Corte di giustizia è riservato il compito «non di esprimere pareri a carattere consultivo su questioni generali o ipotetiche, ma di contribuire all'amministrazione della giustizia negli stati membri. Ad essa non compete pertanto la soluzione di questioni di interpretazione che le siano proposte nell'ambito di schemi processuali precostituiti dalle parti al fine di indurla a pronunciarsi su taluni problemi di diritto comunitario non rispondenti ad una necessità obiettiva inerente alla definizione di una controversia» cfr. p. 18 sent. ult. cit.

¹⁷ Per una critica alle posizioni del Consiglio di Stato v., ancora specificamente, D.U. GALETTA, *Niente di nuovo sul rinvio pregiudiziale: la Corte di giustizia ribadisce la sua consolidata giurisprudenza in materia e respinge il quesito ipotetico del consiglio di stato in tema di responsabilità*, cit., 824.

¹⁸ Cfr. Corte giust., 11 settembre 2008, causa C-428/06 a C-434/06, *Unión General de Trabajadores de La Rioja (UGT?Rioja)*, 42 e 43: «... Quanto all'asserita chiarezza della soluzione della questione sollevata, occorre ricordare che, quando la soluzione di una questione pregiudiziale può essere chiaramente dedotta dalla giurisprudenza o quando essa non dà adito ad alcun ragionevole dubbio, da un lato, il giudice le cui decisioni non sono impugnabili non ha l'obbligo, in talune circostanze, di sollevare una questione pregiudiziale (v., in questo senso, sentenze 6 ottobre 1982, causa 283/81, *Cifit* e a., punti 14 e 16-20) e, dall'altro, la Corte può statuire con ordinanza motivata conformemente all'art. 104, n. 3, del regolamento di procedura. Tuttavia tali circostanze non vietano in alcun modo

questo vaglio di rilevanza¹⁹ si conclude positivamente, occorrerà necessariamente aprire le porte al rinvio pregiudiziale.

In definitiva, la Corte di Giustizia, con la decisione del luglio 2013, ha inteso mettere in risalto una linea di collegamento «fra giudici» che lascia sullo sfondo le legislazioni processuali nazionali, le quali sono viste – in astratto – come portatrici di interessi in conflitto con quelli eurounitari e che, per l'effetto, potrebbero esse stesse porsi come ostacolo al dispiegamento dei diritti UE.

Se non fosse così e se il giudice fosse condizionato dalla scelta del legislatore di turno quanto alle modalità di proposizione del ricorso pregiudiziale ed ai poteri delle parti in tema, l'intero sistema di protezione voluto dai padri fondatori della Comunità europea non potrebbe che rimanerne condizionato e gravemente vulnerato.

Si comprende, così, l'ulteriore passaggio motivazionale, alla cui stregua l'eventuale normativa nazionale che dovesse porsi in antitesi con quanto testè affermato dovrebbe essere immediatamente disapplicata dal giudice nazionale «... senza doverne attendere la previa soppressione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale»²⁰.

Essa, a ben considerare, dimostra viepiù che il rinvio pregiudiziale rappresenta un meccanismo che sta, fra i principi che governano i rapporti fra Unione e singoli Stati, al piano più alto, tanto da non tollerare in alcun modo eventuali disposizioni che superino, eventualmente, il vaglio di costituzionalità interno. Uno strumento, saccheggiando le parole di Antonio Ruggeri, che lungi dall'essere una «minaccia» appare come «...strumento prezioso di garanzia della equità del processo, specificamente per l'aspetto della conformità dello svolgimento di quest'ultimo ai canoni dell'Unione e, a un tempo... della CEDU».

Riemerge, nemmeno poi tanto sottotraccia, l'idea che nei rapporti fra legislazione nazionale e UE non vi sia un meccanismo di pariordinazione o di equiordinazione che, per converso, i giudici di Lussemburgo sembrano volere riconoscere ai giudici nazionali nel rapporto che essi hanno con la Corte europea.

Quando i giudici nazionali indossano i panni del giudice comune del

al giudice nazionale di sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale (v., in tal senso, citata sentenza *Cilfit* e a., punto 15) e non hanno per effetto di rendere la Corte incompetente a statuire su una siffatta questione».

¹⁹ RUGGERI, nello scritto indicato alla nota 1, individua nella questione in punto di rilevanza il vero e proprio *punctum crucis* del tema relativo al rinvio pregiudiziale, 141.

²⁰ La Corte di giustizia richiama la sentenza del 5 ottobre 2010, n. C-173/09, *Elchinov*, punto 31, sulla quale v., *infra*.

diritto eurounitario gli stessi, infatti, partecipano a pieno titolo alla costruzione dell'edificio europeo e non possono in alcun modo rimanere condizionati da eventuali limitazioni normativamente introdotte dal legislatore nazionale; limitazioni che finirebbero non tanto per pregiudicare l'attuazione del diritto UE nello Stato, quanto per condizionare l'intero meccanismo di operatività del sistema di tutela offerto dalla Corte di giustizia, la quale sarebbe impedita a svolgere il proprio ruolo al servizio di tutti i cittadini dell'UE. Non è inutile ricordare le parole del compianto Avvocato Generale Colomer espresse nelle Conclusioni presentate il 28 giugno 2007 nella Causa C-262/06, *Deutsche Telekom AG*. In quell'occasione si chiariva che il rinvio pregiudiziale «... lungi dal costituire un interrogatorio in cui un giudice si limita a formulare quesiti aspettando che l'altro giudice gli fornisca una risposta, si presenta come un autentico dialogo, una conversazione in cui i partecipanti esprimono le loro considerazioni, sebbene l'ultima parola, per ragioni istituzionali e di uniformità del sistema, spetti ad uno solo di essi, che impone la propria opinione tenendo conto del parere degli altri».

D'altra parte, la possibilità, per un organo giurisdizionale di grado inferiore in ogni Stato membro, di interagire direttamente con la Corte di giustizia è essenziale ai fini dell'uniforme interpretazione e dell'effettiva applicazione del diritto comunitario – Conclusioni dell'Avvocato Generale Maduro presentate il 22 maggio 2008 nella causa C-210/06, *Cartesio Oktató és Szolgáltató bt* – .

Orbene, attraverso la domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice nazionale diventa parte di una discussione di diritto UE senza dipendere da altri poteri o da altre autorità giudiziarie nazionali, le quali nemmeno possono limitare od opporsi a tale scelta, anche se strutturate in posizione gerarchica superiore rispetto al giudice che intende sollevare il rinvio. Mi pare ancora utile richiamare le Conclusioni dell'Avvocato Generale Colomer presentate il 25 giugno 2009 nella causa C-205/08, ove si intravede nel dialogo pregiudiziale uno strumento straordinario per il «rafforzamento della voce istituzionale di un potere degli Stati membri: la giustizia». Ciò che le Raccomandazioni della Corte di Giustizia definiscono come «meccanismo fondamentale del diritto dell'Unione europea» – p. 1.

Ciò, in definitiva, significa valorizzare il ruolo centrale dei giudici nello spazio costituzionale europeo. È dunque la giurisdizione «in quanto potere basato sull'indipendenza, sul rispetto della legge e sulla risoluzione delle controversie» a godere di «una voce singolare, staccata dallo scenario politico e legata unicamente alla volontà del diritto».

Può, a ragione affermarsi che «L'autorevolezza dell'ordinamento euro-

peo è quindi intrisa di una forte componente giudiziaria. Non è esagerato ritenere che la Corte di giustizia sia il responsabile ultimo del diritto dell'Unione grazie ai giudici nazionali».

Se è dunque vero che «grazie al *dialogo* tra giudici sono stati definiti, uno ad uno, i tratti genetici del nuovo ordinamento: l'effetto diretto, il primato del diritto comunitario, la responsabilità, l'effettività, l'equivalenza e molti altri principi che articolano il sistema giuridico dell'Unione...» (Colomer) è parimenti indiscutibile che «...la giurisprudenza comunitaria ha introdotto tali giudici nel dialogo pregiudiziale, non tanto allo scopo di aumentare il numero dei rinvii, quanto piuttosto per preservare l'autonomia istituzionale degli Stati membri».

Ha dunque ragione Colomer nel ritenere che è proprio il rinvio pregiudiziale ad alimentare il *dibattito giudiziario europeo*. E sotteso a tale rinvio non è il desiderio della Corte di giustizia di esercitare un controllo sull'affluenza di procedimenti sottoposti alla sua giurisdizione, quanto *l'intenzione di rispettare e mostrare una certa deferenza nei confronti della concezione della funzione giurisdizionale in ciascuno Stato membro*.

3. Anche la questione degli effetti del mancato rinvio pregiudiziale ad opera del giudice di ultima istanza era stata posta sul tappeto da Cons. Stato n. 1244/2012, rammentando che dall'omesso rinvio pregiudiziale sarebbe potuta scaturire la responsabilità dello Stato per violazione del diritto UE, per tal modo sollecitando alla Corte europea dei chiarimenti che si indicavano come utili anche per “tranquillizzare” i giudici di ultima istanza rispetto a possibili ripercussioni negative derivanti dall'esistenza di alcuni lati oscuri nel regime previsto dall'art. 267 TFUE. Per tali ragioni il rimettente chiedeva alla Corte di giustizia di chiarire «in presenza di quali circostanze di fatto e di diritto l'inosservanza dell'art. 267, par. 3, TFUE configuri, da parte del giudice nazionale, una “violazione manifesta del diritto comunitario”, e se tale nozione poteva essere di diversa portata e ambito ai fini dell'azione speciale nei confronti dello Stato ai sensi della legge 13 aprile 1988 n. 117 per “risarcimento danni cagionati nell'esercizio delle funzioni giudiziarie e responsabilità civile dei magistrati” e dell'azione generale nei confronti dello Stato per violazione del diritto comunitario»²¹.

Tale quesito si collegava all'affermazione, contenuta nella parte motiva dell'ordinanza di rimessione, secondo la quale «...Laddove si configuri un

²¹ V. sul punto, volendo, CONTI, *Giudici supremi e responsabilità per violazione del diritto comunitario*, cit.

obbligo di rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia, la sua violazione è ritenuta dalla Corte di giustizia sanzionabile mediante la responsabilità degli Stati membri, che sono tenuti a risarcire i danni causati ai singoli dalle violazioni del diritto dell'Unione riconducibili ad organi giudiziari, e in particolare quando questi ultimi omettano di ottemperare all'obbligo di rinvio pregiudiziale».

Anche in questo caso la risposta fornita da Corte giust. 18 luglio 2013, n. C-136/12, cit., è stata lapidaria, essendosi ritenuto che tale questione era manifestamente priva di rilevanza pratica e teorica nell'ambito del procedimento principale. Ciò perché dalla decisione di rinvio non risultava che il procedimento principale vertesse sulla predetta responsabilità e neanche che tale questione fosse stata affrontata da una delle parti del procedimento principale a titolo di incidente procedurale.

Forse, la Corte avrebbe potuto sfruttare l'occasione per chiarire che l'omesso rinvio pregiudiziale da parte del giudice di ultima istanza in tanto, a parte i rimedi previsti da ciascuno Stato a livello interno²², può dare luogo a responsabilità, in quanto l'attività dello stesso giudice di ultima istanza abbia dato luogo ai presupposti fissati dalla stessa Corte di Lussemburgo ai fini della responsabilità dello Stato²³ appena ricordati²⁴.

In altri termini, sembrano proprio le coordinate che governano il sistema dei rapporti fra «giudice comune del diritto eurounitario di ultima istanza» e Corte di giustizia a rendere palese che la mancata attivazione del meccanismo del rinvio pregiudiziale, solo *se correlata ad un'ipotesi di violazione del diritto UE*, contribuirà ad integrare il presupposto della violazione manifesta per le ipotesi in cui la mancata attivazione del meccanismo del rinvio, obbligatorio per il giudice di ultima istanza, abbia dato

²² Cfr. CONDINANZI-MASTROIANNI, *Il contenzioso dell'Unione europea*, Milano, 2009, 214.

²³ Tre sono le condizioni in presenza delle quali uno Stato membro è tenuto al risarcimento dei danni causati ai singoli per violazione del diritto dell'Unione al medesimo imputabile, vale a dire che la norma giuridica violata sia preordinata a conferire diritti ai singoli, che si tratti di violazione sufficientemente caratterizzata e, infine, che esista un nesso causale diretto tra la violazione dell'obbligo incombente allo Stato e il danno subito dai soggetti lesi.

²⁴ Sul punto, può essere utile ricordare che tre sono le condizioni in presenza delle quali uno Stato membro è tenuto al risarcimento dei danni causati ai singoli per violazione del diritto dell'Unione al medesimo imputabile, vale a dire che la norma giuridica violata sia preordinata a conferire diritti ai singoli, che si tratti di violazione sufficientemente caratterizzata e, infine, che esista un nesso causale diretto tra la violazione dell'obbligo incombente allo Stato e il danno subito dai soggetti lesi.

luogo ad una soluzione giurisprudenziale non in linea con la tutela offerta in via astratta ed in concreto dalle istanze eurounitarie²⁵.

Corre ancora una volta la necessità di ricordare che l'obbligo di rinvio pregiudiziale a carico delle giurisdizioni di ultima istanza mira in particolare ad evitare che in uno stato membro si consolidi una giurisprudenza nazionale contraria al diritto dell'UE – Corte giust. 4 giugno 2002, causa C-99/00, *Lyckeskog*, punto 14, e 22 febbraio 2001, causa C-393/98, *Gomes Valente*, punto 17.

Se dunque questa violazione non c'è stata, sembra davvero difficile ipotizzare una responsabilità dello Stato per violazione del diritto UE.

Ciò val quanto dire che la mancata osservanza dell'obbligo di rinvio pregiudiziale rientra, ad ogni effetto, tra gli elementi che il giudice interno deve valutare per verificare se vi sia stata una violazione grave e manifesta del diritto dell'UE, in presenza della quale sorge la responsabilità patrimoniale dello Stato, ma non che il mancato rinvio giustifica *ex se* la responsabilità.

²⁵ Così ci eravamo espressi nel commentare la sentenza del Novembre 2011 resa nel procedimento Commissione c. Italia già ricordato. Nello stesso senso, sembrano orientati CONDINANZI-MASTROIANNI, *op. cit.*, 215 e 216, i quali hanno peraltro ricordato Corte Giust. 9 dicembre 2003, causa C-129/00, *Commissione c. Italia*, che confermerebbe la possibilità di sollevare con successo un procedimento di infrazione a carico dello Stato che, a mezzo dei suoi giudici, non abbia sperimentato il rinvio pregiudiziale. Ed è per questo motivo che l'Avvocato Generale Lèger ebbe a chiarire, nelle Conclusioni presentate nel procedimento *Traghetti del Mediterraneo*, che «...L'inadempimento di siffatto obbligo rischia infatti di condurre il giudice di cui trattasi a commettere un errore che rientra in una delle dette ipotesi, indipendentemente dal fatto che si tratti di errore nell'interpretare il diritto comunitario applicabile o nel dedurre le conseguenze che se ne devono trarre per l'interpretazione conforme del diritto interno o per la valutazione della compatibilità di quest'ultimo con il diritto comunitario» – p. 66 –, poi aggiungendo che «...l'inadempimento dell'obbligo di rinvio pregiudiziale costituisce *uno dei criteri* da prendere in considerazione per stabilire se sussista una violazione sufficientemente caratterizzata del diritto comunitario, imputabile ad un organo giurisdizionale supremo, che si aggiunge a quelli che la Corte aveva già formulato nella citata sentenza *Brasserie dupêcheur e Factortame*, e nella successiva giurisprudenza, riguardo alla responsabilità dello Stato per fatto del legislatore o dell'amministrazione» p. 69 – È tuttavia vero che lo stesso Avvocato Generale aggiunge, nel prosieguo delle Conclusioni, che «... In effetti, come ho già indicato al paragrafo 144 delle mie conclusioni nella causa conclusa con la citata sentenza *Köbler*, non può escludersi a priori che la responsabilità dello Stato sorga per il solo fatto di una manifesta inosservanza dell'obbligo di rinvio pregiudiziale, anche se, come ho del pari già sottolineato (nei paragrafi 149 e 150 delle dette conclusioni), in tale ipotesi mettere in causa la responsabilità dello Stato rischia di scontrarsi con serie difficoltà per apportare la prova del nesso di causalità diretta tra l'inadempimento dell'obbligo di rinvio pregiudiziale e l'asserito danno».

In questa direzione, del resto sembra muoversi la stessa legge n.18/2015, entrata in vigore il 19 marzo 2015, che nell'introdurre il comma 3 bis secondo periodo dell'art. 2 l. n. 117/88 chiarisce che «...In caso di violazione manifesta del diritto dell'Unione europea si deve tener conto anche della mancata osservanza dell'obbligo di rinvio pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267, terzo paragrafo, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, nonché del contrasto dell'atto o del provvedimento con l'interpretazione espressa dalla Corte di giustizia dell'Unione europea». Ciò che sembra dunque correlare la rilevanza dell'omesso rinvio all'esistenza di una violazione manifesta del diritto UE.

4. Le considerazioni appena espresse sembrano confermate dalla giurisprudenza formatasi presso la Corte europea dei diritti dell'uomo che, chiamata a verificare la ricorrenza di una violazione dell'art. 6 CEDU per effetto dell'omesso rinvio pregiudiziale, è andata definendo un proprio indirizzo che non sembra affatto confermare, come potrebbe sembrare a prima lettura, l'idoneità dell'omesso rinvio a fungere da "causa risarcitoria" a carico dello Stato, soprattutto guardando agli esiti della causa *Dhabbi c. Italia* – Corte dir. Uomo, 8 aprile 2014, *Dhabbi c. Italia*, ric. n. 17120/09 – pronunciata proprio nei confronti dell'Italia. Giurisprudenza che, d'altra parte, apre delicate questioni in ordine alla possibile "sovrapposizione di competenze" fra le Corti sovranazionali che vengono a crearsi, come osservato in maniera articolata da Antonio Ruggeri²⁶.

Ed invero, secondo il già sedimentato indirizzo della Corte di Strasburgo – Corte dir. Uomo, 20 settembre 2011, ric. nn. 3989/07 e 38353/07, *Ullens de Schooten e Rezabek c. Belgio*²⁷; Corte dir. Uomo, 10 aprile 2012, *Vergauwen c. Belgio*²⁸ – l'art. 6, § 1 CEDU pone a carico dei giudici in-

²⁶ RUGGERI, *Rinvio pregiudiziale mancato e (im)possibile violazione della CEDU (a margine del caso Ullens de Schooten e Rezabek c. Belgio)*, in *Itinerari di una ricerca sul sistema delle fonti*, Torino, 2012, 487 ss.

²⁷ V. RUGGERI, *Rinvio pregiudiziale mancato e (im)possibile violazione della CEDU (a margine del caso Ullens de Schooten e Rezabek c. Belgio)*, cit.; COLELLA, *Il mancato adempimento da parte del giudice nazionale di ultima istanza dell'obbligo di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia ex art. 267 TFUE può dar luogo a una violazione dell'art. 6 § 1 Cedu*, in <http://www.penalecontemporaneo.it/area/3-/23-/-/916ilmancatoadempimentodapartedelgiudicenazionalediultimaistanzadellobbligodirinvio pregiudizialeallacortedigiustiziart267tfuepudarluogoanaviolazionedellart61cedu/>.

²⁸ Nella vicenda appena ricordata nel testo la parte ricorrente si era dolta del mancato rinvio pregiudiziale da parte della Corte costituzionale belga, escludendo però che vi fosse stata violazione dell'art. 6 CEDU in quanto il giudice nazionale aveva comunque "motivato". In quel caso la Corte europea ritenne sufficiente che la Corte belga avesse af-

terni l'obbligo di motivare rispetto al diritto applicabile le decisioni con le quali essi rifiutano di porre una questione pregiudiziale alla Corte di Giustizia. Il ricorso proposto al giudice di Strasburgo, pertanto, imponeva in via esclusiva la verifica che la decisione di rifiuto contestata sia congruamente motivata. La Corte europea non potrà dunque, verificare l'esistenza di eventuali errori che avrebbero commesso i giudici interni nell'interpretare o applicare il diritto UE pertinente.

Tali principi sono stati confermati dalla sentenza Dahabi, cit. In tale ultima occasione la Corte di Strasburgo ha ritenuto che per elidere la violazione di cui all'art. 6 CEDU i giudici nazionali sono tenuti ad indicare «...le ragioni per le quali essi ritengono che la questione non sia pertinente, o che la disposizione di diritto dell'Ue in causa sia già stata oggetto di interpretazione da parte della Corte di giustizia, o ancora che l'applicazione corretta del diritto dell'Ue si impone con una evidenza tale da non lasciare posto ad alcun ragionevole dubbio» – sent. *Dhahbi c. Italia*, p. 31.

L'omesso esame della richiesta di rinvio e della pertinente giurisprudenza UE rispetto al caso di specie rilevante ai fini della controversia²⁹ costituisce la fonte della violazione dell'art. 6 CEDU. Nella prospettiva della Corte EDU l'esistenza di una motivazione del giudice nazionale sulle ragioni che hanno indotto al rigetto della richiesta o, comunque, che hanno escluso l'esame della questione UE sollecitata dalla parte impedisce la vio-

fermato che «la Cour constitutionnelle a dûment motivé ses refus de poser des questions préjudicielles (paragraphes 34 et 35) et que l'obligation de motivation imposée par l'article 6 § 1 a été remplie conformément à ce que prescrit le droit de l'UE» cfr. par. 91 sent. *Vergauwen c. Belgio*.

²⁹ Cfr. p. 33 sent. *Dhahbi c. Italia*, cit.: «...La motivazione della sentenza controversa non permette dunque di stabilire se questa questione sia stata considerata come non pertinente o come relativa a una disposizione chiara o già interpretata dalla Corte di giustizia, oppure se sia stata semplicemente ignorata» (v., a contrario, *Vergauwen*, sopra citata, § 91, dove la corte ha constatato che la Corte costituzionale belga aveva debitamente motivato il suo rifiuto di sottoporre questioni pregiudiziali). A tale proposito, la corte osserva che il ragionamento della Corte di Cassazione non contiene alcun riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia. La motivazione della sentenza controversa non permette dunque di stabilire se questa questione sia stata considerata come non pertinente o come relativa a una disposizione chiara o già interpretata dalla Corte di giustizia, oppure se sia stata semplicemente ignorata (v., a contrario, *Vergauwen*, sopra citata, § 91, dove la corte ha constatato che la Corte costituzionale belga aveva debitamente motivato il suo rifiuto di sottoporre questioni pregiudiziali). A tale proposito, la corte osserva che il ragionamento della Corte di Cassazione non contiene alcun riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia.

lazione del parametro convenzionale che, per converso, si concretizza in caso di deficit motivazionale.

Si tratta, in definitiva, di un controllo “esterno”³⁰ che non guarda direttamente ai contenuti della giurisprudenza *Cilfit* ma, semmai, alla possibilità che il provvedimento del giudice interno contenga gli elementi necessari per verificare che le coordinate *Cilfit* siano state esaminate. Agli occhi della Corte di Strasburgo, pertanto, non rileva che il giudice nazionale abbia rispettato i criteri *Cilfit*, ma semplicemente che abbia esplicitato le ragioni che lo hanno condotto a non rivolgersi alla Corte di Giustizia.

Peraltro, nel caso *Dhabbi c. Italia*, per come evidenziato in dottrina³¹, la Corte ha riconosciuto l'equo soddisfacimento in relazione al pregiudizio patrimoniale indicando specificamente la riferibilità del ristoro alla ulteriore lesione sostanziale dei diritti fondamentali protetti dalla CEDU, provocata dalla decisione del giudice interno – art. 14 CEDU e 1 Prot. 1. annesso alla CEDU – senza riferirsi in alcun modo alla violazione del canone del giusto processo parimenti accertata nel caso di specie per l'omessa motivazione sul mancato rinvio alla Corte di giustizia. Ciò che sembra confermare viepiù quanto si diceva a proposito dell'idoneità dell'omesso rinvio a costituire *ex se* ragione risarcitoria anche solo nell'ambito della responsabilità per violazione del diritto UE³².

³⁰ Cfr., in modo estremamente chiaro, D'ALESSANDRO, *op. cit.*: «...Il controllo effettuato dalla Corte europea dei diritti dell'uomo sulle motivazioni addotte dal giudice nazionale di ultima istanza per non effettuare un rinvio pregiudiziale è solo esterno. In altri termini, poiché nel caso di specie la valutazione della corte di Strasburgo riguarda non già direttamente la violazione dell'obbligo di rimessione pregiudiziale ma, viceversa, l'onere di motivazione del rifiuto ai sensi dell'art. 6 della convenzione, in sede sovranazionale non sarà possibile verificare se, nell'ambito del giudizio nazionale, effettivamente sussisteva la necessità di porre in essere il rinvio pregiudiziale. Dunque, l'unica valutazione suscettibile di avere luogo a cura della corte di Strasburgo sembra consistere: a) nella verifica della presenza di un'adeguata esposizione delle ragioni per cui non è stato reputato necessario il rinvio pregiudiziale interpretativo; b) nella verifica della corrispondenza di siffatte ragioni a quelle indicate dalla Corte di giustizia nel caso *Cilfit*».

³¹ D'ALESSANDRO, *Giudice di ultima istanza e obbligo di rinvio pregiudiziale interpretativo: il caso «Dhabbi c. Italia» innanzi alla Corte europea dei diritti dell'uomo*, in *Foro it.*, 2014, IV, 285 ss.

³² Sul punto, convincentemente, D'ALESSANDRO, *op. ult. cit.*: «...Se ne deduce, per esclusione, che, ad avviso della corte di Strasburgo, nella vicenda *Dhabbi c. Italia* la violazione dell'art. 6 della convenzione, sotto il profilo della mancata motivazione del rifiuto di rinvio pregiudiziale, di per sé, nessun danno materiale aveva cagionato all'istante». Discorso diverso occorrerebbe fare, per converso, con riguardo alla liquidazione del danno morale che viene dalla Corte europea riconosciuto in via generale alla parte ricorrente senza al-

5. Orbene, tirando le fila del discorso³³, rimane ferma l'idea che la Corte di giustizia ha piena ed incondizionata fiducia nel giudice nazionale, soprattutto se di ultimo grado.

Né il giudice di Lussemburgo ha ritenuto di precisare e formalizzare un decalogo del buon giudice di ultima istanza in ordine alle precondizioni per sollevare il rinvio pregiudiziale, accontentandosi di percorrere la trama «a maglie larghe» fin qui tracciata in base alla giurisprudenza *Cilfit*, ormai sedimentata nella giurisprudenza delle Corti supreme e della stessa Corte costituzionale³⁴ oggi, a pieno titolo, da considerare giudice «di ultima istanza»³⁵ dopo Corte cost. n. 207/2013³⁶.

La questione che si innesta sugli effetti del mancato rinvio pregiudiziale per effetto della giurisprudenza della Corte dei diritti dell'uomo si incentra, dunque, sul tema della motivazione della decisione del giudice di ultima istanza.

Nil sub sole novum, verrebbe da dire.

cuna specifica indicazione delle norme violate. Il che ha fatto ritenere – D'ALESSANDRO, *op. cit.* – che in questo caso la Corte di Strasburgo ha riconosciuto il pregiudizio non patrimoniale anche per la lesione dell'art. 6 par. 1 CEDU.

³³ Si è qui volutamente tralasciare la questione, pur ventilata in dottrina – D'ALESSANDRO, *op. cit.* – circa il fatto che la possibilità di ottenere innanzi al giudice nazionale il risarcimento del danno per violazione del diritto UE a causa di omesso rinvio e violazione della disciplina eurounitaria nel caso *Dhabbi c. Italia*, avrebbe reso inammissibile il ricorso innanzi al giudice di Strasburgo in mancanza di esaurimento delle vie di ricorso esterno – questo che la Corte europea non ha esaminato perché tardivamente sollevata dal Governo italiano.

³⁴ V. Corte cost. n.75/2012, per cui «l'obbligo di operare il rinvio, a meno che non si tratti di una interpretazione consolidata o di una norma comunitaria che non lascia adito a dubbi interpretativi (Corte di giustizia, 6 ottobre 1982, n. C-283/81, s.r.l. *Cilfit, ed altri c. il Ministero della sanità*)». In precedenza Corte cost. n. 28/2010 aveva affermato che il rinvio pregiudiziale «non è necessario quando il significato della norma comunitaria sia evidente, anche per essere stato chiarito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, e si impone soltanto quando occorra risolvere un dubbio interpretativo».

³⁵ È ben vero che tale ultima notazione intende cogliere il rapporto che lega la Corte costituzionale al giudice di Lussemburgo secondo la trama disegnata dall'art. 267 TFUE, dovendosi piuttosto discorrere di “giudice di unica istanza” ove si volga la lente sul ruolo svolto dalla Corte nell'ambito del sindacato di costituzionalità.

³⁶ Sull'ordinanza n. 207/2013 della Corte costituzionale che ha per la prima volta attivato il meccanismo del rinvio pregiudiziale nell'ambito di un giudizio incidentale di costituzionalità v. ADINOLFI, *Una «rivoluzione silenziosa»: il primo rinvio pregiudiziale della corte costituzionale italiana in un procedimento incidentale di legittimità costituzionale*, in *Riv.dir.inter.*, 2013, 4, 1249 e GUASTAFERRO, *La Corte costituzionale ed il primo rinvio pregiudiziale in un giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale: riflessioni sull'ordinanza n. 207 del 2013*, in *Quaderni costituzionali*, 2013, 4.

Come ci è già capitato di osservare in altra occasione³⁷, il recupero della garanzia di certezza e prevedibilità in ordine ai diritti fondamentali passa attraverso l'adozione «...di ciò che con riferimento all'esperienza costituzionale interna, è stato definito un “protocollo delle operazioni giudiziali”»³⁸.

In tale prospettiva, la motivazione del provvedimento finisce col rappresentare «...lo strumento col quale il giudice risponde del proprio agire «alla fonte della propria investitura», consentendo ai consociati di esercitare un diffuso controllo democratico sulla sua attività» – Cass. ord. n. 1531/2014³⁹.

Essa costituisce il perno sul quale il giudice può (*rectius*, deve) tessere la propria tela, in essa esprimendo le argomentazioni meglio in grado di apparire persuasive e di essere esaminate dal giudice dell'impugnazione⁴⁰.

³⁷ CONTI, *La convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo. Il ruolo del giudice*, Roma, 2011, 482 ss.

³⁸ A.TANCREDI, *L'emersione dei diritti fondamentali «assoluti» nella giurisprudenza comunitaria*, cit., 692. V., sul punto, le rilevanti osservazioni di CANZIO, *Modelli di giudice e complessità sociale: bocca della legge, interprete, mediatore di conflitti o difensore di diritti?*, Relazione tenuta all'incontro di studio organizzato dal C.S.M. sul tema “*L'interpretazione giudiziale tra certezza del diritto ed effettività delle tutele*” (Agrigento, 17-18 settembre 2010), in www.csm.it: «...L'esigenza del controllo di ragionevolezza sull'attività interpretativa del giudice, nella formazione del diritto vivente, può essere perseguita, inoltre, sul piano dell'istituzione giudiziaria, col contributo di un più adeguato funzionamento e organizzazione della stessa e con la definizione di modelli comportamentali del magistrato nell'esercizio della funzione. Spetta pertanto al CSM, in sinergia con il Ministero della Giustizia, promuovere le “buone prassi metodologiche ed operative” (“best practices”), dirette a: – esaltare il contributo e la complementarità dei ruoli dei soggetti coinvolti nell'esercizio della giurisdizione; – razionalizzare e accelerare i tempi dei processi; – valorizzare la formazione dei magistrati, quale luogo privilegiato del confronto e della riflessione critica intorno alla cultura della giurisdizione e della efficiente organizzazione della professione di magistrato; – fornire un servizio aggiornato (banche dati, siti web ecc.) delle novità giurisprudenziali a livello nazionale e sovranazionale, in modo da migliorare la qualità del lavoro, la tendenziale uniformità delle soluzioni interpretative e la tempestività dell'informazione».

³⁹ Nell'ordinanza interlocutoria ricordata nel testo si fa cenno alla duplice chiave di lettura utilizzata dal giudice di legittimità nei riguardi nella motivazione, per l'un verso volta favorevole a ritenere rispettato detto obbligo per il solo fatto che essa sia mera giustificazione formale della statuizione adottata e, per altro verso invece propensa a intravedere nella motivazione il dovere del giudice di prendere adeguatamente in considerazione le istanze e le allegazioni in cui l'esercizio del diritto di difendersi si è in concreto manifestato.

⁴⁰ Di questa rinnovata attenzione sul tema della motivazione si è ancora fatta interpretare la Sezione disciplinare del CSM che ha sanzionato la condotta del magistrato redattore di una sentenza la cui parte motiva era costituita sostanzialmente dalla pedissequa ri-

Ora, il richiamo operato dalla Corte europea alla necessità di “motivare” il mancato rinvio pregiudiziale ad opera del giudice di ultima istanza si innesta nella peculiare importanza attribuita dalla stessa giurisprudenza di Strasburgo, sotto il paradigma dell’art. 6 CEDU, al concetto ed alla portata contenutistica dei provvedimenti giurisdizionali⁴¹.

Per quel giudice, infatti, l’obbligo di motivare non è legato soltanto alla possibilità di impugnare la decisione ma, come ha precisato il già Presidente della Corte europea Costa⁴², risponde anche ad altri scopi, connessi

produzione del contenuto della comparsa conclusionale della parte vittoriosa – Sez. disc., 18 aprile 2008 n. 38, RGN. 96/2007, riportata da M. FANTACCHIOTTI, *La responsabilità disciplinare del giudice per l’errore nella interpretazione ed applicazione della legge. I limiti imposti dalla salvaguardia della indipendenza e compatibilità di questi limiti con le esigenze di tutela dei diritti fondamentali*, Relazione svolta all’incontro di studio organizzato dal CSM in Roma sul tema *La responsabilità nelle professioni legali*, 9 – 11 giugno 2010, p. 11 del *paper*, in www.csm.it. Si è in particolare precisato che «L’obbligo della motivazione dei provvedimenti, infatti, è connaturato ad un sistema di esercizio della giurisdizione articolato per gradi ed esprime l’esigenza di rendere conoscibili le ragioni poste a base delle decisioni, sicché non solo è strumentale a consentire l’impugnazione, ma anche a rendere noto alla collettività le modalità di esercizio del potere giurisdizionale, con la conseguenza che, in caso di percorso motivazionale chiaro e convincente possano essere scongiurate le impugnazioni. In altri termini la motivazione ha una funzione non solo endoprocessuale (tale da consentire il controllo sulla regolarità della decisione) ma anche extraprocessuale sí da far trovare conferma ai presupposti della legittimazione stessa dell’esercizio del potere giurisdizionale, funzione questa rafforzata dall’art. 111 Carta costituzionale, che eleva a rango costituzionale l’obbligo di motivazione. Attraverso la motivazione, quindi, è possibile effettuare il controllo circa il rispetto delle garanzie fondamentali del processo, la verifica se il giudice abbia applicato la legge in conformità dell’obbligo di sudditanza esclusivamente ad essa, se, in sostanza, è stato attuato il “modello costituzionale” di giustizia».

⁴¹ Nella medesima direzione si muove il comunicato indirizzato dalla Corte europea dei diritti dell’uomo al Governo italiano in data 16 aprile 2014, all’interno del ricorso n. 38369/09 *Schipani e altri c. Italia*, rispetto alla tormentata vicenda dei medici specializzandi – in www.echr.coe.int. Ricorso nel quale, secondo i ricorrenti, il giudice di ultima istanza avrebbe omesso di esaminare la questione pregiudiziale eurounitaria sollevata. Rispetto a tale questione, sulla quale il giudice europeo ha chiesto al Governo di interloquire in via preliminare, non sembra che l’insorgenza della violazione dell’art. 6 par. 1 CEDU possa derivare *tout court* dalla circostanza che la Cassazione abbia omesso di affermare esplicitamente le ragioni che non rendevano utile il rinvio pregiudiziale, piuttosto importando – ai fini della verifica della violazione di cui all’art. 6 par. 1 CEDU – che il giudice di ultima istanza abbia effettivamente affrontato la questione sollevata dalle parti, seguendo i paradigmi espressi nella sentenza *Cilfit* per ritenerla irrilevante o già decisa dalla Corte europea o già chiara.

⁴² J.P. COSTA, Relazione svolta al CSM il 10 ottobre 2007 in occasione dell’incontro di studio sul tema, *La motivazione della sentenza penale*, Roma 10-12 ottobre 2007, in www.csm.it.

al rapporto con le parti processuali e con i cittadini in generale ed alla fiducia che deve poter essere riposta nell'amministrazione della giustizia. La giustizia, prosegue Costa, deve essere trasparente, per evitare eventuali sospetti di arbitrarietà.

In questa prospettiva la motivazione delle sentenze rappresenta un momento essenziale del giudizio, qualunque sia la giurisdizione, interna o internazionale, essendo garanzia fondamentale contro l'arbitrio.

Se dunque si sceglie questa prospettiva, sembrano venire meno i dubbi, pure autorevolmente prospettati (Ruggeri) circa i pericoli che l'accertamento della violazione da parte della Corte dei diritti umani dell'obbligo del rinvio pregiudiziale possa rappresentare un tentativo del giudice di Strasburgo di porsi come interprete privilegiato, se non pure esclusivo, del diritto interposto a scapito della Corte di Giustizia⁴³.

Nè, per altro verso, sembrano cogliersi nella prospettiva della Corte europea intenti protettivi della corretta applicazione delle regole "di Lussemburgo" da parte dei giudici nazionali che, per converso, la Corte EDU dichiara espressamente di non volere perseguire. La prospettiva, a dire il vero, sembra essere tutt'altra, proprio perché rivolta a delineare uno standard di "qualità" del prodotto giudiziario che non si formi in modo scorretto proprio sull'aspetto fondamentale della decisione, appunto costituito dalla motivazione.

Sembra, invece che le "rime" della giurisprudenza europea di Strasburgo sul punto – salvo a verificare, in futuro, gli equilibri che potranno derivare fra le due Corti sovranazionali dall'irrigidimento palesato con il parere 2/2014 dalla Corte di Giustizia rispetto all'adesione alla CEDU dell'UE – si siano allo stato rivolte – peraltro con estrema cautela se si guarda agli esiti delle tre decisioni della Corte EDU qui ricordate, a ribadire un obbligo di motivazione che, del resto, trova specifico e puntuale riferimento oltre che nell'art. 6 CEDU anche nell'art. 47 della Carta di Nizza – Strasburgo⁴⁴.

Per altro verso, non sembra potersi dubitare che la motivazione non deve rimanere una mera lustra, nel senso che essa deve dare conto delle ragioni che hanno indotto la Corte a non rivolgersi alla Corte di Giustizia. Il che val quanto dire che non occorrerà dir nulla se la Corte ha preso esplicitamente partito sulla rilevanza o irrilevanza della questione UE, offrendo essa stessa le giustificazioni in ordine all'operata interpretazione

⁴³ RUGGERI, *Rinvio pregiudiziale mancato e (im)possibile violazione della CEDU*, cit., 503.

⁴⁴ V., ancora, sul punto, D'ALESSANDRO, *op. cit.*

della normativa UE – se ritenuta rilevante – all’esistenza di precedenti della Corte di Giustizia sulla questione controversa o all’inutilità del riferimento – rispetto alla controversia – a temi regolati dal diritto UE.

Se il giudice di ultima istanza orienta il suo operato nel senso appena espresso non sembra residuare margine alcuno all’ipotesi di violazione dell’art. 6 CEDU, spostandosi semmai la questione sul versante sostanziale, correlato alla violazione del diritto UE.

Non pare invece possibile accontentarsi di una motivazione “implicita” che, del resto, la stessa Corte europea non considera sufficiente, se appunto si considera il ricordato caso *Dhabbi*⁴⁵.

6. Il mutare delle coordinate rappresentato dall’avvento del diritto di matrice sovranazionale – diritto eurounitario, CEDU, trattati internazionali, in relazione a quanto previsto dall’art. 117 1° comma Cost. – rende evidente il cambio di prospettiva della funzione nomofilattica – e in definitiva, come si accennava, la *mutazione genetica*⁴⁶ – della Corte di Cassazione, ormai «giuridicamente obbligata» a garantire – anche – l’uniforme interpretazione della legge come reinterpretata alla luce della CEDU, dei trattati internazionali e del diritto di matrice eurounitaria.

Se, infatti, si riflette sul ruolo istituzionalmente riservato alle Sezioni Unite della Cassazione (art. 65 ord. giud.) e a quello, (anche solo) per certi aspetti simile, dell’Adunanza plenaria del Consiglio di Stato⁴⁷ e delle

⁴⁵ Può essere interessante rammentare il contributo di TURATTO, *Il diritto dell’Unione mortificato dalla autosufficienza della Corte di Cassazione*, in *Riv. giur. lav.*, 2009, 2, 257, che all’indomani della sentenza resa dalla Cassazione n. 24278/2008, tratteggiava non solo il *vulnus* prodotto dalla decisione del giudice di legittimità alle aspettative del richiedente, ma anche la mancata specificazione delle ragioni che avevano indotto la Corte a non sollevare la questione innanzi alla Corte europea di Giustizia e, ancora, l’assenza di esame della questione controversa attraverso il paradigma normativo di matrice UE – con particolare riferimento ai concetti di non discriminazione e di previdenza sociale. Ora, stando al contenuto complessivo della sentenza della Corte europea sul caso *Dhabbi c. Italia*, si comprende che quest’ultima “pretende” una presa di posizione esplicita sulla questione UE controversa.

⁴⁶ Avevamo accennato a questa *mutazione* già in CONTI, *L’effettività del diritto comunitario e il ruolo del giudice, Europa e diritto privato*, 2007, fasc. 2, 516. Il tema è ora magistralmente sviluppato da ANTONIO RUGGERI, da ultimo, in *Dal legislatore al giudice, sovranazionale e nazionale: la scrittura delle norme in progress, al servizio dei diritti fondamentali*, ancora inedita e per gentile concessione dell’Autore visionata nella versione “in progress”. L’Autore dedica uno specifico paragrafo alla “*mutazione genetica*” della *funzione giurisdizionale, in modo crescente portata a conformarsi quale giurisdizione per risultati*, sul quale v., *amplius*, in seguito.

⁴⁷ L’art. 99 c.p.a. – come da ultimo modificato dall’articolo 1, comma 1, d.lg. n. 195

Sezioni riunite della Corte dei conti⁴⁸, va delineandosi la tendenza ad investire le Corti sovranazionali delle ipotesi di contrasto interno fra diversi indirizzi giurisprudenziali, bypassando il rinvio agli organi operanti in funzione nomofilattica quando in gioco risultano questioni eurounitarie.

Questa *trend* volto a riversare sul giudice europeo i conflitti interni che trovano la loro matrice ultima nei rapporti fra diritto interno e diritto sovranazionale si è già nitidamente delineata nella giurisprudenza della Corte una tendenza volta ad investire la Corte di Giustizia dell'esame di questioni interpretative relative al diritto UE soprattutto quando sono insorti contrasti nella giurisprudenza nazionale o non si rinvergono precedenti della Corte di giustizia rilevanti rispetto all'interpretazione della norma UE.

In questo senso è significativo che Cass. Sez. V civ., (ord. interl.) n. 11456/2011 nel riconoscere l'esistenza della dottrina c.d. dell'*atto chiaro* abbia ritenuto non ricorrerne i presupposti «...in considerazione della mancanza di precedenti pronunce della Corte sul punto, sia della circostanza che, in ordine alla interpretazione delle norme interne sopra citate (come detto, meramente riprodottrici della disciplina comunitaria), si sono regi-

del 2011 – sotto la rubrica «Deferimento all'adunanza plenaria», stabilisce che «La sezione cui è assegnato il ricorso, se rileva che il punto di diritto sottoposto al suo esame ha dato luogo o possa dare luogo a contrasti giurisprudenziali, con ordinanza emanata su richiesta delle parti o d'ufficio può rimettere il ricorso all'esame dell'adunanza plenaria. Prima della decisione, il presidente del Consiglio di Stato, su richiesta delle parti o d'ufficio, può deferire all'adunanza plenaria qualunque ricorso, per risolvere questioni di massima di particolare importanza ovvero per dirimere contrasti giurisprudenziali. Se la sezione cui è assegnato il ricorso ritiene di non condividere un principio di diritto enunciato dall'adunanza plenaria, rimette a quest'ultima, con ordinanza motivata, la decisione del ricorso. L'adunanza plenaria decide l'intera controversia, salvo che ritenga di enunciare il principio di diritto e di restituire per il resto il giudizio alla sezione remittente. Se ritiene che la questione è di particolare importanza, l'adunanza plenaria può comunque enunciare il principio di diritto nell'interesse della legge anche quando dichiara il ricorso irricevibile, inammissibile o improcedibile, ovvero l'estinzione del giudizio. In tali casi, la pronuncia dell'adunanza plenaria non ha effetto sul provvedimento impugnato». In dottrina v. A. STORTO, *Decisioni della plenaria e vincolo di conformazione*, in <http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/NOMOFILACHIASTORTO%202.htm>. Diffusamente anche OGGIANI, *Giurisprudenza amministrativa e funzione nomofilattica. L'Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato*, Milano, 2011.

⁴⁸ L'art. 42 legge n. 69/2009 stabilisce che «Il presidente della Corte può disporre che le sezioni riunite si pronuncino sui giudizi che presentano una questione di diritto già decisa in senso difforme dalle sezioni giurisdizionali, centrali o regionali e su quelli che presentano una questione di massima di particolare importanza. Se la sezione giurisdizionale, centrale o regionale ritiene di non condividere il principio di diritto enunciato dalle sezioni riunite, rimette a queste ultime, con ordinanza motivata, la decisione del giudizio».

strate interpretazioni difformi nella giurisprudenza di questa Corte (e tenuto conto, altresí, del principio secondo il quale il giudice nazionale ha l'obbligo di adottare, tra diverse possibili letture di una norma interna, quella maggiormente aderente al diritto comunitario: Cass. nn. 7120 del 2002, 5559 del 2005)».

La risposta fornita con la sentenza 21 giugno 2012 nella Causa *Elsacom*, C-294/11, alla questione se il termine di sei mesi previsto dall'articolo 7, paragrafo 1, primo comma, ultima frase, dell'ottava direttiva IVA ai fini della presentazione di una domanda di rimborso dell'IVA sia un termine di decadenza, ha cosí offerto alla Corte europea non soltanto la possibilità di offrire un'interpretazione della disciplina UE – favorevole alla tesi della natura perentoria del termine – valevole per tutti i Paesi UE, particolarmente interessati al regime dell'IVA e, conseguentemente ai termini per il rimborso spettanti ai contribuenti, altresí influenzando il dibattito interno alla Corte di Cassazione in materia e, in definitiva, ponendo le basi per una sua composizione.

Nella stessa direzione e in modo piú marcato la V sezione della Cassazione – ord. 25035/13, *Idexx Laboratories*⁴⁹ – ha proposto un rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia su questione tributaria nella quale si erano andati formando indirizzi interpretativi diversi in ordine alla portata interpretativa di alcune decisioni della medesima Corte UE. La scelta della Cassazione di dialogare con la Corte di giustizia piuttosto che demandare la soluzione del contrasto alle Sezioni Unite – rispetto alle quali le Sezioni semplici sono soggette a un preciso vincolo nascente dall'art. 374 comma 3 cod. proc. civ. – è indiscutibilmente collegata alla necessità di ottenere dal giudice di Lussemburgo chiarimenti non soltanto sulla portata del diritto dell'UE, ma anche sul contrasto creatosi all'interno del giudice di ultimo grado sull'interpretazione della sentenza *Ecotrade* resa dalla Corte di Giustizia. Ciò che ridisegna il ruolo delle Sezioni Unite, proprio in relazione alla portata ed efficacia delle sentenze della Corte di giustizia.

Ed in effetti, la successiva decisione della Corte europea – Corte giust. 11 dicembre 2014, causa C-590/13, *Idexx* – ha deciso di prendere posizione non solo sul significato della giurisprudenza resa in passato dalla Corte di Giustizia in materia di *reverse charge*, ma (in)direttamente sul “contrasto” emerso a livello interno proprio in punto di riconoscimento del diritto a detrazione IVA in favore di soggetto che non aveva integralmente rispettato gli obblighi di natura formale previsti dall'ordina-

⁴⁹ Cass. (ord.) 7 novembre 2013 n. 25035, in *Foro it.*, 2014, I, 835.

mento nazionale. Si è così affermato che «...i requisiti sostanziali esigono, come emerge dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera d), della sesta direttiva, che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili». In questa prospettiva la mera ricorrenza di tali requisiti giustifica il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA anche se non sono stati rispettati i «requisiti formali, riconducibili agli artt. 18, paragrafo 1, lettera d), e 22 della sesta direttiva, i quali "...devono essere interpretati nel senso che tali disposizioni dettano requisiti formali del diritto a detrazione la cui mancata osservanza, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, non può determinare la perdita del diritto medesimo».

Ben si comprende come il rinvio pregiudiziale abbia in quest'ultima vicenda raggiunto molteplici obiettivi, certamente superiori rispetto alla decisione del caso singolo, offrendo al giudice di Lussemburgo la possibilità di ulteriormente chiarire la propria posizione in materia regolata dall'UE e così ancora una volta propiziando una decisione non soltanto vincolante sul piano interpretativo per tutti i giudici dei 28 Paesi membri, ma anche capace di ridurre il contenzioso interno e di depotenziare i contrasti giurisprudenziali nazionali⁵⁰.

La scelta, operata dal giudice *a quo*, di *dialogare* con la Corte di giustizia piuttosto che con le Sezioni Unite – rispetto alle quali le Sezioni semplici civili sono soggette a un preciso vincolo nascente dall'art. 374 comma 3 c.p.c. – indiscutibilmente collegata alla necessità di ottenere dal giudice di Lussemburgo "lumi" sulla portata del diritto dell'UE sembra, in questo modo, ridisegnare il ruolo delle Sezioni Unite per come lo ave-

⁵⁰ Volendo, per un attimo, immaginare il *dopo* del rinvio pregiudiziale al quale si è fatto cenno, sembra agevole ipotizzare che la soluzione espressa dalla Corte di giustizia potrebbe avere eliminato le ragioni di contrasto a favore di uno degli orientamenti espressi dalla giurisprudenza interna in tema di *reverse charge*, in tal modo rendendo vano il sistema di rinvio alle Sezioni Unite, o comunque in qualche modo «vincolato» il percorso di tale organo nella soluzione del conflitto. Il passaggio non sembra affatto marginale se si considera che la funzione nomofilattica svolta dalle S.U. della Cassazione viene tratteggiata, tradizionalmente, nel senso che quando, essendovi decisioni in contrasto, intervengono le Sezioni Unite per mettere fine a una incertezza interpretativa, la decisione delle S.U. costituisce una sorta di annuncio implicito di giurisprudenza futura determinante affidamento per gli utenti della giustizia in generale e per il cittadino in particolare cfr. Cass. S.U. 23 febbraio 1994 n. 7455, in *Cass. pen.*, 1995, 5, 1264, con nota di Di Chiara. Principio poi trasfuso nel ricordato art. 374 c. 3 c.p.c., come sostituito dall'art. 8 d.lg. n. 40/2006. Non può d'altra parte sottacersi che la stessa lettura della sentenza Idez, ult. cit., unitamente ad altre recenti decisioni della Corte di Lussemburgo.

vano pensato il secondo comma dell'art. 374 c.p.c. in ambito civile e l'art. 618 c.p.p. sul versante penale, proprio in relazione alla portata ed efficacia delle sentenze della Corte di giustizia.

7. Sul piano delle ricadute interne della decisione resa in via pregiudiziale, d'altra parte, va detto che la sentenza interpretativa tralascia di statuire sul fatto e sul merito della controversia, occupandosi di quel segmento particolare costituito dalla rilevanza del diritto eurounitario ai fini della decisione della controversia pendente innanzi al giudice nazionale⁵¹.

Al giudice nazionale spetta dunque di isolare la *ratio decidendi* della decisione. Ciò lo condurrà a verificare se la sentenza interpretativa resa dalla Corte di Giustizia è o meno vincolante per la fattispecie specifica. In ciò appare evidente che il giudice nazionale viene lasciato libero di valutare se esista o meno compatibilità fra il suo caso e quello del precedente.

Ed è in questa verifica che si coglie la centralità del giudice nazionale, chiamato a valutare se i fatti al suo cospetto sono i medesimi che hanno originato la decisione della Corte di Giustizia, ovvero se gli stessi sono talmente diversi da rendere inapplicabile la decisione della Corte.

In altri termini, tutte le volte in cui il giudice nazionale dovesse accorgersi che la *ratio decidendi* della sentenza della Corte di Giustizia è derivata da una vicenda non coincidente con quella posta al suo vaglio, lo stesso giudice non sarà tenuto ad uniformarsi alla decisione della Corte europea, ma dovrà semmai sollevare un nuovo rinvio o decidere egli stesso la causa sulla base dell'interpretazione del diritto eurounitario ritenuta congruo.

Il che, in definitiva, da un lato dimostra quanto la sentenza interpretativa della Corte di Giustizia non determina affatto un ingessamento del diritto vivente della Corte e, per altro verso, ancora una volta valorizza l'opera del giudice nazionale, chiamandolo ad un operato che si avvicina parecchio a quello proprio del sistema di matrice anglosassone, tutto incentrato sul *distinguishing*⁵².

⁵¹ Cfr. p. 8 della Raccomandazioni della Corte di giustizia sulle modalità di redazione dei rinvii pregiudiziali, in GUUE, 6.11.2012, 338/3: «... Quando si pronuncia sull'interpretazione o sulla validità del diritto dell'Unione, la Corte cerca peraltro di dare una risposta utile per la definizione della controversia principale, ma spetta al giudice del rinvio trarne le conseguenze concrete, disapplicando eventualmente la norma nazionale di cui trattasi».

⁵² NUCERA, *op. cit.*, 123 ss.; MARTINICO, *Le sentenze interpretative della Corte di giustizia come forme di produzione normativa*, in *Riv. Dir. cost.*, 2004, 271.

D'altra parte, nulla impedisce che, in seguito ad un rinvio pregiudiziale, il giudice nazionale non ritenga la decisione resa dalla Corte di giustizia intrinsecamente chiara o, ancora, completamente esaustiva. Nel primo caso si potrà attuare il meccanismo previsto dall'art. 158 del Regolamento di procedura della Corte⁵³, teso ad ottenere una pronuncia esplicita della Corte sul significato della sentenza resa. Anzi, proprio i casi di rinvio pregiudiziale resi dalla Corte di Cassazione già sopra esaminati testimoniano la bontà di simile prospettiva.

8. L'imminente – almeno così si auspica – entrata in vigore del Protocollo n. 16 annesso alla CEDU, adottato dal Comitato dei Ministri nella seduta del 10 luglio 2013 – aperto alla firma degli Stati contraenti dal 2 ottobre 2013 –, che ha introdotto la possibilità dei giudici di ultima istanza nazionale di rivolgersi direttamente alla Corte europea dei diritti dell'uomo prima della decisione finale che gli stessi andranno ad adottare per chiedere un parere «non vincolante» in ordine all'interpretazione del diritto della CEDU, chiama l'interprete a un momento ulteriore di analisi sul ruolo e sulla funzione dei meccanismi di collegamento fra le istituzioni giurisdizionali sovranazionali e le Corti nazionali.

Tale strumento sembra destinato a realizzare una rivoluzione copernicana negli ordinamenti – e nelle giurisdizioni – che hanno sempre vissuto con un notevole grado di ansia «la prova Strasburgo».

Il rapporto di complementarietà fra giudice interno e giudice di Strasburgo è correlato all'atteggiarsi di siffatto strumento *facoltativo e preventivo*, lo stesso prendendo corpo dalla scelta del giudice nazionale e che non intende né elidere le prerogative, né travolgere l'operato della Corte europea dei diritti dell'uomo, esulando realmente da connotazioni di tipo gerarchico.

Proprio l'assenza di obbligatorietà del rinvio impedisce di ritenere applicabile, per il meccanismo di cui qui si discute, il sistema dell'*acte claire* scolpito dalla sentenza *Cilfit* della Corte di Giustizia.

D'altra parte, la sperimentazione delle tecniche d'interpretazione comunitariamente e convenzionalmente conformi rende i giudici nazionali remittenti sempre più capaci di incidere realmente sulle soluzioni delle Corti sovranazionali.

Non è dunque un caso che la Corte europea dei diritti dell'uomo con riguardo ai possibili sviluppi prodotti dalla richiesta di parere consultivo,

⁵³ V. Reg. Corte di giustizia, in <http://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2012-10/rpit.pdf>.

per come previsto dai documenti preparatori del Protocollo⁵⁴, accetti di buon grado le “opinioni” dei giudici remittenti sulla possibile interpretazione della CEDU. Proprio attraverso questi opinioni, del resto, potrebbero emergere elementi tali da rendere indefettibile la «risposta» della Corte europea, soprattutto quando il giudice nazionale esprima il proprio avviso facendo riferimento ai margini di apprezzamento che la stessa Corte riserva non infrequentemente agli Stati contraenti, già prima dell’entrata in vigore del Protocollo n. 15 annesso alla CEDU, anch’esso in attesa di ratifica da parte di tutti i Paesi membri del Consiglio d’Europa.

Non sembra così di essere di fronte ad una mera possibilità di interlocuzione offerta graziosamente al giudice nazionale, piuttosto trattandosi di un’occasione straordinaria di mutua assistenza fra giudici che, pur non appartenendo a un unico ordine gerarchicamente orientato, si muovono tutti – *recte*, dovrebbero tutti muoversi – verso una medesima prospettiva. Anzi, tale cooperazione consentirebbe di stemperare l’accusa che talvolta si muove alle sentenze della Corte di Strasburgo di non avere ben calibrato il quadro normativo e giurisprudenziale interno potendo il giudice nazionale, forte della sua intrinseca carica di imparzialità e terzietà, fornire ogni elemento utile di valutazione alla corte europea.

Si tratta di un provvedimento epocale che, muovendosi sul crinale della cooperazione fra giudici nazionali ed europei, chiama le giurisdizioni superiori allo svolgimento di un ruolo che, nell’ottica europea, dovrebbe avere un duplice effetto.

Per un verso, infatti, verrebbe implementato il ruolo e la funzione dei diritti di matrice convenzionale, resi più concretamente efficaci ed effettivi attraverso un meccanismo che, in modo equilibrato, induce le istanze nazionali a sviluppare al massimo le dirette conoscenze in ordine alla giurisprudenza della Corte europea e, in definitiva, a evitare l’intervento della Corte europea al momento dell’esaurimento delle vie di ricorso interne.

Il solo fatto di mettere in collegamento il giudice interno e la Corte europea indurrà il primo a compiere una ricognizione completa – e perciò assai laboriosa, per il numero delle decisioni e per la lingua nella quale esse possono reperirsi – della giurisprudenza CEDU.

Ciò che, d’altra parte, sembra capace di “vincere” quel clima di diffidenza che, nemmeno sottotraccia, continua a serpeggiare nell’ambito giudiziario quando si fa cenno ai diritti di matrice convenzionale.

La giurisprudenza nazionale ha spesso⁵⁵ vissuto con angoscia e preoc-

⁵⁴ V. p. 12 del Rapporto esplicativo al Protocollo n. 16.

⁵⁵ Si pensi alle ripetute violazioni dell’art. 1 Prot. n. 1 alla CEDU ritenute dalla Corte

cupazione le numerose decisioni che provenivano da Strasburgo, ogni volta capaci di fomentare un clima di “scontro” che finiva col coinvolgere non solo e tanto le legislazioni e i sistemi “astratti”, quanto i gangli *viventi* che quei sistemi animavano. Questo clima era poi il riflesso inevitabile del particolare meccanismo sotteso alla protezione dei diritti fondamentali di matrice CEDU, fondato sul *principio di sussidiarietà* e, dunque, necessariamente sulla verifica dell’operato nazionale da parte del giudice di Strasburgo.

Per queste ragioni l’accertamento della violazione da parte della Corte di Strasburgo ha suonato come una sconfitta dello Stato nel suo complesso, coinvolgendo anche e soprattutto le Istituzioni giudiziarie alle quali, in definitiva, si attribuisce la responsabilità di non avere posto in essere quei meccanismi capaci di porre nel nulla gli effetti perniciosi che possono derivare non solo dall’agire stesso delle giurisdizioni ma anche, e soprattutto, dalla legislazione nazionale.

Appare allora evidente il cambio di passo che il Protocollo n. 16 intende favorire, tutto proteso verso un’ottica di leale collaborazione fra Istituzioni che si vogliono tutte partecipi, ciascuna nel proprio ruolo, a un processo di progressiva e reale attuazione dei diritti fondamentali.

Anzi, proprio l’assenza del carattere della vincolatività carica l’istituto di cui si discute e gli “attori” che ne entrano a far parte di significati anch’essi rilevanti.

Il parere, ovviamente, presuppone l’esistenza di una lite pendente e la rappresentazione, da parte del giudice richiedente, del contesto fattuale e giuridico nel quale si innesta il problema interpretativo rivolto al giudice europeo.

Quel che sembra caratterizzare, all’interno del Protocollo n. 16, il rapporto di complementarietà fra giudice interno e giudice di Strasburgo è correlato all’atteggiarsi del rinvio in esame come strumento preventivo che *parte* dal giudice nazionale e che non intende né elidere le prerogative, né travolgere l’operato della Corte europea, esulando realmente da un meccanismo di tipo gerarchico. In questo appaiono evidenti le sintonie con il *fratello maggiore*, rappresentato dal rinvio pregiudiziale alla Corte UE.

In questo senso non è superfluo sottolineare, anzitutto, la “centralità” del giudice nazionale, essendo questi non soltanto l’unico ad avere piena conoscenza dei fatti di causa, ma anche trovandosi nella situazione più

europea nell’ambito del contenzioso relativo alle c.d. occupazioni acquisitive, di recente definitivamente rimodulato da Cass. S.U. n. 735/2015 – su cui v., volendo, CONTI, *Occupazioni sine titolo e diritti umani. Una storia da non dimenticare*.

idonea per valutare la pertinenza delle questioni di diritto sollevate e la necessità di una pronuncia interlocutoria rispetto al procedimento pendente.

Se, infatti, la pronuncia della Corte in sede di richiesta di parere non vincolante entra nel circuito decisorio che verrà definito, a livello interno, dalla sentenza del giudice nazionale di ultima istanza, è più che ovvio come l'intervento del giudice interno finirà con l'assumere importanza notevole tanto nella fase di proposizione del ricorso che in quella successiva di recepimento dell'opinione, come detto non vincolante, della Corte europea.

In entrambi i casi il giudice domestico avrà la possibilità di svolgere, questa volta in maniera equiordinata con la Corte europea⁵⁶ – o, addirittura, per effetto di una sorte di capovolgimento, da posizione privilegiata – il proprio ruolo di interprete del diritto interno e di quello di matrice convenzionale.

Una differenza particolarmente evidente emerge, poi, rispetto al rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia UE che si atteggia in termini di *obbligatorietà e doverosità* quanto al giudice di ultima istanza⁵⁷, secondo le rime ora nuovamente tracciate dalla Corte di Giustizia – Corte Giust. 18 luglio 2013, causa C-136/12, *Consiglio nazionale dei geologi* già sopra ricordate.

Proprio l'assenza di obbligatorietà del rinvio impedisce di ritenere ap-

⁵⁶ Sulle coordinate del dialogo fra Corte dei diritti umani e giudice nazionale v. R. CONTI, *Il «dialogo» fra giudice nazionale e Corte di Strasburgo sull'istanza di prelievo nel giudizio amministrativo*, in *Corr. Giur.*, 2009, 11, 1484 ss.

⁵⁷ La *ratio* principale dell'obbligo di rinvio pregiudiziale, ora disciplinato dall'art. 267 3° par. TFUE, è quella di impedire il formarsi o il consolidarsi di una giurisprudenza nazionale che rechi errori di interpretazione o un'erronea applicazione del diritto comunitario. Tale obbligo è commisurato alla posizione strategica di cui godono le corti supreme negli ordinamenti giuridici nazionali. Infatti, nel rispetto del loro tradizionale ruolo di unificazione del diritto, dette corti sono tenute ad assicurare il rispetto, da parte degli altri giudici nazionali, della corretta ed effettiva applicazione del diritto comunitario. Inoltre, esse si occupano degli ultimi ricorsi destinati a garantire la tutela dei diritti che il diritto comunitario conferisce ai singoli. Secondo la Corte euro unitaria – sentenza 6 ottobre 1982, *Cilfit* e a. – i giudici nazionali le cui decisioni non possono costituire oggetto di ricorso giurisdizionale di diritto interno «sono tenuti, qualora una questione di diritto comunitario si ponga dinanzi ad essi, ad adempiere il loro obbligo di rinvio, salvo che non abbiano constatato che la questione non è pertinente, o che la disposizione comunitaria di cui è causa ha già costituito oggetto di interpretazione da parte della Corte, ovvero che la corretta applicazione del diritto comunitario si impone con tale evidenza da non lasciar adito a ragionevoli dubbi». Cfr. R. CONTI, *Il «dialogo» tra giudice nazionale e Corte UE*, cit., 1053 ss.

plicabile, per il meccanismo di cui qui si discute, il sistema dell'*acte claire* scolpito dalla sentenza *Cilfit* della Corte di Giustizia.

Ciò significa che anche in caso di indirizzo consolidato – e magari datato – della Corte europea, il giudice nazionale potrebbe ad essa rivolgersi per suscitare un *revirement* in relazione al diverso quadro normativo formatosi a livello dei Paesi contraenti.

Questa prospettiva rende evidente come l'artefice primo di eventuali modifiche di orientamenti diventerebbe non già la Corte dei diritti dell'uomo ma il giudice nazionale, in tal modo dimostrando la fecondità dei meccanismi di dialogo fra le Corti.

Per questo potrebbe essere l'apporto fornito dai giudici richiedenti rispetto a possibili interpretazioni *evolutive* della stessa giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, tutte le volte in cui si tratta di verificare, per grandi linee, l'applicazione della Convenzione e delle tutele che essa offre⁵⁸.

Un campo elettivo, in questo settore, potrebbe probabilmente essere quello dell'applicazione al diritto tributario del sistema del giusto processo tutelato dall'art. 6 CEDU⁵⁹.

Ciò perché la giurisprudenza – invero risalente – Corte dir. Uomo, *Ferruzzini c. Italia* del 12 luglio 2001 – fin qui formata su art. 6 CEDU e sistema processuale tributario, pur apertasi rispetto al passato a contemplare alcune specifiche tipologie di contenzioso – Corte dir. Uomo, *Jussila c. Finlandia*, sentenza del 23 Novembre 2006⁶⁰ – non si è, ancora, misurata sul possibile impatto che potrebbe avere la Carta di Nizza sulla CEDU, nella parte in cui ha introdotto una disposizione sovrapponibile all'art. 6 CEDU senza tuttavia più evocare l'espressione dalla quale il giudice europeo ha desunto l'esclusione dei procedimenti tributari⁶¹.

⁵⁸ V., volendo CONTI, *CEDU e interpretazione del giudice: gerarchia o dialogo con la Corte di Strasburgo*, (23-03-2010), in www.federalismi.it.

⁵⁹ V. Corte dir. uomo, 12 luglio 2001, *Ferruzzini c. Italia* – ric. n. 44759/98; Corte dir. uomo, 23 Novembre 2006, *Jussila c. Finlandia* – ric. n. 73053/01; Corte dir. Uomo, *Chambaz c. Suisse*, 11633/04, sentenza del 5 aprile 2012. ss Giurisprudenza della Corte europea, peraltro, criticata, fra gli altri, da F. GALLO *Verso un giusto processo tributario*, *Rass. trib.* 2003, I, 11 e da A. MARCHESELLI, *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto "dell'interesse fiscale"* in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2001, parte I, p. 793.

⁶⁰ A. MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi sul giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*, in *Riv.giur.trib.*, 2007, 389 e la successiva postilla di C. GLENDI, *ivi*. Si fa usualmente riferimento, a tali fini alla individuazione dei noti *Engel's criteria* sperimentati dalla Corte europea dei diritti dell'uomo per qualificare una violazione come "penale".

⁶¹ Cfr. art. 47 Carta di Nizza-Strasburgo: «ogni persona i cui diritti e le cui libertà ga-

In definitiva, se è la Corte di Strasburgo ad avere, a piú riprese, affermato una visione mobile, *vivente* – *living instrument*⁶² – effettiva della

rantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia». L'art. 6 CEDU fa, invece, riferimento, solo alle controversie sui diritti e doveri civili di carattere civile. La diversità testuale rende evidente come la protezione offerta dall'art. 47 sia piú ampia di quella dell'art. 6 CEDU. Come emerge dalle spiegazioni dell'art. 47: «...Nel diritto dell'Unione il diritto a un giudice non si applica solo a controversie relative a diritti e obblighi di carattere civile. È una delle conseguenze del fatto che l'Unione è una comunità di diritto come la Corte ha constatato nella causa 294/83, Parti ecologiste "Les Verts" contro Parlamento europeo (sentenza del 23 aprile 1986, Racc. 1986, p. 1339). Tuttavia, fatta eccezione per l'ambito di applicazione, le garanzie offerte dalla CEDU si applicano in modo analogo nell'Unione». Tale circostanza fa sí che la garanzia dell'art. 47 va, ad esempio, riconosciuta per le questioni regolate dal diritto UE in materia fiscale – fra le quali spiccano quelle relative ai tributi armonizzati.

⁶² Secondo la giurisprudenza di Strasburgo gli obblighi nascenti dalla Convenzione possono essere interpretati alla luce: a) dei principi generali del diritto riconosciuti dalle nazioni civili – cfr. art. 38 § 1 dello Statuto internazionale della Corte di Giustizia; b) di strumenti resi dalle Istituzioni del Consiglio d'Europa anche se privi di giuridica vincolatività – raccomandazioni e risoluzioni del Comitato dei Ministri e dell'Assemblea Parlamentare (v. sent. Önerý'ld'z c. Turchia [GC], ric. n. 48939/99, §§ 59, 71, 90 e 93) – e ancora di documenti emananti da altri organi del Consiglio d'Europa anche se privi, questi ultimi, di capacità rappresentativa delle parti contraenti – Commissione di Venezia, Commissione europea contro il razzismo e l'intolleranza, Rapporti del Comitato europeo per la prevenzione delle torture e dei trattamenti disumani, punitivi o degradanti. Proprio nella sentenza Corte dir. uomo, 29 gennaio 2008 – *Saadi c. Regno Unito* – Ricorso n. 13229/03 – § 63 – cit., la Corte non ha mancato di sottolineare che l'accettazione di certi principi di natura internazionale da parte di numerosi Stati contraenti impone di considerare, nel processo interpretativo della CEDU, gli standards internazionali e nazionali adottati al fine di chiarire lo scopo della CEDU. In questa prospettiva, la Corte di Strasburgo ha riconosciuto particolare rilevanza nel processo interpretativo alla Carta dei diritti fondamentali proclamata a Nizza – Corte dir. uomo, *Goodwin c. Regno Unito* [GC], ric. n. 28957/95; sent. *Vilho Eskelinen e altri c. Finlandia* ([GC], ric. n. 63235/00 – ed alla Convenzione di Oviedo – sent. *Glass c. Regno Unito*, ric. n. 61827/00, § 75 Sent. *Demir*, cit. 85 ss: «...The Court, in defining the meaning of terms and notions in the text of the Convention, can and must take into account elements of international law other than the Convention, the interpretation of such elements by competent organs, and the practice of European States reflecting their common values. The consensus emerging from specialised international instruments and from the practice of contracting States may constitute a relevant consideration for the Court when it interprets the provisions of the Convention in specific cases. 86. In this context, it is not necessary for the respondent State to have ratified the

Convenzione dei diritti dell'uomo⁶³, alla cui applicazione e attuazione devono concorrere tutti coloro che sono tenuti a garantire la tutela dei diritti fondamentali, sarà proprio il ruolo propulsivo dei giudici nazionali, anche nell'utilizzo della richiesta di parere per promuovere interpretazioni evolutive della CEDU anche alla luce degli strumenti internazionali – ma anche costituzionali nazionali, quando gli stessi incarnano valori fondamentali – a potere determinare nuovi scenari, nuove prospettive.

Per tali ragioni nei casi appena esposti l'interlocuzione preliminare con la Corte dei diritti dell'uomo finirà col condizionare, ancora una volta, l'ordine interno e i rapporti fra le giurisdizioni nazionali.

Si tratta, in conclusione, di uno strumento capace di favorire il dialogo giudiziale e di facilitare l'applicazione della giurisprudenza della Corte dei diritti umani.

Per tale motivo occorre spingere in maniera convinta verso l'immediata ratifica del Protocollo n. 16 da parte del nostro Paese, adempiendo così ad una pressante richiesta proveniente dalle Istituzioni europee – e, da ultimo, dal Rapporto presentato dal Comitato per gli affari giuridici sul futuro della Corte europea dei diritti dell'uomo all'Assemblea parlamentare del Consiglio d'Europa, chiarendosi in tal modo gli aspetti collegati alle prerogative riservate alla competenza statale dal detto strumento internazionale.

9. Il mutare delle coordinate rappresentato dall'avvento del diritto di matrice sovranazionale – diritto eurounitario, CEDU, trattati internazionali, in relazione a quanto previsto dall'art. 117 1° comma Cost. – rende evidente il cambio di prospettiva della funzione nomofilattica – e in definitiva la *mutazione genetica*⁶⁴ – della Corte di Cassazione, ormai “giuri-

entire collection of instruments that are applicable in respect of the precise subject matter of the case concerned. It will be sufficient for the Court that the relevant international instruments denote a continuous evolution in the norms and principles applied in international law or in the domestic law of the majority of member States of the Council of Europe and show, in a precise area, that there is common ground in modern societies (see, *mutatis mutandis*, Marckx, cited above, § 41)».

⁶³ V., ancora, CONTI, *CEDU e interpretazione del giudice: gerarchia o dialogo con la Corte di Strasburgo?*, cit.

⁶⁴ Avevamo accennato a questa *mutazione* già in CONTI, *L'effettività del diritto comunitario e il ruolo del giudice, Europa e diritto privato*, 2007, fasc. 2, 516. Il tema è ora magistralmente sviluppato da Antonio Ruggeri, da ultimo, in *Dal legislatore al giudice, sovranazionale e nazionale: la scrittura delle norme in progress, al servizio dei diritti fondamentali*, in www.forumcostituzionale.it. L'Autore dedica uno specifico paragrafo alla “*mutazione genetica*” della funzione giurisdizionale, in modo crescente portata a conformarsi

dicamente obbligata” a garantire – anche – l’uniforme interpretazione della legge come reinterpretata alla luce della CEDU, dei trattati internazionali e del diritto di matrice eurounitaria.

Se, infatti, si riflette sul ruolo istituzionalmente riservato alle Sezioni Unite della Cassazione (art. 65 ord. giud.) e a quello, (anche solo) per certi aspetti simile, dell’Adunanza plenaria del Consiglio di Stato⁶⁵ e delle Sezioni riunite della Corte dei conti⁶⁶, va delineandosi la tendenza ad investire le Corti sovranazionali delle ipotesi di contrasto interno fra diversi indirizzi giurisprudenziali, bypassando il rinvio agli organi operanti in funzione nomofilattica quando in gioco risultano questioni UE.

Non può sfuggire, in definitiva, che il ruolo unificante attribuito alla Cassazione, rivisto alla luce dell’evoluzione dei rapporti delle fonti, produce un effetto devastante per il tradizionale ruolo del diritto scritto.

Basti per un momento pensare alla disapplicazione del diritto interno contrastante con il diritto UE, ma anche a tutte quelle forme di interpre-

quale giurisdizione per risultati. V., ancora più di recente SANTACROCE, *Relazione tenuta in occasione dell’inaugurazione dell’anno giudiziario 2014*, il 25 gennaio 2015, 27 ss.

⁶⁵ L’art. 99 c.p.a. – come da ultimo modificato dall’articolo 1, comma 1, d.lg. n. 195 del 2011 – sotto la rubrica «Deferimento all’adunanza plenaria», stabilisce che «La sezione cui è assegnato il ricorso, se rileva che il punto di diritto sottoposto al suo esame ha dato luogo o possa dare luogo a contrasti giurisprudenziali, con ordinanza emanata su richiesta delle parti o d’ufficio può rimettere il ricorso all’esame dell’adunanza plenaria. Prima della decisione, il presidente del Consiglio di Stato, su richiesta delle parti o d’ufficio, può deferire all’adunanza plenaria qualunque ricorso, per risolvere questioni di massima di particolare importanza ovvero per dirimere contrasti giurisprudenziali. Se la sezione cui è assegnato il ricorso ritiene di non condividere un principio di diritto enunciato dall’adunanza plenaria, rimette a quest’ultima, con ordinanza motivata, la decisione del ricorso. L’adunanza plenaria decide l’intera controversia, salvo che ritenga di enunciare il principio di diritto e di restituire per il resto il giudizio alla sezione remittente. Se ritiene che la questione è di particolare importanza, l’adunanza plenaria può comunque enunciare il principio di diritto nell’interesse della legge anche quando dichiara il ricorso irricevibile, inammissibile o improcedibile, ovvero l’estinzione del giudizio. In tali casi, la pronuncia dell’adunanza plenaria non ha effetto sul provvedimento impugnato». In dottrina v. A. STORTO, *Decisioni della plenaria e vincolo di conformazione*, in <http://www.giustizia-amministrativa.it/documentazione/NOMOFILACHIASTORTO%202.htm>. Diffusamente anche Oggiani, *Giurisprudenza amministrativa e funzione nomofilattica. L’Adunanza Plenaria del Consiglio di Stato*, Milano, 2011.

⁶⁶ L’art. 42 legge n. 69/2009 stabilisce che «Il presidente della Corte può disporre che le sezioni riunite si pronuncino sui giudizi che presentano una questione di diritto già decisa in senso difforme dalle sezioni giurisdizionali, centrali o regionali e su quelli che presentano una questione di massima di particolare importanza. Se la sezione giurisdizionale, centrale o regionale ritiene di non condividere il principio di diritto enunciato dalle sezioni riunite, rimette a queste ultime, con ordinanza motivata, la decisione del giudizio».

tazione eurounitariamente⁶⁷ e convenzionalmente conformi⁶⁸ alle quali i giudici comuni – e quello costituzionale – sono istituzionalmente tenuti – dopo le sentenze gemelle nn. 348 e 349 del 2007 resa dalla Corte costituzionale – e che, in buona sostanza, piegano (o piú radicalmente elidono) il dato normativo interno verso significati non sempre coincidenti rispetto a quelli che il legislatore nazionale aveva prefigurato, in una prospettiva di pieno appagamento dei bisogni garantiti dalla legislazione e dal diritto di matrice giurisprudenziale sovranazionale.

10. Se, dunque, si conviene sul fatto che la Cassazione debba comunque svolgere il proprio ruolo anche rispetto al mutamento delle fonti, si percepisce in termini netti la metamorfosi della funzione nomofilattica.

Ruolo che, in definitiva, delinea in modo evidente una “*cessione di supremazia*” da parte del giudice nazionale in favore delle Corti sovranazionali, alla quale fa da contrappeso l’acquisizione di non indifferenti “*quote di sovranazionalità*” che rendono meno lontane le Corti tutte, intersecandone in modo piú deciso i compiti, gli sviluppi interpretativi, le soluzioni.

Sul primo versante, quello apparentemente piú traumatico delle cessioni di supremazia, non può essere tralasciato, per l’un verso, l’esame della giurisprudenza della Corte di Giustizia resa in tema di “vincolatività” della pronuncia del giudice di ultima istanza nei confronti del giudice del rinvio in caso di contrasto della prima con il diritto UE⁶⁹.

Ma è sull’altro versante – dell’acquisizione di quote di sovranazionalità – che si apprezza, in maniera davvero evidente, la discontinuità con un passato caratterizzato da una visione del giudice di Cassazione come *hortus conclusus*, oggi davvero impossibile da assecondare.

La quotidiana opera di riconformazione, riparametrazione, riformulazione della giurisprudenza di legittimità alle istanze provenienti dal diritto sovranazionale alla quale si assiste, mai unidirezionale ma, anzi, sempre piú rivolta ad operazioni improntate a realizzare al meglio l’esercizio della giurisdizione ed il massimo appagamento dei diritti fondamentali è, dunque, la cifra di un diritto giurisprudenziale interno che supera ampiamente il recinto nazionale⁷⁰, partecipando in modo incessante a pro-

⁶⁷ Sul tema v. il ricco lavoro di V. PICCONE, *L’interpretazione conforme nell’ordinamento integrato*, in *Il diritto europeo nel dialogo delle Corti*, a cura di Cosio e Bronzini, Milano, 2012, 277 ss.

⁶⁸ Volendo v. CONTI, *La Convenzione europea dei diritti dell’uomo*, cit., 185 ss.

⁶⁹ Corte giust. 5 ottobre 2010, n. C-173/09, *Elchinov*.

⁷⁰ V. sul punto, ancora RUGGERI, *Dal legislatore al giudice, sovranazionale e nazionale*:

cessi di concretizzazione dei diritti destinati ad entrare in un circuito internazionale.

Esce così fortemente rimodulato (e, forse, rivitalizzato) il concetto di sussidiarietà, nel senso che esso *investe*, ancora una volta ed in modo deciso, sul giudice nazionale, offrendogli strumenti di dialogo di portata cruciale sulla strada della sempre maggiore e più efficace tutela dei diritti fondamentali⁷¹.

Si tratta, a ben considerare, di un nuovo ordine giurisdizionale che apre le porte ad una nuova *nomofilachia europea*⁷². Ordine che si compone di tanti vertici e che si alimenta e continuamente si mostra all'esterno in modo variegato per effetto di interscambi che cominciano a prendere una forma precisa, meno eterea, meno evanescente proprio perché invernati da una «...continua tensione dialettica (ma anche il fattivo concorso, con varietà di forme e di accenti) di norme e giurisprudenze europee da un canto, norme e giurisprudenze nazionali dall'altro, nello sforzo proteso a dare – fin dove possibile – compiuto appagamento alle pretese di tutela avanzate da taluni tra i più avvertiti bisogni elementari dell'uomo»⁷³.

Si avverte, in sostanza, il passaggio da forme di cooperazione e collaborazione spontanea, fondate sull'attivismo a fasi alterne di talune autorità giurisdizionali più favorevolmente orientate ad assecondare le giurisdizioni sovranazionali, alla formalizzazione di strumenti capaci di costituire un ordinato canale di collegamento fra organi nazionali decentrati e giurisdizioni sovranazionali centralizzate. Meccanismo che riduce i contrasti senza annientarli, mantenendo nei decisori nazionali di turno – anche in *fase discendente*, allorché si tratta di dare attuazione alle pronun-

la scrittura delle norme in progress, al servizio dei diritti fondamentali, specificamente nel paragrafo dedicato alle *mutazioni genetiche* della funzione giurisdizionale sopra già ricordato.

⁷¹ V., di recente, l'interessante contributo di RIVERA, *L'Europa dei giudici e dei diritti. Questioni di metodo dialogico*, in www.federalismi.it, specif. 6, ove si accenna al processo di federalizzazione giudiziaria europea che «...coinvolge non solo il giudice nazionale nel rapporto con il suo corrispettivo a Lussemburgo, ma anche la Corte di Strasburgo, in un meccanismo di triangolazione cooperativa».

⁷² BARONE, *The european «?nomofilachia?» network*, in *Riv. It. Dir. Pubb. Com.*, 2013, f. 2, 351.

⁷³ RUGGERI, *Diritto "euromunitario" e diritto interno: alla ricerca del "sistema dei sistemi"*, in www.diritticomparati.it e in www.giurcost.org, 19 aprile 2013; ID., *Il futuro dei diritti fondamentali: viaggio avventuroso nell'ignoto o ritorno al passato?*, in www.federalismi.it, 4/2013, § 5); ID., *Ragionando sui possibili sviluppi*, cit., sub nota 41.

zie del giudice europeo⁷⁴ – fette consistenti di autonomia⁷⁵ che possono essere tutte spese al servizio della piú intensa tutela dei diritti fondamentali.

È difficile, in definitiva, dire chi acquista supremazia/sovranità e chi la perde per effetto dell'implementazione di queste forme di collegamento, tanto forte sembra essere l'istanza di approfondire e di rendere sempre piú efficaci ed effettivi i diritti delle persone in dimensione europea.

Dietro le richieste di rinvio pregiudiziale e di parere consultivo alla Corte dei diritti dell'uomo possono, allora, innescarsi forme virtuose di cooperazione fra giudici che, tutte avvinte da un sistema di pesi e contrappesi che si manifesta già all'atto di utilizzare in maniera accorta tali strumenti⁷⁶, in definitiva rendono i Giudici tutti sovrani e tutti "serventi" non solo verso la persona, le sue aspettative, i suoi bisogni, ma prima ancora verso le leggi che i Giudici sono chiamati ad applicare.

Per altro verso, la complessità del sistema, la conoscenza approfondita della giurisprudenza europea che occorre possedere anche solo per proporre una questione alle Corti europee chiama la Cassazione – e gli altri giudici di ultima istanza – a sforzi non consueti di ricerca, di studio, di approfondimento.

Sono gli strumenti del rinvio pregiudiziale – alla Corte UE – e della richiesta di parere preventivo alla Corte di Strasburgo quando il Protocollo n. 16 entrerà in vigore – a rendersi per un verso *impellenti*, al fine di evitare condanne nella fase successiva alla definizione interna del giudizio e a costringere, così, il giudice nazionale a rappresentare all'esterno – e non piú solo nei confini nazionali – il proprio grado di europeizzazione.

⁷⁴ Si è cercato in altra occasione di tratteggiare gli ambiti di autonomia riservati ai giudici nazionali anche in esito alle pronunzie delle Corti sovranazionali – Corte giust. e Corte EDU, rispettivamente in CONTI, *Il 'dialogo' tra giudice nazionale e Corte UE*, cit. 1051 ss. e *Il « dialogo » fra giudice nazionale e Corte di Strasburgo sull'istanza di prelievo nel giudizio amministrativo*, in *Corr. giur.* 2009., f.11, 1484 ss.

⁷⁵ Può essere interessante notare come i tratti di autonomia del decisore nazionale rispetto alle pronunzie rese dalla Corte di Giustizia sia ben chiara anche agli occhi della Corte europea dei diritti dell'uomo – v. Corte dir. Uomo, 30 giugno 2005, (ric. 45036/98), *Bosphorus c. Irlanda*, par. 99: «... Once the reference is made, the ECJ will rule on the question put to it and that ruling is binding on the national court. The ECJ has no power to decide the issue before the national court and cannot therefore apply the provision of Community law to the facts of the particular case in question. The domestic court will decide on the appropriate remedy».

⁷⁶ RUGGERI, *Il rinvio pregiudiziale: risorsa o problema?*, cit., 512, parla di uso rigoroso del rinvio pregiudiziale da parte dei giudici nazionali.

Saranno, in questo modo, i provvedimenti di rinvio a mostrare l'immagine del Paese Italia e la dimensione che questo è in grado di svolgere a livello giudiziario in Europa.

Occorre, quale pre-condizione necessaria per rendere utile e virtuoso gli strumenti di dialogo, l'abbandono dell'idea tradizionale di giudice Supremo nazionale che rappresenta, allo stato, il riflesso dell'appartenenza di quel giudice a una Corte "Suprema".

Possono certo immaginarsi i travagli anche solo psicologici che un Giudice abituato a considerare la propria attività come punto finale della giurisdizione e della lite avverte non appena focalizza che il prodotto del suo lavoro non è direttamente funzionale alla decisione della controversia ma costituisce, semmai, l'occasione perché un altro giudice, posto al di fuori della giurisdizione nazionale, esprima un proprio avviso che entra poi a far parte del materiale da esaminare in qualche modo condizionandolo.

Si tratta, in definitiva, di rimodulare la portata del provvedimento giurisdizionale che chiede il rinvio/parere e della decisione che quello stesso giudice sarà chiamato a emettere in esito al rinvio/parere.

È, senz'altro, questa ambivalenza di scopi a caricare il giudice nazionale di un peso non indifferente.

Se non si muove da questa consapevolezza e, dunque, dalla modifica della prospettiva che sta alla base del rinvio, lo stesso rischia di esse immiserito a mero meccanismo volto ad ottenere una risposta dalla Corte rilevante per il caso specifico e, dunque, a rimanere uno strumento per la soluzione del caso singolo⁷⁷.

⁷⁷ Non pare potersi dubitare che l'ottica, lo scopo, è pur sempre quello di pervenire ad una soluzione del singolo caso e a evitare scostamenti fra la soluzione interna e quella sovranazionale dalla quale potrebbero derivare effetti pregiudizievoli non solo per la parte danneggiata, ma per chi ha dato causa a tale difformità. La prospettiva che anima le Corti sovranazionali è profondamente diversa, esse traendo alimento dai 'casi' nazionali per costruire un diritto che trascende da questi e *tende*, come osserva Ruggeri, a universalizzarsi e a dar vita a un *dialogo intergiurisdizionale* continuamente "in progress". È, allora, la partecipazione ad un meccanismo al quale contribuiscono diverse finalità a modificare lo stesso ruolo del giudice interno, a questo punto elemento di partenza per la costruzione di un diritto sovranazionale efficace ed effettivo, proiettato a garantire i diritti in maniera piena e uniforme in tutti i territori che compongono un ordine non più meramente nazionale. Una dimensione che, in definitiva, attribuisce al giudice domestico un ruolo di "formante europeo del diritto vivente" che certo contrasta in modo evidente con la figura di giudice come mero solutore dei conflitti posti alla sua attenzione all'interno di una controversia che giunge al suo vaglio. La scelta di sollevare la questione pregiudiziale innanzi alla Corte UE per il giudice di ultima istanza si colora, in questo modo, di tratti di doverosità che il modello *Cilfit*, malgrado tutto, tempera con formule giustamente elastiche.

Il che, ovviamente, non intende certo negare che il *caso* sia l'occasione del rinvio, ma semmai orientare l'attenzione sul fatto che la finalità del rinvio è straordinariamente più importante.

Ancora una volta occorre sottolineare la netta metamorfosi del ruolo del giudice interno, non più mero solutore dei contrasti propri del giudizio posto al suo vaglio, ma anche artefice della costruzione di un diritto che senza il rinvio pregiudiziale rimane nazionale. Quanto più *nazionale* rimane tale diritto, tanto più rischia di entrare in rotta di collisione con il diritto non nazionale, mettendo a repentaglio – al netto delle questioni relative alla responsabilità connessa alla violazione del diritto UE – quell'esigenza di uniformità che invece sta alla base della stessa creazione di una Corte sovranazionale chiamata a svolgere il ruolo di interprete del diritto UE.

Per altro verso, il rinvio si fonda esso stesso sul presupposto che siano poi i giudici nazionali a dare attuazione al diritto interpretato dalla Corte di giustizia, a trapiantarli nel diritto interno, ad alimentarne la portata tanto da potersi dire, prendendo a prestito le parole di Antonio Ruggeri, che giudici nazionali e giurisdizioni sovranazionali equivalgono a delle «...piante che hanno diversa fattura e che si alimentano da uno stesso terreno, le quali, pur distanti tra di loro, hanno però le radici profondamente intrecciate, al punto di rendersi non più separabili tra di loro se non col costo, insopportabile, del loro appassimento»⁷⁸.

La piena comprensione del proprio ruolo, che indubabilmente mette in crisi l'idea stessa di giudice di ultima istanza, inteso come luogo in cui si afferma in modo fisso e indeterminabile ciò che è processualmente giusto richiede, inevitabilmente, l'analisi delle condizioni necessarie perché questo ruolo sia svolto in maniera adeguata.

Può una Corte affogata dal peso dei procedimenti che arrivano sulle scrivanie dei consiglieri della Corte, offrire una risposta all'altezza del ruolo che essa riviste? Occorre trovare degli accorgimenti che, anche grazie alle nuove risorse messe di recente in campo a sostegno dei Collegi giudicanti civili della Corte e con la collaborazione – indispensabile – del foro⁷⁹, evidenzino fin dalla redazione del ricorso – o del controricorso – le que-

⁷⁸ RUGGERI, *Sei tesi in tema di diritti fondamentali e della loro tutela attraverso il "dialogo" tra Corti europee e Corti nazionali*, in www.federalismi.it, 1 ottobre 2014.

⁷⁹ ROGATO e POZIELLO, *L'evoluzione del ruolo dell'avvocato nell'era della globalizzazione dei diritti umani*, in *Cultura e diritti*, 2013, 3, 147; CONTI-SCOZIA, *Magistratura, Avvocatura, Diritto Eurounitario*, in *Giustizia insieme*, Roma, 2013, 8, 111; CONTI, *L'avvocato e i diritti delle persone*, in www.questionegiustizia.it.

stioni che coinvolgono un approfondimento in tema di rapporti fra diritto interno e UE o fra diritto interno e CEDU, consentendo di immediatamente rilevare la peculiarità della vicenda? Fino a che punto l'obiettivo di maggiore produttività mette "a rischio" la correttezza delle decisioni nelle quali sono coinvolti parametri normativi multilivello ed espone per ciò stesso la Corte "a rischio"?⁸⁰

Abstract

L'autore offre al lettore alcune riflessioni sul nuovo ruolo della Corte Suprema di cassazione nell'attuale contesto storico, individuando gli elementi di novità derivati dal dialogo del giudice di legittimità con le giurisdizioni sovranazionali e con le Carte dei diritti fondamentali.

The author gives the reader some reflections on the new role of the Supreme Court of Cassation in the current historical context, identifying the new elements derived from the dialogue of the judge of legitimacy with the supranational jurisdictions and the Charter of Fundamental Rights.

⁸⁰ Il punto è, credo, di valutare con estrema ponderazione se l'incremento della produttività possa contribuire, direttamente o indirettamente, ad aumentare il rischio di decisioni non adeguatamente ponderate ed a rischio «risarcimento». Ora, guardando agli scenari «di sistema», l'incidenza predominante del diritto UE – ad esempio in ambito tributario – il valore economico enorme delle controversie che passato al vaglio della Corte di Cassazione, l'incidenza che tali decisioni possono produrre sulla vita economica delle imprese e dei contribuenti in generale oltre che del "fisco" non può essere fattore tale da passare sotto silenzio quando si affronta il tema dell'organizzazione, quest'ultimo richiedendo, per l'appunto, scelte che riescano a bilanciare in modo adeguato l'esigenza, assai rilevante, all'ottimizzazione delle risorse con l'altrettanto rilevante necessità di fornire all'utenza risposte degne del ruolo, della tradizione e della funzione della Corte Suprema e capaci di ridurre al minimo le ipotesi di giudizi di "quarto grado" che vedrebbero "perdere", nei malaugurati casi di condanna, non soltanto i giudici coinvolti negli eventuali casi di responsabilità, ma lo Stato nel suo complesso. Questa condizione richiede dunque un'accuratezza ed un'attenzione che sono ovviamente incompatibili con una trattazione accelerata dei ricorsi e, soprattutto con una redazione approssimativa delle decisioni della Corte; effetto, quest'ultimo che costituisce il naturale ed ineliminabile portato di una moltiplicazione difficilmente controllabile delle pronunzie.

CLAUDIO LA VALVA

L'impatto del *BEPS* nell'ordinamento italiano con riguardo al regime fiscale della *digital economy**

SOMMARIO: 1. *Base erosion* ed economia digitale. – 2. La *digital economy* nell'imposizione diretta: profili problematici della *taxable presence* e la ricerca di nuovi criteri di collegamento territoriale. – 2.1 Soluzioni *BEPS oriented* e loro impatto nell'ordinamento italiano. – 2.2 Segue: la *bit tax* e la sua difficile collocazione nell'ordinamento italiano. – 3. Le nuove regole sulla territorialità dell'IVA nella prospettiva italiana. L'attuazione dell'art. 5 della direttiva 2008/8/CE e l'istituzione del *mini one stop shop*. – 3.1 Il recepimento dell'art. 5 della direttiva 2008/8/CE nell'ordinamento italiano. – 4. Conclusioni e prospettive future.

1. L'evoluzione in senso globale dell'economia ha comportato un considerevole ampliamento delle forme di circolazione della ricchezza, stimolando la tendenza degli operatori a massimizzare i profitti minimizzando i costi di produzione di beni e servizi a partire dalla riduzione del carico fiscale¹.

Ciò ha condotto gli operatori del mercato globale a localizzare i fattori produttivi e gli interessi economici in Paesi dotati di regimi fiscali preferenziali o comunque più vantaggiosi rispetto a quelli degli Stati di appartenenza.

A fronte del costante incremento di tale fenomeno si è, nel tempo, registrata una risposta degli Stati OCSE sempre più incisiva, consistente nell'introduzione di misure di contrasto avverso quelle forme di evasione e di elusione fiscale derivanti dallo sfruttamento di regimi fiscali privilegiati, dall'uso di pratiche negoziali essenzialmente protese all'ottenimento di illegittimi risparmi di imposta (attraverso l'introduzione di apposite clau-

* Il presente scritto riprende, con ulteriori integrazioni ed aggiornamenti, le considerazioni contenute nella comunicazione tecnica che sarà presentata in occasione delle "XVIII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario – Mexico 2015" sul tema "*L'impatto del BEPS in Italia*" (Città del Messico 8-13 Novembre 2015).

¹ Cfr. il capitolo 3 del documento *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, in cui si legge che «globalisation has in effect caused products and operational models to evolve, creating the conditions for the development of global strategies aimed at maximising profits and minimising expenses and costs, including tax expenses».

sole anti-abuso), nonché dallo svolgimento di attività economiche in Paesi dotati di legislazioni che pongono regole particolarmente rigide con riguardo al trattamento dei dati fiscali (mediante l'introduzione di specifiche discipline in materia di scambio di informazioni).

La preoccupazione di preservare la *good governance* fiscale dalle *aggressive tax planning*, unitamente all'esigenza di arginare tutti quei fenomeni che costituiscono «fattori di rischio» della *harmful tax competition*, ha condotto gli Stati OCSE ad elaborare delle linee guida sulle quali dovranno ergersi nuove politiche fiscali e nuovi standard di tassazione internazionale volti a scongiurare il pericolo che lo svolgimento delle *cross border activities* possa comportare fenomeni di erosione fiscale tale da compromettere gravemente la sovranità impositiva degli Stati, ridurre le prospettive di acquisizione di margini più ampi di gettito e minare l'equità fiscale.

Sono queste le prime considerazioni con cui l'OCSE ha avviato, nel 2012, i lavori del Rapporto *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*; esse nascono dall'esigenza di sollecitare una collaborazione fra Stati ed imprese multinazionali al fine di arginare, il più possibile, tutte quelle forme di doppia imposizione e di doppia non imposizione derivanti dallo sfruttamento delle distorsioni esistenti nei vari ordinamenti nazionali ed unicamente protese all'eliminazione o alla riduzione del livello di imposizione sul reddito.

Fra i vari *BEPS concern* illustrati nel rapporto, l'OCSE ha soffermato, in particolare, l'attenzione sul tema dell'economia digitale evidenziando come l'evoluzione del mercato abbia portato ad una significativa trasformazione dei *business model* che, oggi, si basano sulla digitalizzazione di beni e servizi che vengono scambiati tramite la rete (cd. *remote digital supplies*).

Tuttavia, a fronte della dematerializzazione e della a-spazialità del commercio elettronico – all'interno del quale gli operatori economici possono allocare le attività produttive in aree geografiche lontane dal luogo di stabilimento dei committenti/cessionari – gli standard di tassazione internazionale, in atto applicati, hanno mostrato tutta la loro insufficienza a «tenere il passo» con le trasformazioni del mercato², specie con particolare riguardo agli *intangible* ed alla *digital economy*.

² Cfr. il paragrafo 7.2 del capitolo 7 del documento *Address the Tax Challenges of the Digital Economy* pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014 in cui si legge che «the evolution of business models in general, and the growth of the digital economy in particular, have resulted in non-resident companies operating in a market jurisdiction in a fundamentally different manner today than at the time international tax rules were designed».

Infatti, l'evoluzione delle forme di circolazione dei beni e dei servizi ha comportato un notevole ampliamento della distribuzione territoriale delle funzioni aziendali in una pluralità di Paesi, con l'ovvia conseguenza che ciascun Paese vorrà attrarre – il più possibile – base imponibile all'interno della propria giurisdizione fiscale³.

Al riguardo, infatti, l'*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* pubblicato dall'OCSE il 19 luglio 2013, evidenzia che non è tanto l'esistenza di ordinamenti giuridici che prevedono trattamenti fiscali più o meno vantaggiosi per le imprese a dar luogo a *BEPS concern*, quanto le asimmetrie che possono aver luogo dall'interazione di differenti discipline fiscali, ove, beninteso, tali interazioni siano in grado di determinare casi di non tassazione o di sotto-tassazione. Inoltre, è evidente che le predette asimmetrie devono essere tali da dar luogo a *mismatches* fra le discipline fiscali nazionali, onde rendere maggiormente appetibile lo sfruttamento di un regime piuttosto che di un altro.

³ Particolarmente interessanti sul punto le riflessioni di S. Mayr e G. Fort i quali osservano che «il progetto BEPS avrà probabilmente poco successo perché una modifica nella ripartizione della materia imponibile tra gli Stati incontrerà notevole resistenza da parte degli Stati che dovrebbero “cedere” base imponibile a favore di altri. Nella discussione sui BEPS ogni Stato crede che gli “spetti” una fetta più grande della “torta” fiscale, ma la “torta” è sempre la stessa (ad esempio, chi vuole estendere il concetto della stabile organizzazione aumenta il gettito del Paese della fonte ma riduce della stessa misura il gettito per il Paese della casa madre). Inizierà, quindi, una lotta tra gli Stati per una nuova e più equa distribuzione della materia imponibile tra di loro? Probabilmente, nessuno Stato rinuncerà ad un euro di gettito a favore di un altro Stato solo per motivi di maggiore equità!». Cfr. S. MAYR e G. FORT, *Il progetto BEPS ed i beni immateriali*, in *Corr. Trib.*, 7, 2014, 548.

In effetti, tali considerazioni non sembrano infondate. Infatti, se è vero che, da una parte, il Progetto BEPS prevede che le azioni dei Governi devono tenere conto del bilanciamento fra la tassazione dello Stato della fonte e quella dello Stato di residenza, dall'altra parte, però, il Piano di Azione riconosce ad ogni Stato il diritto di regolare il proprio sistema fiscale nel modo che ritiene più appropriato.

Peraltro, tale circostanza è stata oggetto di studio già nel 1998 nell'ambito della Conferenza Ministeriale di Ottawa sul commercio elettronico. Infatti, uno dei principi fondamentali su cui deve fondarsi il commercio digitale è la flessibilità degli ordinamenti fiscali i quali devono adottare le modifiche necessarie per adeguarsi alle trasformazioni del mercato e per evitare che approcci normativi di tipo statico possano creare asimmetrie fra ordinamenti.

Da quanto si legge nei documenti OCSE pare comprendere che, sebbene vi sia una reale presa d'atto della questione, tuttavia non è dato rinvenire precise soluzioni che vadano al di là della semplice prospettazione dell'esigenza di bilanciare le regole fiscali contro la doppia imposizione con nuovi standard di tassazione ideati per garantire la coerenza, a livello internazionale, in materia di fiscalità d'impresa.

Con il Piano di Azione *BEPS* sono state individuate quindici diverse azioni dirette a fornire ai Governi gli strumenti necessari per contrastare ogni forma di erosione della base imponibile mediante condotte riconducibili al *profit shifting*. La prima delle quindici azioni riguarda proprio la *digital economy*. Le linee guida tracciate dall'OCSE nella *Action 1* prendono le mosse dall'individuazione delle principali difficoltà che ineriscono l'applicazione delle regole di tassazione internazionale in atto esistenti nel settore dell'economia digitale. L'obiettivo sarebbe, dunque, quello di adottare un approccio unitario che includa un'analisi delle criticità e delle possibili soluzioni con riguardo sia all'imposizione diretta che a quella indiretta.

Altro aspetto problematico di notevole rilievo, evidenziato dall'OCSE, riguarda l'attitudine delle *digital companies* ad avere una *significant digital presence* nel contesto economico di altri Paesi senza, tuttavia, essere sottoposti a tassazione per via della mancanza di un collegamento territoriale rilevante agli effetti delle regole di tassazione internazionale.

Dopo tutto, siffatta questione sembra conseguenza naturale dello sviluppo delle tecnologie di informazione e di telecomunicazione (*ICT – Information and Telecommunication Technologies*) che ha consentito alle *digital companies* di adottare modelli di commercio diretti a centralizzare le funzioni dell'impresa ad un livello locale o globale, piuttosto che ad un livello *country-by-country*⁴.

Il progressivo incremento del volume delle transazioni digitali a livello globale dimostra come il settore della *digital economy* si presti agevolmente all'acquisizione di ingenti redditi che, tuttavia, difficilmente possono essere assoggettati a tassazione nello Stato della fonte (*no tax jurisdiction*) o sono, comunque, assoggettati in misura molto ridotta (*low tax rate jurisdiction*).

Poste queste considerazioni di carattere introduttivo, con il presente la-

⁴ Questo è quanto si legge nel documento *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014, in cui viene, altresì, evidenziato sul punto che anche per le piccole e medie imprese è possibile diventare «micro-multinazionali» che operano – e dispongono di dipendenti – in una pluralità di Paesi e continenti.

Cfr. anche il paragrafo 7.2 del capitolo 7 del documento *Address the Tax Challenges of the Digital Economy* pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014 in cui si legge che «advances in business practices, coupled with advances in ICT and liberalisation of trade policy, have allowed businesses to centrally manage many functions that previously required local presence, rendering the traditional model of doing business in market economies obsolete».

voro si vuole procedere ad un'attenta disamina dell'impatto delle linee guida BEPS con riguardo al tema della tassazione della *digital economy* nell'ordinamento italiano. In particolare, nell'ambito dell'imposizione diretta, si vuole soffermare l'attenzione sull'analisi dei criteri di collegamento territoriale elaborati in sede OCSE al fine di valutarne le possibili refluenze nell'ordinamento italiano.

Seguendo il medesimo percorso logico delineato nel capitolo 3 dell'*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, si intende procedere ad un'analisi della disciplina domestica esistente, al fine di intercettare i possibili *loopholes* e *mismatches* dell'ordinamento tributario che costituiscono i principali "fattori di rischio" dei fenomeni di erosione della base imponibile.

Lo stato dell'arte dell'attuale disciplina italiana non consente di individuare con esattezza un preciso criterio di tassazione delle transazioni digitali in considerazione del fatto che la dematerializzazione dei servizi ha messo in crisi i tradizionali criteri di individuazione del luogo di produzione del reddito e di effettuazione delle transazioni, ancorati saldamente ad un principio di fisicità dell'attività produttiva; per tale ragione, l'obiettivo sarà quello di individuare possibili criteri di tassazione dei redditi derivanti dalle attività digitali svolte in assenza di stabile organizzazione nel Paese di destinazione dei beni o dei servizi.

Con specifico riguardo all'imposizione indiretta si tratterà, in particolare, del coordinamento del progetto BEPS con la normativa europea in materia di imposta sul valore aggiunto per giungere alla formulazione di alcune considerazioni con riguardo all'attuazione, nell'ordinamento tributario italiano, delle nuove regole in tema di territorialità dell'IVA sui servizi digitali.

2. Punto di partenza fondamentale da cui muovere nell'analisi dell'impatto del progetto BEPS nella disciplina interna in materia di imposizione diretta è sicuramente il documento *Address the Tax Challenges of the Digital Economy* (d'ora in avanti il *report*) pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014, che rappresenta la versione consolidata del *Public Discussion Draft* sull'economia digitale elaborato dalla *Task Force on the Digital Economy* e pubblicato il 14 aprile 2014.

Il capitolo 5 del *report* – che riproduce le considerazioni già svolte dalla *Task Force* nella sezione IV del *Discussion Draft* – individua precise strategie di pianificazione fiscale che si distinguono per l'elevata attitudine a dar luogo a forme di erosione della base imponibile nell'ambito della tassazione diretta.

Il *Report* individua una prima strategia nella condotta delle *digital enterprises* diretta alla riduzione del *tax burden* nel Paese di commercializzazione, evitando l'instaurazione di una *taxable presence*. Viene, altresì, specificato che, anche nel caso in cui si possa configurare una *taxable presence* nel Paese di destinazione del servizio digitale, potrebbe parimenti realizzarsi l'effetto di *base erosion* ricorrendo ad operazioni infragruppo e, in particolare, attraverso la massimizzazione delle deduzioni per i pagamenti effettuati nei confronti di altre società del gruppo non residenti sotto forma di interessi, *royalties*, *service fee*, ecc. In secondo luogo, viene evidenziato come l'effetto di *base erosion* possa essere prodotto anche attraverso la riduzione o l'eliminazione della ritenuta alla fonte, ovvero, attraverso il contenimento del carico fiscale in un *intermediate country* spostando l'attività in regimi fiscali preferenziali oppure mediante l'utilizzo di *hybrid mismatch arrangements*. Infine, un'ultima strategia di pianificazione viene individuata nella riduzione del carico fiscale nel Paese di residenza della società capogruppo (*parent company*).

Com'è stato già anticipato in precedenza, nell'economia digitale una società può svolgere la propria attività in Paesi diversi da quello di residenza, tramite un sito *web* o altri mezzi digitali, (come ad esempio un'applicazione su un dispositivo mobile) senza dover necessariamente essere caratterizzata da una presenza fisica nel territorio di tali Paesi. Vero è che, come evidenziato nel *Report* del 16 settembre 2014, secondo l'impostazione tradizionale, la maggior parte dei Paesi richiede un certo grado di presenza fisica al fine di sottoporre a tassazione gli utili d'impresa conseguiti nel proprio territorio.

L'art. 7 del modello di convenzione OCSE pone la regola generale secondo cui gli utili d'impresa sono tassati nel Paese in cui questa abbia la sede di direzione effettiva. Viceversa, detti utili possono essere tassati nello Stato della fonte nel cui territorio la *main company* opera tramite una stabile organizzazione⁵.

Ma il *framework* che connota le transazioni digitali sfugge a questo standard di tassazione, in quanto può risultare difficile individuare con sufficiente certezza il luogo di stabilimento dell'impresa digitale al fine di intercettare condotte di *profit shifting*⁶.

⁵ Inoltre, sempre nello Stato della fonte vengono tassati i soggetti non residenti (incluse le imprese senza stabile organizzazione) sui flussi in uscita di dividendi, interessi e *royalties* ad essi corrisposti da soggetti residenti.

⁶ Sul punto cfr. R. RIZZARDI, *La prima azione OCSE sul tema BEPS: la tassazione dell'economia digitale*, in *Corr. Trib.*, 20, 2014, 1573, il quale osserva che «con l'avvento

L'OCSE prende atto di tale problematica ritenendo che lo svolgimento dell'attività digitale in assenza di strutture fisiche implementate nel territorio di Paesi diversi da quello di residenza non rappresenta, *ex se*, un *BEPS concern*, se non nella misura in cui la mancanza di una *taxable presence* possa ocasionare situazioni di doppia non-imposizione, o consenta alle imprese di «frammentare» le transazioni fra le società appartenenti al gruppo e realizzare, per tale via, un'erosione della base imponibile.

Ciò posto, occorre domandarsi se sia possibile individuare criteri di collegamento territoriale alternativi (cd. *alternative nexus rules*) da applicare nei casi in cui le transazioni digitali vengano poste in essere da imprese che operano in un Paese diverso da quello di residenza e che non dispongono, nello Stato della fonte, di una stabile organizzazione.

In altri termini, bisogna verificare in quali ipotesi si possa configurare una *taxable presence* (in assenza di un collegamento fisico) nel Paese di destinazione dei beni e dei servizi digitali e quali sono le fattispecie al ricorrere delle quali possa ravvisarsi una «presenza significativa» tale da integrare un criterio di collegamento territoriale valido ai fini della tassazione dell'operazione digitale.

La questione inerente l'individuazione di una «significativa presenza digitale» nel territorio del Paese di destinazione del servizio ha ragione di porsi con specifico riguardo al commercio elettronico diretto, ossia alle cd. *fully dematerialised digital activities*.

Al riguardo, il *Report OCSE*, individua, a titolo esemplificativo, alcuni fatti-indice della sussistenza di una *significant digital presence* qualora un numero significativo di contratti relativi alla cessione di beni o alla prestazione di servizi siano stipulati in remoto tra l'impresa ed il cliente residente in altro Paese, oppure, allorché i beni ed i servizi digitali siano in larga parte utilizzati o consumati in altri Paesi, ovvero ancora, quando vengono effettuati ingenti pagamenti per l'acquisto di beni o servizi digitali, ed infine, nel caso in cui esista già una *branch* dell'impresa nel Paese della fonte che svolge funzioni secondarie strettamente legate al *core business* dell'impresa.

La tesi della *significant digital presence* si colloca nel solco delle proposte, già formulate dal *Technical Advisory Group* nel *final report* del 2005 e riprese successivamente dalla *Task Force* nel *report* del 16 settembre 2014, volte ad ampliare, in via interpretativa, la nozione di stabile organizzazione, sostituendo i criteri già previsti dall'art. 5 del modello di conven-

del commercio elettronico *online*... l'impresa può essere in qualunque luogo, può entrare in rete in qualunque luogo e il fruitore del servizio può essere pure in qualsiasi luogo».

zione OCSE con le *nexus rules* illustrate nel capitolo 8 del *report* del 16 settembre 2014. Però, appare evidente come un eccessivo ampliamento della nozione di *taxable presence*, accompagnata dalla instabilità del concetto di «significativo», possa comportare il proliferare di situazioni di doppia imposizione, atteso che le *digital companies* verrebbero assoggettate a tassazione in ogni Stato in cui sono localizzati i destinatari dei loro servizi⁷.

Ai fini dell'individuazione di un criterio di collegamento territoriale nell'ambito della tassazione delle transazioni digitali, il modello tradizionale della stabile organizzazione – regolato sia a livello internazionale che domestico – non risulta più appagante, atteso che si fonda essenzialmente sulle regole del commercio «fisico».

Tralasciando ogni considerazione di carattere generale, con il presente lavoro si vuole soffermare l'attenzione solamente su quegli aspetti della stabile organizzazione che riguardano, in modo specifico, il commercio elettronico e che si ritengono utili ai fini della valutazione circa l'adeguatezza degli *standard* internazionali ad integrarsi nella disciplina domestica.

Tuttavia, va immediatamente evidenziato che l'evoluzione interpretativa dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE, realizzata grazie all'introduzione dei paragrafi da 42.1 a 42.10 del Commentario (avvenuta nel 2000 con la pubblicazione del documento *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentar on Article 5*), ha dimostrato che l'adattamento delle regole sulla stabile organizzazione alle *key features* del commercio elettronico rimane un problema di non semplice soluzione.

Basti riflettere sul difficile inquadramento del sito *web* nella nozione di stabile organizzazione. Infatti, secondo quanto prevede il Commentario all'art. 5 del modello OCSE, il sito *web* non può qualificarsi come stabile organizzazione, in quanto, essendo costituito da una «combinazione» di *software* e dati elettronici è, di per sé, inidoneo ad integrare un *tangible property*. Diversamente, il *server*, ossia il computer e le ulteriori attrezzature necessarie per il funzionamento del sito *web*, può qualificarsi in termini di stabile organizzazione a condizione che, a prescindere dall'utilizzo di personale dipendente ai fini del suo funzionamento, si trovi nella piena disponibilità dell'impresa e le funzioni da esso svolte siano si-

⁷ In questo senso cfr. altresì C. RICCI, *La digital economy ed il problema della stabile organizzazione nell'esperienza italiana*, in *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. Del Federico e C. Ricci, Amon, 2015, 89.

gnificative ed essenziali per lo svolgimento dell'attività e non siano meramente ausiliarie e preparatorie.

È pacifico, dunque, che, in tutti i casi in cui una *digital company* svolga la propria attività in uno Stato diverso da quello di residenza, nel cui territorio ha installato un *server*, la tassazione verrà attratta dallo Stato della fonte seguendo la *basic rule* della stabile organizzazione. Diversamente, l'attività digitale svolta attraverso un sito *web*, avendo una funzione meramente pubblicitaria e di raccolta di informazioni, appare priva di consistenza materiale; di talché, non sarà ravvisabile una stabile organizzazione, con l'ovvia conseguenza che il reddito prodotto non sarà assoggettato a tassazione nello Stato della fonte⁸.

Le medesime criticità ravvisate sul piano della disciplina internazionale si riverberano anche nell'ordinamento italiano in cui l'art. 162 del d.P.R. 917/1986 – che riproduce nella struttura e nella sostanza l'art. 5 del modello di convenzione OCSE – esclude espressamente dalla nozione di stabile organizzazione «la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione dei dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi». Emerge, quindi, una tendenza normativa ad escludere, anche in ambito domestico, il sito *web* dalle ipotesi che possono integrare una stabile organizzazione.

2.1. A parere di chi scrive, l'attuale difficoltà, riscontrata sia nella disciplina internazionale che in quella interna, nell'individuazione di un adeguato criterio di collegamento territoriale idoneo ad assoggettare a tassazione l'intera gamma delle attività digitali, suggerisce di abbandonare (almeno con riguardo al profilo in esame) lo *status quo approach* che tende ad ancorare la disciplina fiscale delle operazioni digitali all'interpretazione estensiva delle norme esistenti.

Pertanto, al fine di valutare quali refluenze possa avere il progetto BEPS nell'ordinamento italiano con specifico riguardo all'imposizione diretta, si impone, oggi, un *revolutionary approach* che prenda le mosse dalle proposte già formulate dal *Technical Advisory Group* nel *Final Report on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for Taxing Business Profits*, del 15 dicembre 2005, successivamente riprese dalla *Task Force* nel re-

⁸ Per una completa e puntuale ricostruzione della disciplina internazionale con specifico riguardo a tale profilo cfr. C. RICCI, *Rapporti e contratti informatici: stabile organizzazione e tassazione delle imprese e delle società*, in *Diritto dell'informatica*, a cura di G. Finocchiaro e F. Delfini, Utet, Torino, 2014, 769 ss.

port *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* del 16 settembre 2014.

La contrapposizione fra i due citati approcci trova pieno riscontro nel rapporto del TAG, in cui vengono formulate talune soluzioni riconducibili a due distinte tipologie: da una parte le *minor changes* e, dall'altra, le *fundamental modifications* delle regole già esistenti.

Con riguardo a quest'ultima categoria, una delle proposte su cui si ritiene opportuno soffermare l'attenzione è quella riguardante l'introduzione di una ritenuta «generale», a titolo di imposta, sui pagamenti effettuati da soggetti residenti in un determinato Stato a titolo di corrispettivo per la cessione di beni e la prestazione di servizi da parte di *digital enterprises* non residenti.

Secondo quanto si legge nel succitato *report*, l'obiettivo è quello di applicare la ritenuta sulle transazioni digitali indipendentemente dalla circostanza che il percipiente disponga di personale dipendente o di strumenti elettronici fisici nello Stato della fonte, in tal modo, allineando la tassazione delle transazioni *online* al regime fiscale delle *royalties* e degli interessi⁹.

L'introduzione di un modello di tassazione delle transazioni digitali attraverso l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta può rappresentare una valida soluzione con riguardo ai *business model B2B*, ossia alle ipotesi in cui un'impresa fornisca servizi di *e-commerce* ad altra impresa non residente. Ove, invece, l'operazione venga posta in essere in ambito *B2C*, ossia nel caso in cui il destinatario del servizio digitale sia un soggetto privato, allora l'applicazione della ritenuta dovrà necessariamente fare i conti con le esigenze di *compliance* e di *enforcement*, atteso che, non potendo il privato consumatore rivestire il ruolo di sostituto, il versamento dell'imposta sul reddito finirebbe con l'essere integralmente rimesso ad un gesto spontaneo del prestatore¹⁰. In altri termini, vi sarebbe l'elevato rischio che tali operazioni possano agevolmente sfuggire alla tassazione, sia nello Stato della fonte che in quello di residenza¹¹.

⁹ Cfr. punto 258 del *Final Report* del TAG.

¹⁰ Analoghe considerazioni sono svolte da A. Baez e Y. Brauner i quali osservano che «no withholding tax applies in case of private consumption. A different solution might lead to tax collection problems...compelling consumers to withhold would be logistically difficult». Cfr. A. BAEZ e Y. BRAUNER, *Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy*, in *WU International Taxation Research Paepers Series*, 2015, 17.

¹¹ Cfr. R. RIZZARDI, *op. cit.*, 1574, il quale assume che «i possibili nuovi criteri di localizzazione del reddito devono anche tener conto del tema della compliance, cioè dell'a-

La preoccupazione di lasciare detassate le transazioni B2C è stata presa in considerazione anche dalla *Task Force on the Digital Economy* che, al capitolo 8 del *report* del 16 settembre 2014, ha evidenziato come una soluzione al problema potrebbe essere quella di traslare in capo agli operatori finanziari – che gestiscono, nella qualità di sostituti d'imposta, gli strumenti di pagamento elettronico (come il *PayPal*) e le carte di credito – gli adempimenti derivanti dall'applicazione della ritenuta. Però, si è osservato che anche una siffatta soluzione potrebbe porsi in controtendenza rispetto alle esigenze di *compliance* che sottendono le operazioni digitali, in quanto comporterebbe un notevole aggravio burocratico nei confronti degli operatori finanziari¹².

Da altra parte, viene evidenziato, però, che l'esclusione dell'applicazione di una ritenuta sulle transazioni operate nei confronti di privati consumatori porterebbe con sé alcuni inconvenienti. Innanzitutto, ciò comporterebbe un rischio concreto di perdita di gettito (*revenue loss*); in secondo luogo, siffatto criterio di tassazione finirebbe con l'apparire poco neutrale

dempimento, lasciato al buon cuore del soggetto domiciliato nei numerosi Paesi dove tuttora non esistono accordi di assistenza reciproca, sia informativa che nell'esecuzione coattiva. In tal senso il rapporto OCSE ritiene che la compliance nella fornitura dei servizi on-line ai consumatori si fondi sulla mera volontarietà di rispetto delle regole da parte del prestatore del servizio, nella consapevolezza che ben difficilmente potrà subire un accertamento fiscale».

¹² In questo senso cfr. F. GALLO, *Indagine conoscitiva sulla fiscalità nell'economia digitale*, Audizione del 24 febbraio 2015 presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati, www.camera.it.

Cfr., altresì, A. BAEZ e Y. BRAUNER, *op. cit.*, 17, i quali evidenziano che «the problem will not only be the new burden imposed on these withholding agents, but also the technical feasibility of the proposal that would require verification of several data the access to which will not always be easy even for these qualified intermediaries».

Contraria all'introduzione della ritenuta sul commercio elettronico è Confindustria Digitale che, in occasione dell'audizione dell'11 dicembre 2014 presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati. In quella occasione si è evidenziato come la ritenuta rappresenti «un prelievo che potrebbe limitare l'espansione di un settore dell'economia il quale, sta ormai diventando la cd. "intera economia". Sarebbe un inutile aggravio in termini di adempimento in termini di adempimenti in capo agli intermediari finanziari ed un irrigidimento del sistema dei pagamenti che mal si concilia con la natura flessibile e veloce delle transazioni nell'ambito della *digital economy*».

In senso contrario alla previsione di una ritenuta cfr. B. WESTBERG, *Digital Presence – Dies it exist?*, in *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. Del Federico e C. Ricci, Amon, 2015, 38-39. L'Autore osserva che «the intervention by intermediaries such as banks and other financial institution has been considered as an alternative form for withholding taxation. Even if payments from individuals would be exempted, I consider withholding taxes as a serious step back in history».

dal momento che fornirebbe un vantaggio competitivo alle imprese non residenti che forniscono servizi digitali a favore di privati consumatori sfruttando le *free tax transactions*.

La previsione di una ritenuta sui pagamenti effettuati sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi digitali rappresenta sicuramente una soluzione di immediata e semplice realizzazione in quanto non richiede modifiche normative particolarmente impegnative, ma semplici adattamenti, innestandosi agevolmente all'interno della disciplina domestica dettata in tema di *royalties*¹³. Con particolare riguardo all'ordinamento italiano la norma di riferimento è da individuare nell'art. 25, comma 4, del d.P.R. n. 600/1973 che prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte a titolo d'imposta del 30% sui compensi percepiti ai sensi dell'art. 23, comma 2, lettera c), del d.P.R. 917/1986, cioè sui «compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, brevetti industriali e di marchi di impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale e scientifico».

L'introduzione – nell'ordinamento italiano – di una ritenuta sul solco della disciplina delineata in materia di *royalties* segnerebbe il passaggio da una tassazione nello Stato di residenza ad una tassazione nello Stato della fonte, sol che si ponga mente al fatto che tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni firmate dall'Italia prevedono l'applicazione di una ritenuta in deroga alla *basic rule* prevista dall'art. 12 del modello di convenzione OCSE.

Infine, come si legge nel capitolo 8 del *report* del 16 settembre 2014, la ritenuta sarebbe la migliore soluzione per far fronte a tutte quelle condotte di *profit shifting* da parte delle *digital companies* generate dall'inadeguatezza dell'attuale nozione di stabile organizzazione a ricomprendere nel suo ambito tutte le fattispecie che connotano il commercio digitale. Nonostante la mancanza di una *physical presence* nel Paese di destinazione del servizio digitale si ponga in controtendenza rispetto ai requisiti tradi-

¹³ Sul punto interessanti appaiono le considerazioni svolte in C. CALIFANO, *L'economia digitale nelle imposte dirette: l'esperienza italiana*, in *La digital economy nel sistema tributario italiano ed europeo*, a cura di L. Del Federico e C. Ricci, Amon, 2015, 50. L'Autore evidenzia che, alla luce del progetto *BEPS*, l'esatta individuazione della qualificazione giuridica della transazione digitale appare una questione di non facile soluzione. Infatti, ci si chiede se le operazioni digitali debbano essere considerate alla stregua di cessioni di beni immateriali (*royalties*), oppure quali prestazioni di servizi. In questa seconda ipotesi, si rileva infatti che «i relativi corrispettivi verrebbero attratti alla categoria del reddito di impresa, o se, invece si tratti di ipotesi di godimento temporaneo nello spazio virtuale sul *cloud service provider*, i relativi corrispettivi potrebbero essere qualificati come *royalties*».

zionali della nozione di stabile organizzazione, la previsione di una ritenuta sui pagamenti delle operazioni digitali rappresenterebbe un modo per tracciare (nello Stato della fonte) il profitto conseguito dall'impresa e per garantire, di conseguenza, una forma minima di *enforcement*¹⁴. Ma, come già evidenziato sopra, allo stato dell'arte della disciplina italiana in materia, l'applicazione della ritenuta potrebbe rappresentare una soluzione sostenibile, sul piano pratico, solamente con riguardo alle transazioni *B2B*, ma non a quelle *B2C* per via della loro attitudine a sottrarsi alla tassazione.

Nel solco delle riflessioni svolte con riguardo al *withholding tax approach* si colloca la recente proposta di legge presentata al Parlamento italiano il 6 maggio 2015¹⁵.

Nell'ottica di arginare il più possibile i fenomeni di evasione ed elusione nell'ambito delle transazioni *online*, la proposta di legge prevede l'introduzione di una ritenuta alla fonte del 25% sulle transazioni digitali o, in alternativa, l'installazione di una stabile organizzazione in Italia con conseguente assoggettamento delle *digital companies* non residenti alla tassazione prevista in Italia per i redditi delle società.

La proposta di legge tende ad innestare il criterio di tassazione basato sulla ritenuta all'interno del *nexus-based approach* formulato dall'OCSE con riguardo alla stabile organizzazione digitale.

Infatti, proprio con riguardo a quest'ultimo profilo va evidenziato che la proposta di legge, facendo applicazione dei criteri fissati dall'OCSE in materia di *significant digital presence*, individua la sussistenza di una stabile organizzazione allorché vengano rilevate due *threshold*, segnatamente, una «presenza continuativa di attività online, per un periodo non inferiore a sei mesi» ed un «flusso di pagamenti a suo favore non inferiore a cinque milioni di euro».

Con riguardo all'applicazione della ritenuta del 25%, stando a quanto prospettato dagli ideatori della misura fiscale in commento, tale meccanismo impositivo comporterebbe il «coinvolgimento dei soggetti incaricati

¹⁴ Per quanto l'applicazione di una ritenuta sui pagamenti effettuati nell'ambito di attività digitali rappresenti una soluzione interessante sotto il profilo applicativo, non vanno sottaciute le criticità rilevate dal *Technical Advisory Group* che, ai punti 259 e 260 del *final report*, osserva che l'applicazione di una ritenuta sui pagamenti *cross-border* si atteggia verosimilmente come un dazio doganale sulle transazioni digitali; in tal modo sarebbe violato il principio di neutralità. Per tali ragioni, il *TAG* conclude nel senso che la ritenuta è una tecnica di tassazione inappropriata ad essere applicata alle transazioni digitali.

¹⁵ Si tratta della proposta presentata dai deputati di "Scelta Civica", Giuseppe Quintarelli e Giulio Cesare Sottanelli.

di eseguire i pagamenti verso soggetti non residenti nell'applicazione, all'atto del pagamento, della ritenuta del 25% sull'importo da corrispondere».

Infine, la proposta di legge prevede la possibilità del «riconoscimento di un credito d'imposta pari all'importo delle tasse versate in Italia» al fine di evitare l'insorgenza di casi di doppia imposizione.

Alla luce delle considerazioni svolte con riguardo al *withholding tax approach* si può affermare che la recente proposta di legge presenta alcuni profili di interesse pratico. Un primo aspetto va individuato nella previsione di uno *standard* di tassazione (a destinazione) basato sull'applicazione di una ritenuta alla fonte innestata all'interno del modello di stabile organizzazione digitale come delineato dall'OCSE; in secondo luogo, va evidenziato come il modello di tassazione previsto dalla proposta di legge appare orientato verso il modello inglese della *diverted profit tax* (già a regime dal 1° aprile 2015) che, come sarà illustrato *funditus* appresso, prevede l'applicazione di un'imposta con un'aliquota del 25% sui profitti "dirottati" in Paesi dotati di regimi fiscali privilegiati.

Da altra parte, però, va evidenziato che, sebbene se ne prospetti una riduzione in sede di esame parlamentare, un'aliquota del 25% potrebbe apparire di elevato ammontare e, come tale, astrattamente idonea ad inibire le transazioni transfrontaliere; per converso, si sostiene che l'applicazione di una ritenuta con un'aliquota eccessivamente bassa rappresenterebbe un misura ad effetto equivalente.

Oltre alla previsione di una ritenuta «generale» sui pagamenti derivanti dalle transazioni digitali, il *final report* del *Technical Advisory Group* del 2005, prevede, quali criteri alternativi, l'introduzione della nozione di «stabile organizzazione virtuale», nonché, l'elaborazione di un criterio di tassazione basato sulla tecnica del cd. *apportionment*.

Per quanto le considerazioni svolte dal *Technical Advisory Group* in merito alla stabile organizzazione virtuale siano interessanti, le criticità cui si espone la tesi non consentono di individuare concrete possibilità di implementazione nell'ordinamento italiano (così come in altri ordinamenti).

Volendo soffermare l'attenzione, a titolo esemplificativo, sulla prima delle tre *nexus rules* in cui si articola la tesi della stabile organizzazione virtuale, ossia la «sede fissa d'affari virtuale», va osservato che nel *final report* del *TAG* emerge che l'obiettivo sarebbe quello di introdurre modifiche ai trattati esistenti affiancando alle caratteristiche della stabile organizzazione tradizionale elementi specifici che ineriscono le attività digitali svolte da società che non si avvalgono di alcuna presenza fisica nel Paese della fonte. La tesi postula che si è presenza di una stabile organizzazione

virtuale allorché una società operi attraverso un sito *web* ospitato all'interno di un *server* collocato in un Paese diverso da quello di residenza (in tal modo si riconoscerebbe, oltre ad una sede d'affari fisica, anche una sede d'affari elettronica).

In questa circostanza però è inevitabile obiettare che sarebbe agevole per la *digital company* eludere la tassazione nello Stato della fonte spostando il sito *web* in Paesi dotati di regimi fiscali preferenziali. Tale aspetto problematico risulta di per sé decisivo per destituire la tesi di sostenibilità sul piano pratico.

Il rapporto TAG, oltre a suggerire le soluzioni sopra esaminate prevede delle *minor changes* che ben si inquadrano nel modello dello *status quo approach*.

Tali modifiche, che sono state, altresì, oggetto di discussione durante i lavori della *Task Force on the Digital Economy* nel 2014, prevedono la riforma del paragrafo 4 dell'art. 5 del modello di convenzione OCSE nella parte in cui esclude l'esistenza di una stabile organizzazione in presenza di attività meramente ausiliarie e preparatorie.

Infatti, la *Task Force* evidenzia come l'evoluzione dei *business models* in ambito internazionale abbia progressivamente condotto a ritenere che le attività previste dalla lettera a) alla lettera d) dell'art. 5, par. 4, citato, tradizionalmente considerate preparatorie ed ausiliarie, vadano ormai ricondotte alle funzioni fondamentali dell'impresa digitale. Tanto è che, in sede di elaborazione delle modifiche, si è prospettata una radicale eliminazione del paragrafo 4 dell'art. 5 del modello OCSE, oppure, semplicemente la rimozione delle fattispecie contemplate nelle lettere da a) a d) della medesima disposizione.

Dalla lettura dei documenti OCSE oggetto delle suesposte considerazioni ci si rende conto come sia necessario, oggi, formulare delle soluzioni che siano idonee a registrare una generale accettazione, nonché, un più alto livello di condivisione fra i Paesi OCSE. In tale prospettiva, forse, la soluzione di apportare modifiche alle norme convenzionali, rappresenterebbe una strada percorribile sul piano pratico, ma anche adeguata ad allineare i criteri di collegamento territoriali ai fini dell'imposizione diretta alle nuove forme di commercio digitale.

Peraltro, con riguardo all'ordinamento italiano, l'implementazione di nuove *nexus rules* specificamente riferite alle transazioni digitali risulterebbe di agevole realizzazione, dato che, come già visto in precedenza, l'art. 162 del d.P.R. 917/1986 riproduce, nella struttura e nella sostanza, l'art. 5 del modello di convenzione OCSE.

Tuttavia, pare che le soluzioni prospettate nel *final report* non siano

state adeguatamente soppesate dal *Technical Advisory Group*, in quanto ritenute forse troppo avanzate ed “eccessive” rispetto al grado di evoluzione del commercio digitale che, in quel momento storico, non aveva destato alcuna preoccupazione con riguardo ad eventuali fenomeni di erosione delle basi imponibili.

Ma è evidente che le stesse soluzioni, nel contesto attuale, meritano l'attenzione dell'OCSE che dovrà valutare le possibilità di una loro applicazione pratica.

2.2. Il *report* del 16 settembre 2014 rassegnato dalla *Task Force on the Digital Economy*, sebbene riprenda alcune delle soluzioni prospettate dal *Technical Advisory Group* nel 2005, presenta un profilo di innovatività estremamente interessante, ossia l'introduzione della *bit tax*.

Come si legge nel capitolo 8 del *report* del 16 settembre 2014, la *bit tax* si applicherebbe al numero di *byte* utilizzati dal sito *web*, ossia al flusso di traffico digitale che transita attraverso un *software*.

Il carattere innovativo di tale criterio di tassazione risiede nella sua stessa struttura, atteso che i soggetti passivi sarebbero gli utilizzatori dei dati *web*, mentre il presupposto dell'imposta sarebbe rappresentato dalla trasmissione delle informazioni la cui acquisizione è idonea a generare profitti in capo all'utilizzatore. Il tributo, così strutturato, andrebbe a colpire una manifestazione di capacità contributiva diversa dalla produzione di reddito o dal possesso di patrimonio, in quanto la *tax liability* andrebbe valutata sulla capacità del soggetto di produrre ricchezza in una forma diversa, ossia, attraverso la trasmissione di dati informatici (*bytes*).

Stando a quanto riportato nel *report* della *Task Force*, il progetto di *bit tax* manterrebbe salva la regola della progressività, posto che verrebbe applicata sulla quantità dei dati trasmessi ma con aliquote diverse in ragione del volume d'affari dell'impresa che li utilizza.

Volgendo lo sguardo alla prospettiva italiana, l'introduzione della *bit tax* sembra, ad oggi, una soluzione meramente teorica e di difficile realizzazione. I recenti lavori della Commissione Finanze della Camera dei Deputati hanno, finora, portato alla formulazione di orientamenti contrapposti.

Da una parte, infatti, si è esaltata la portata innovativa della *bit tax*, sottolineando che si tratterebbe di un'imposta facile da gestire e da riscuotere e con la quale si possono ottenere enormi introiti che potrebbero essere devoluti ad un Fondo internazionale avente scopi sociali¹⁶.

¹⁶ Cfr. F. GALLO, *Indagine conoscitiva sulla fiscalità nell'economia digitale*, Audizione

Dall'altra parte, però, si è obiettato che, nel contesto di una pressione fiscale elevata come quella italiana, l'introduzione della *bit tax* si tradurrebbe in un ulteriore onere per le imprese che operano nel settore digitale. A sostegno della tesi, viene evidenziato come non solo un siffatto tributo potrebbe entrare facilmente in conflitto con l'IVA, ma potrebbe, altresì, rappresentare una misura fiscale discriminatoria nei confronti delle imprese che vogliono sperimentare nuovi *business models* sulla raccolta dei dati, lasciando il settore a quelle imprese che hanno già modelli consolidati di utilizzo dei dati a fini economici¹⁷.

A parere di chi scrive, ai fini della valutazione circa le possibilità di introdurre la *bit tax* nell'ordinamento italiano, deve considerarsi un ulteriore elemento, ossia, se dall'applicazione di tale tributo possa derivare un *excessive tax burden* (sia sostanziale che formale) alla stregua dei criteri fissati dalla giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani. Nel capitolo 8 del *report* del 16 settembre 2014, la *Task Force* evidenzia che, al fine di garantire l'equità fiscale fra le imprese che operano nel *business* digitale e quelle che operano nel commercio «tradizionale», si potrebbe prevedere la deduzione, dall'imposta sulle società, di un credito pari all'ammontare della *bit tax* versata.

Se è vero che, sul piano sostanziale, una siffatta previsione potrebbe mitigare il carico fiscale delle imprese rendendo, in tal modo, il tributo neutrale, è anche vero, da altra parte, che il tributo comporterebbe un aggravio degli obblighi di *compliance* a carico delle imprese, imponendo, nondimeno, un *excessive tax burden*.

Oltre alle criticità appena evidenziate, l'introduzione della *bit tax* nell'ordinamento italiano pare una soluzione di dubbia utilità pratica, atteso che il tributo troverebbe applicazione in un Paese, come l'Italia che, secondo i dati Eurostat, è ancora in fondo alla classifica dei Paesi europei per l'accesso alla rete¹⁸.

3. Con riguardo all'IVA, nel capitolo 2 del documento *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* del 16 settembre 2014, la *Task*

del 24 febbraio 2015 presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati, www.camera.it.

¹⁷ Cfr. E. CATANIA, *Indagine conoscitiva sulla fiscalità nell'economia digitale*, Audizione dell'11 dicembre 2014 presso la Commissione Finanze della Camera dei Deputati, www.camera.it.

¹⁸ Secondo i dati Eurostat il 34% della popolazione italiana non utilizza internet, mentre, secondo i dati ISTAT aggiornati al dicembre 2014, gli italiani che non utilizzano internet sarebbero il 36%.

Force sofferma l'attenzione sull'esigenza di implementare nelle discipline domestiche il principio della tassazione a destinazione.

Esigenze di omogeneizzazione delle *tax policies* in materia di IVA sulle transazioni digitali, nonché di neutralità del commercio internazionale, devono condurre gli Stati ad adottare regole comuni che siano volte ad individuare la giurisdizione fiscale nel Paese in cui si realizza l'effettivo consumo del servizio (criterio del Paese di destinazione) nei rapporti *B2C*.

In particolare, la *Task Force* individua nel regime semplificato del *one stop shop* elaborato nell'ambito dell'Unione Europea un criterio di tassazione cui dovrebbero ispirarsi gli *standard* internazionali.

Pertanto, in tale sede, si ritiene opportuno volgere l'attenzione alle nuove regole europee in tema di territorialità dell'IVA nelle transazioni digitali onde valutarne l'impatto nell'ordinamento italiano.

A partire dal 1° gennaio 2015, per effetto delle modifiche apportate all'art. 58 della direttiva 2006/112/CE ad opera della direttiva 2008/8/CE, il regime impositivo dei servizi digitali, resi in ambito *B2C*, ossia da parte di operatori stabiliti in un Paese membro (diverso dal Paese di effettiva fruizione) nei confronti dei privati consumatori stabiliti in un Paese UE, viene allineato a quello già previsto per i servizi *B2B*, ossia individuando il luogo di effettuazione dell'operazione nel Paese di destinazione del servizio stesso.

Alla luce dell'obiettivo fondamentale di «modernizzare e semplificare il funzionamento del sistema comune di IVA»¹⁹, l'art. 5 della direttiva 2008/8/CE, modificando le norme contenute nel Titolo XII, capo 6, sezioni 1 e 2 della direttiva 2006/112/CE, ha esteso alle operazioni riguardanti i servizi in regime di *B2C* in ambito UE (cd. «regime UE») il medesimo regime speciale – già introdotto come «regime particolare» dalla direttiva 2002/38/CE – con riguardo ai servizi resi da operatori extra UE nei confronti di persone che non sono soggetti passivi stabiliti in Paesi UE (cd. «regime extra UE»).

Il nuovo regime speciale prevede l'attivazione facoltativa di una procedura che si snoda attraverso una serie di adempimenti fiscali posti a carico del prestatore del servizio elettronico e che dovrebbero consentire agli Stati – nel cui territorio si realizza l'utilizzazione o la fruizione effettiva del servizio – la riscossione dell'IVA di volta in volta applicata sul servizio stesso.

Ciò è reso possibile attraverso l'istituzione del cd. «mini sportello unico»,

¹⁹ Cfr. considerando n. 2 della direttiva 2008/8/CE.

meglio noto come *mini one stop shop*, che ha la funzione fondamentale di accentrare gli anzidetti adempimenti fiscali nello Stato membro in cui viene attivata dal prestatore del servizio la procedura di identificazione.

Si tratta, invero, di una fase preliminare obbligatoria in cui l'operatore (sia UE che extra-UE) che intende fornire un servizio elettronico nei confronti di persone non soggetti passivi UE deve, in prima istanza, presentare (per via telematica) allo Stato membro di identificazione una dichiarazione di inizio di attività.

Tuttavia, va immediatamente evidenziato che l'individuazione dello Stato di identificazione segue regole differenti a seconda del luogo di stabilimento del prestatore. Infatti, se quest'ultimo ha la sede dell'attività in un Paese extra-UE, allora sarà possibile procedere alla registrazione in uno qualsiasi degli Stati membri dell'Unione Europea sulla base di una libera scelta del prestatore²⁰.

Se, invece, il soggetto passivo è stabilito in un Paese membro dell'Unione Europea, allora la procedura di identificazione andrà attivata presso l'Amministrazione finanziaria del Paese di stabilimento.

In seconda battuta, la procedura *MOSS* prevede che il soggetto passivo presenti, con cadenza trimestrale, la dichiarazione IVA, indipendentemente dal fatto che siano stati forniti o meno servizi digitali; tale onere fiscale si intende regolarmente adempiuto allorché il soggetto passivo presenti la suddetta dichiarazione entro il ventesimo giorno successivo alla chiusura del «trimestre civile».

Infine, il prestatore procederà al versamento dell'IVA incassata sulle operazioni *e-commerce* su un conto bancario indicato dallo Stato membro di identificazione.

Ma la particolarità della procedura *MOSS* risiede nel fatto che la quantificazione dell'imposta da versare, sebbene avvenga nel Paese di identificazione, soggiace alle aliquote ed alle regole IVA previste nel Paese di consumo del servizio.

Dalle considerazioni appena svolte si coglie l'effettiva attitudine della procedura *MOSS* alla semplificazione degli oneri fiscali ed alla massimizzazione della cooperazione amministrativa fra i Paesi membri dell'Unione Europea. Il *mini one stop shop* si atteggia, dunque, quale vero e proprio «centro di smistamento» che consente, da una parte, agli operatori di individuare un unico Stato di identificazione e, dall'altra parte, agli Stati membri di identificazione di garantire il corretto adempimento degli ob-

²⁰ Nella prassi però lo Stato di identificazione sarà sempre quello in cui il prestatore si è registrato all'atto dell'effettuazione del primo servizio elettronico in ambito UE.

blighi di dichiarazione e versamento da parte del prestatore e di trasferire le somme incassate allo Stato membro di utilizzazione o di fruizione effettiva del servizio.

Da ultimo, va evidenziato come il soggetto passivo che abbia esercitato l'opzione per il regime speciale non possa detrarre dall'imposta dovuta in dipendenza della procedura *MOSS* quella assolta sull'acquisto di beni e servizi. Il prestatore potrà, al più, recuperare l'IVA relativa alle operazioni passive attivando la procedura di rimborso prevista dalle direttive 2008/9/CE (per il regime UE) e 86/560/CEE (per il regime extra-UE).

Distinte considerazioni vanno svolte con riguardo al regime IVA applicato alle operazioni digitali rese in ambito *B2B*. Ai servizi digitali prestati da soggetti passivi nei confronti di committenti soggetti passivi IVA, non si applica la procedura *MOSS*, ma il diverso meccanismo del *reverse charge*: spetterà al prestatore addebitare al committente l'onere fiscale, nonché assolvere l'obbligo di presentazione dei modelli *Intrastat*.

Secondo quanto programmato dall'art. 5 della direttiva 2008/8/CE, l'introduzione delle modifiche normative sulla territorialità dell'IVA nei servizi *TBES* dovrebbe avere luogo a decorrere dal 1° gennaio 2015.

3.1. Con specifico riguardo all'ordinamento italiano, le nuove regole introdotte in materia di territorialità dell'IVA nell'ambito dei servizi digitali resi a soggetti non passivi IVA in ambito UE sono state recepite con il D. Lgs. 31 marzo 2015, n. 42, con entrata in vigore al 3 maggio 2015²¹.

Le modifiche maggiormente significative – e sulle quali vale la pena soffermare l'attenzione – sono contenute negli articoli 1, 2, 3 e 6 del predetto decreto.

L'art. 1, modificando gli artt. 7-*sexies* e 7-*septies* del d.P.R. n. 633/1972, prevede che per le prestazioni di servizi *TBES* rese nei confronti di committenti non soggetti passivi d'imposta, l'IVA è dovuta in Italia a prescindere dal luogo di stabilimento del prestatore del servizio, se il committente è domiciliato o residente nel territorio dello Stato²².

²¹ Il procedimento di recepimento delle nuove regole in tema di territorialità dell'IVA si è concluso con leggero ritardo rispetto alle originarie aspettative. Infatti, nel mese di dicembre 2014 il Governo aveva approvato uno «schema di decreto legislativo (atto n. 129) recante l'attuazione della direttiva 2008/8/CE del Consiglio che modifica la direttiva 2006/112/CE sul luogo delle prestazioni dei servizi».

²² In particolare l'art. 1 del d.lg. n. 42/2015 ha previsto la modifica delle lettere f) e g) dell'art. 7-*sexies*, comma 1, del d.P.R. n. 633/1972 nella parte in cui subordinava l'applicazione dell'IVA in Italia alla condizione che la prestazione del servizio fosse effettuata da un soggetto passivo stabilito al di fuori del territorio della Comunità.

Per le prestazioni dei servizi *TBES* rimane ferma la condizione secondo la quale esse siano utilizzate nel territorio dell'Unione europea.

L'art. 2 del decreto legislativo n. 42/2015 reca invece la disciplina dei regimi speciali per i servizi *TBES*. In particolare, viene riscritto l'art. 74-*quinquies* del d.P.R. n. 633/1972 recante la disciplina prevista per le transazioni digitali poste in essere da soggetti passivi extra-UE.

La norma del decreto attuativo prevede, altresì, l'aggiunta degli articoli 74-*sexies* e 74-*septies* al d.P.R. n. 633/1972, tenendo separati il regime speciale per i soggetti stabiliti in Paesi extra-UE con riguardo ai servizi resi a committenti non soggetti passivi UE (cd. "*regime non UE*" – art. 74-*quinquies*) dal regime speciale per i soggetti passivi stabiliti in Italia che prestano servizi a soggetti stabiliti in Paesi UE (cd. "*regime UE*" – art. 74-*sexies*).

Il nuovo "*regime non-UE*" previsto dal riformato art. 74-*quinquies* del d.P.R. n. 633/1972 prevede che i soggetti passivi domiciliati o residenti fuori dal territorio dell'Unione europea, non stabiliti né identificati in alcuno Stato membro dell'Unione, possono identificarsi in Italia al fine di assolvere agli obblighi IVA per i servizi *TBES* resi a committenti non soggetti passivi d'imposta domiciliati o residenti nell'Unione europea. L'art. 74-*quinquies* individua, pertanto, le modalità per l'identificazione dei soggetti passivi extra-UE secondo la disciplina dettata in tema di *MOSS*.

La norma pone a carico del soggetto passivo extra-UE l'obbligo di presentazione, con cadenza trimestrale, della dichiarazione recante il numero di identificazione, le aliquote applicate in ciascuno Stato membro, l'ammontare delle prestazioni di servizi effettuate in ciascuno Stato membro di consumo, suddiviso per aliquote, nonché l'ammontare dell'IVA spettante a ciascuno Stato membro di consumo. Tale obbligo sussiste anche se il prestatore extra-UE non abbia effettuato operazioni.

Entro lo stesso termine di presentazione della suddetta dichiarazione, i soggetti passivi devono procedere al versamento dell'IVA dovuta in base alla dichiarazione.

È, altresì, previsto che i soggetti passivi extra-UE identificati ai fini del *MOSS* non possono detrarre dall'imposta dovuta quella relativa agli ac-

In secondo luogo, il decreto attuativo è intervenuto sopprimendo le lettere *b*) e *i*), del primo comma dell'art. 7-*septies* nella parte in cui prevedevano che non dovessero considerarsi effettuate nel territorio dello Stato le prestazioni dei servizi *TBES* allorché rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dal territorio della Comunità europea.

quisti di beni e servizi ed alle importazioni di beni effettuati nel territorio dello Stato.

Il nuovo art. 74-*sexies* del d.P.R. n. 633/1972 istituisce il regime speciale per i servizi *TBES* resi da soggetti passivi UE. Viene stabilito che i prestatori stabiliti in uno Stato membro UE ed identificati in Italia ai fini dell'assolvimento degli obblighi in materia di imposta sul valore aggiunto possono optare per l'applicazione delle disposizioni contenute nel citato art. 74-*quinquies* del d.P.R. n. 633/1972.

Viene, altresì, precisato che tale opzione può essere esercitata anche da soggetti passivi IVA stabiliti fuori dell'Unione europea che dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Al riguardo, il secondo comma dell'art. 74-*sexies* prevede, in chiave antielusiva, che tali soggetti extra-UE che prestano servizi tramite una stabile organizzazione in Italia non possono revocare l'opzione prima del termine del secondo anno successivo a quello del suo esercizio.

Anche per i soggetti passivi che esercitano l'opzione per il regime UE vale la regola già posta dall'art. 74-*quinquies* relativa all'indetraibilità dell'imposta assolta sugli acquisti di beni e servizi, nonché sulle importazioni di beni effettuati nel territorio dello Stato.

Tuttavia, è previsto che il soggetto passivo possa esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta relativa agli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, ove spettante ai sensi degli articoli 19 e seguenti del d.P.R. n. 633/1972, dall'ammontare dell'imposta applicata alle operazioni effettuate nell'ambito delle attività non assoggettate al regime speciale svolte dal medesimo soggetto passivo.

L'art. 74-*septies* prevede la regolamentazione di un'ipotesi particolare riguardante quei soggetti passivi che, già identificati in Italia ai fini del *MOSS*, si identificano anche in un altro Stato membro.

Si prevede, in particolare, che tali soggetti passivi recuperano l'imposta relativa agli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio dello Stato detraendola dall'ammontare dell'imposta applicata alle operazioni effettuate nell'ambito delle attività non assoggettate al regime speciale.

L'art. 3 del decreto legislativo n. 42/2015 introduce l'art. 74-*octies* all'interno del d.P.R. n. 633/1972 con riguardo alle modalità di riscossione dell'IVA versata dai soggetti aderenti in Italia ai nuovi regimi UE e non-UE.

In particolare, si demanda ad un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze l'individuazione delle modalità dei versamenti.

Il decreto attuativo, al fine di adeguare il sistema dei controlli nazionali alle specificità del *MOSS*, introduce nuove norme con riguardo al

controllo delle dichiarazioni mediante l'introduzione degli articoli 54-ter, 54-quater e 54-quinquies nel d.P.R. n. 633/1972.

Il nuovo art. 54-ter, recante la disciplina dei «controlli automatizzati sui soggetti identificati in Italia», prevede che l'Amministrazione finanziaria, entro dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione trimestrale, verifichi l'avvenuta presentazione della dichiarazione da parte dei fornitori di servizi, identificati in Italia, e la rispondenza dei dati dichiarati con quelli contenuti nel portale telematico, nonché la tempestività dei versamenti dell'imposta. Se dal controllo effettuato dovesse emergere che l'imposta versata è inferiore a quella dovuta, l'Amministrazione finanziaria invia un sollecito al soggetto passivo.

Viene, altresì, previsto che, in caso di violazione persistente delle norme, l'Amministrazione finanziaria, con provvedimento motivato, può escludere il soggetto passivo dal regime MOSS. Avverso il medesimo provvedimento potrà essere proposto ricorso secondo le disposizioni del d.lg. n. 546/1992.

Il nuovo art. 54-quater reca la disciplina relativa alla «liquidazione dell'imposta dovuta relativamente ai servizi di telecomunicazione, teleradio-diffusione ed elettronici resi da soggetti non residenti».

In tale fase, l'Amministrazione finanziaria corregge eventuali errori materiali o di calcolo e controlla la rispondenza dei versamenti effettuati con quella dell'imposta risultante dalla dichiarazione. Qualora ad esito del controllo emerga un importo diverso da quello indicato, la norma prevede che ne sia data comunicazione per via elettronica al contribuente entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Ove dal controllo formale emerga una maggiore imposta dovuta, la predetta comunicazione conterrà l'intimazione ad adempiere entro sessanta giorni dal ricevimento della stessa.

Con riguardo all'attività di riscossione, la norma introduce inoltre la possibilità di ricorrere alla cooperazione amministrativa per il recupero dei crediti di cui alla direttiva 2010/24/UE e delle convenzioni internazionali fra lo Stato di consumo (Italia) e gli Stati di residenza dei prestatori dei servizi digitali, ove l'Amministrazione finanziaria dovesse verificare che il debitore non dispone di fonti di reddito o beni nel territorio dello Stato.

Infine, il nuovo art. 54-quinquies introduce il controllo sostanziale sui soggetti aderenti al regime MOSS, in relazione all'imposta dovuta in Italia.

In particolare, è stabilito che, l'Amministrazione finanziaria procede ad accertamenti in rettifica e ad accertamenti d'ufficio (induttivi), rispettivamente nei casi di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione, sulla

base di dati e notizie raccolti attraverso la cooperazione amministrativa o secondo le convenzioni internazionali in vigore, ovvero alla luce delle informazioni contenute nella documentazione elencata all'art. 63-*quater* del regolamento UE n.967/2012.

L'art. 6 del d.lg. n. 42/2015 modifica l'art. 5 del d.lg. n. 471/1997 nella parte in cui introduce specifiche ipotesi sanzionatorie configurabili all'interno del regime speciale, segnatamente con riguardo alle violazioni inerenti la dichiarazione trimestrale e la richiesta di registrazione.

Viene stabilito, in particolare, che in caso di omessa o tardiva dichiarazione dei soggetti a cui si applicano i regimi speciali la sanzione è commisurata all'ammontare dell'imposta dovuta.

Con riguardo alla prassi amministrativa, va evidenziato che, nell'attesa del recepimento nell'ordinamento italiano della modifica apportata dalla direttiva 2008/8/CE, il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, in data 30 settembre 2014, ha emesso il provvedimento con il quale ha precisato che «tenuto conto della necessità di salvaguardare la posizione dell'Italia rispetto agli obblighi derivanti dall'appartenenza all'Unione europea...si consente l'invio delle informazioni necessarie per la registrazione ai regimi MOSS da parte degli operatori interessati, a partire dal 1 ottobre 2014, ferma restando la successiva entrata in vigore della normativa di recepimento che decreterà l'effettiva applicabilità dei regimi a decorrere dal 1 gennaio 2015»²³.

Con successivo provvedimento direttoriale del 23 aprile 2015 si è proceduto alla «approvazione degli schemi di dati da trasmettere per via telematica ai fini dell'applicazione del regime speciale in materia di imposta sul valore aggiunto (denominato "Mini One Stop Shop") ai sensi degli articoli 74-quinquies, 74-sexies, 74-septies, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633 come modificato dal decreto legislativo 31 marzo 2015, n. 42 e individuazione dell'ufficio competente».

Le nuove modifiche introdotte dall'art. 5 della direttiva 2008/8/CE e recepite nell'ordinamento italiano si pongono sicuramente in linea con le esigenze di chiarezza, sistematicità e semplificazione degli oneri di *com-*

²³ Considerazioni di analogo tenore erano state già formulate dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 58/E del 31 dicembre 2009 con la quale si forniscono chiarimenti con riguardo alla «disciplina IVA del luogo di prestazione dei servizi – Direttiva n. 2008/8/CE del Consiglio del 12 febbraio 2008». Nella medesima circolare si legge che «considerato che alcune delle disposizioni della Direttiva Servizi risultano sufficientemente dettagliate e tali da consentire la diretta applicazione almeno per ciò che riguarda le regole generali, nelle more dell'adozione del formale provvedimento di recepimento delle norme comunitarie nell'ordinamento interno, si forniscono istruzioni operative di massima».

pliance cui deve ispirarsi il complesso ed articolato quadro normativo recante la disciplina IVA nella *digital economy*.

Il riordino delle regole poste a base dell'individuazione dei criteri di collegamento territoriale dell'IVA nelle operazioni *TBES* con la conseguente introduzione del *Mini One Stop Shop* rappresentano una prima importante risposta all'esigenza di ridurre i fattori di rischio delle pianificazioni fiscali e delle *harmful tax practices* che rappresentano, in ambito OCSE, i *BEPS concern* prospettati nel documento *Addressing the Tax Challenger of the Digital Economy* pubblicato dall'OCSE il 16 settembre 2014²⁴.

4. L'analisi ricostruttiva delle *guide lines* formulate dall'OCSE nei documenti riguardanti le azioni di contrasto ai fenomeni di *base erosion and profit shifting* ha messo in luce le criticità e le inadeguatezze delle *tax policies* nazionali a far fronte al rapido sviluppo dei nuovi *business models* dell'economia digitale.

La valutazione dell'impatto delle *BEPS options* nell'ordinamento italiano porta necessariamente a riflettere sull'efficienza degli strumenti in atto esistenti e, soprattutto, sulla capacità dell'ordinamento di reagire ai fenomeni di erosione della base imponibile che rappresentano il naturale effetto della estrema velocità di diffusione delle strategie di pianificazione fiscale nell'ambito dell'*e-commerce*.

Proprio per tale ragione, come è stato già evidenziato dall'OCSE nei documenti *BEPS*, si avverte in modo sempre più pressante il timore che, in un contesto quale quello attuale connotato da un sistema a "doppia velocità", il progresso tecnologico sia sempre più veloce rispetto alle *tax policies*, facendo vivere gli Stati OCSE nel costante "incubo" del *revenue loss*.

Ma, a parere di chi scrive, resta fermo che oggi, più che mai, bisogna orientare le scelte legislative verso gli standard di tassazione internazionale che tracciano il percorso lungo il quale dovranno orientarsi i *tax policy makers*.

Il processo di omogeneizzazione degli standard di tassazione ha raggiunto un livello che, oggi, può ritenersi soddisfacente. L'implementazione, negli ordinamenti nazionali, delle azioni di contrasto alle pianificazioni fiscali aggressive ed alle pratiche fiscali dannose sta progressivamente con-

²⁴ A p. 43 del medesimo documento si legge infatti che «the fundamental policy issue in relation to the international application of the VAT is whether the levy should be imposed by the jurisdiction of origin or by the jurisdiction of destination».

ducendo all'elaborazione di discipline domestiche sempre più attente alle trasformazioni del mercato e sempre meglio strutturate in modo da attrarre a tassazione ogni condotta potenzialmente idonea a realizzare casi di erosione delle basi imponibili.

Tale considerazione risulta avvalorata anche dal fatto che l'elevato livello di condivisione che si registra intorno ai nuovi standard internazionali non implica, a parere di chi scrive, questioni di integrazione multi-fonte che, invece, ancora oggi, esistono con riguardo al settore dei diritti fondamentali del contribuente, specie quelli di natura convenzionale (Convenzione europea dei diritti dell'uomo). Basti pensare, a titolo esemplificativo, che l'OCSE ha orientato le sue raccomandazioni, con riguardo all'IVA, verso il modello europeo del *mini one stop shop*, in quanto ritenuto utile per il raggiungimento dell'obiettivo generale di introdurre un criterio di tassazione improntato al *source tax approach*²⁵. Ciò dimostra come, al di là di ogni questione sui rapporti tra fonti o sui processi di integrazione, l'obiettivo dell'OCSE sia essenzialmente proteso alla creazione ed alla circolazione di *standard* di tassazione universalmente validi.

Infatti, proprio per tale ragione, se, con riguardo all'IVA, l'implementazione delle *guide lines BEPS* nell'ordinamento italiano può dirsi già attuata, con riguardo alle imposte dirette (tributi non armonizzati), le prospettive rimangono ancora in uno stadio teorico in attesa di ulteriori sviluppi in ambito OCSE.

Volgendo l'attenzione all'ordinamento italiano, va evidenziato che, ad oggi, non si registrano iniziative legislative volte a recepire le raccomandazioni dell'OCSE in materia di economia digitale.

Tuttavia, tale problematica non riguarda solamente l'ordinamento italiano. Infatti, si fa notare che «l'OCSE, e con esso numerosi Paesi occidentali, hanno fatto grandi passi avanti in questa direzione, ma per ora senza risultati concreti quantomeno in termini di iniziative legislative portate a termine»²⁶.

Tale «inerzia» dell'ordinamento italiano, trova, altresì, giustificazione nel fatto che, sia il quadro normativo esistente che la prassi, coprono già buona parte delle *guide lines* individuate nell'*action plan*; basti pensare alla

²⁵ A p. 49 del documento *Addressing the Tax Challenge of the Digital Economy* del 16 settembre 2014 si legge infatti che «The most notable application of a destination-based approach for taxing B2C cross-border supplies of services relying on a simplified registration system for non-resident suppliers, is the European Union's "One Stop Shop" scheme».

²⁶ Cfr. F. GALLO, *op. cit.*, 9.

disciplina in materia di CFC, alla deducibilità dei costi *black list*, ai prezzi di trasferimento, ecc.

Tuttavia, non va sottaciuta un'iniziativa che, sebbene non abbia avuto alcun seguito, costituisce un primo passo verso l'attuazione, sul piano pratico, delle raccomandazioni dell'OCSE con riguardo alla tassazione della *digital economy*.

Con la legge di stabilità 2014, n. 147 del 27.12.2013 è stata introdotta la cd. *web tax*, o anche nota come *Google tax*²⁷. Non si trattava, in realtà, di una vera e propria imposta ma di un insieme di disposizioni – applicabili sia ai fini dell'IVA che delle imposte sui redditi – che prevedevano la tassazione delle operazioni in ambito *B2B* aventi ad oggetto l'acquisto di servizi di pubblicità *online*. Più precisamente, con tali disposizioni si sarebbero sottoposti a tassazione i ricavi derivanti dalla vendita di pubblicità delle grandi imprese operanti nell'*e-commerce* nel Paese di loro produzione.

Sgombrando il campo da ogni ulteriore approfondimento delle disposizioni in esame, si ritiene opportuno, in questa sede, evidenziare come la

²⁷ Al comma 33, dell'art. 1 della medesima legge era previsto, ai fini dell'IVA, che «nel decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, dopo l'articolo 17 è inserito il seguente:

“Art. 17-bis. (Acquisto di pubblicità on line)

1. I soggetti passivi che intendano acquistare servizi di pubblicità e link sponsorizzati on line, anche attraverso centri media e operatori terzi, sono obbligati ad acquistarli da soggetti titolari di una partita IVA rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana.

2. Gli spazi pubblicitari on line e i link sponsorizzati che appaiono nelle pagine dei risultati dei motori di ricerca (servizi di *search advertising*), visualizzabili sul territorio italiano durante la visita di un sito internet o la fruizione di un servizio on line attraverso rete fissa o rete e dispositivi mobili, devono essere acquistati esclusivamente attraverso soggetti, quali editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario, titolari di partita IVA rilasciata dall'amministrazione finanziaria italiana. La presente disposizione si applica anche nel caso in cui l'operazione di compravendita sia stata effettuata mediante centri media, operatori terzi e soggetti inserzionisti”».

In materia di imposte sui redditi il comma 177, dell'art. 1, della l. 147/2013 prevedeva che «ferma restando l'applicazione delle disposizioni in materia di stabile organizzazione d'impresa, di cui all'articolo 162 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo alle operazioni di cui all'articolo 110, comma 7, del medesimo testo unico, le società che operano nel settore della raccolta di pubblicità online e dei servizi ad essa ausiliari sono tenute a utilizzare indicatori di profitto diversi da quelli applicabili ai costi sostenuti per lo svolgimento della propria attività, fatto salvo il ricorso alla procedura di *ru-ling* di standard internazionale di cui all'articolo 8 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326».

web tax italiana non sia stata accolta con particolare favore da parte degli operatori, così come dalla dottrina. Tanto è che, in sede di dibattito parlamentare, si è sostenuto che, ai fini dell'individuazione di soluzioni sostenibili, sul piano pratico, si rende necessaria una «rivisitazione dei principi generali su cui si fonda la fiscalità internazionale, in modo da raggiungere un maggiore e più efficace coordinamento fra i governi sulle politiche tributarie»²⁸.

Tuttavia, l'iniziativa volta ad introdurre la *web tax* non ha avuto seguito, atteso che, dopo qualche mese dall'entrata in vigore della legge di stabilità 2014, il Governo, con il d.l. 6 marzo 2014, n. 16 (cd. «*decreto salva-Roma*»), ha decretato l'abrogazione delle succitate disposizioni.

Nel solco delle considerazioni svolte si colloca la recente legge delega n. 23 dell'11.3.2014, che, all'art. 9, comma 1, lettera i), prevede che «l'introduzione, in linea con le raccomandazioni degli organismi internazionali e con le eventuali decisioni in sede europea, tenendo anche conto delle esperienze internazionali, di sistemi di tassazione delle attività transnazionali, ivi comprese quelle connesse alla raccolta pubblicitaria, basati su adeguati meccanismi di stima delle quote di attività imputabili alla competenza fiscale nazionale».

Dal tenore della disposizione appena richiamata emerge come l'obiettivo dell'ordinamento italiano sia quello di introdurre criteri di tassazione delle attività digitali che possano ispirarsi alla tecnica, già citata in precedenza, della cd. *formulary apportionment*. Si tratta di un metodo di ripartizione dei profitti di una società, o di un gruppo, – che svolge attività in più di un Paese – fra i vari Stati (della fonte o della residenza) in cui essi operano sulla base di una formula prestabilita che tenga conto di tutti i fattori che concorrono a creare ricchezza, ossia i salari, le vendite a destinazione e gli *asset*. In altri termini, l'obiettivo sarebbe quello di far

²⁸ Cfr. F. GALLO, *op. cit.*, il quale osserva che «la norma non ha convinto perché imponeva in modo surrettizio l'apertura della partita iva in Italia ai fornitori non residenti dei predetti servizi di pubblicità (editori, concessionarie pubblicitarie, motori di ricerca o altro operatore pubblicitario). Era come se si fosse voluto introdurre una presunzione assoluta di esistenza della stabile organizzazione italiana da parte di tali soggetti, in contrasto con la direttiva comunitaria in materia di IVA 2006/112/CE (artt. 44 e 196)».

Cfr. anche A. TOMASSINI e G. IASELLI, *Web-tax in cerca d'autore*, in *Corr. Trib.*, 4, 2014, 303, i quali osservano che le disposizioni in tema di *web tax* «non pare...siano idonee a positivizzare il corretto trattamento fiscale del mercato della pubblicità on line...Soltanto un intervento normativo sistematico (a livello comunitario e/o a livello OCSE)... può garantire una regolamentazione fiscale adeguata per un settore che, per definizione, non si presta ad essere delimitato entro rigidi confini territoriali e normativi».

pagare alle multinazionali aventi la sede fiscale all'estero, le imposte in Italia per la parte di ricavi che si stima sia stata prodotta nel territorio italiano²⁹.

Alla luce dei limiti e delle criticità riscontrate nella *Google tax* italiana, si è ritenuto, da più parti, che una soluzione percorribile sul piano pratico, potrebbe essere individuata nel modello della *diverted profit tax (DPT)* del Regno Unito.

Dando seguito alle raccomandazioni dell'OCSE in materia di BEPS, il Regno Unito ha introdotto la tassa sui profitti "dirottati". Il nuovo tributo – che si prevede entrerà a regime a partire dal 1° aprile 2015 – è stato ideato con il preciso obiettivo di evitare che le grandi multinazionali dell'*e-commerce* che svolgono attività in UK, dirottino gli utili su conti esteri, nonché di fare in modo che esse paghino le imposte nei Paesi di destinazione delle transazioni digitali.

Individuati i soggetti passivi nelle imprese che svolgono attività digitali, la DPT verrà applicata con un'aliquota «penalizzante»³⁰ (cd. *penalty rate*) del 25% sui profitti «dirottati» (con riguardo alle attività svolte in UK), ossia i profitti che l'Ufficio finanziario dovesse accertare come sottratti a tassazione mediante atti di elusione ed erosione delle basi imponibili.

La legge istitutiva del tributo prevede che essa si applica allorché ricorra una delle due fattispecie espressamente individuate. La prima si realizza in tutti i casi in cui una società non residente in UK ponga in essere operazioni rilevanti nel Regno Unito (cessioni di beni e prestazioni di servizi digitali) eludendo la creazione di una stabile organizzazione. Al ricorrere di tale fattispecie, l'Amministrazione finanziaria considererà l'operazione digitale come posta in essere dalla *avoided PE*, cioè dal sog-

²⁹ La soluzione dell'*apportionment* è apparsa di particolare efficienza sul piano pratico, atteso che «avrebbe l'effetto positivo di sostituire di un colpo sia il criterio di tassazione nello Stato di residenza, sia quello di tassazione nello Stato della fonte... sarebbe, quindi, propedeutico ad una effettiva e reale armonizzazione delle basi imponibili».

Cfr. sul punto A. TOMASSINI, *Stabili organizzazioni e commercio elettronico*, in *Corr. Trib.*, 19, 2014, 1505, il quale osserva che la soluzione del metodo dell'*apportionment* «pare la più affascinante, soprattutto oggi, perché manterrebbe la tematica circoscritta nella sede naturale del transfer price e dei rapporti infragruppo. Tale approccio, non considerato in passato – per la sua complessità – in sede OCSE, sembra invece essere gradito alla Commissione UE nella sua proposta di direttiva sulla CCCTB (la base imponibile comune consolidata delle imprese europee)».

³⁰ Penalizzante perché la DPT verrebbe applicata con un'aliquota più alta dell'imposta sulle società che prevede, invece, un'aliquota del 20%.

getto che rappresenta la stabile organizzazione elusa in UK, per conto della *non resident company*. Ove dall'attività posta in essere dalla *avoided PE* si possa «ragionevolmente ritenere» che la società non residente non svolge attività commerciale attraverso una stabile organizzazione in Regno Unito, allora può trovare applicazione la *DPT*.

La seconda regola, invece, mira ad evitare che società (sia residenti che non residenti) possano beneficiare di vantaggi fiscali mediante accordi privi di sostanza economica.

Tralasciando ogni ulteriore considerazione sugli aspetti tecnici della *DPT*, pare opportuno evidenziare che, per quanto l'iniziativa del Governo britannico rappresenti un modello di *tax policy* di indubbio interesse verso l'attuazione delle *BEPS guide lines* nell'ordinamento interno, l'introduzione di un tributo come la *diverted profit tax* risulterebbe di non facile applicazione ove si rifletta sul fatto che all'Amministrazione finanziaria spetterebbe il compito di determinare in via presuntiva i profitti non tassati nello Stato perché dirottati in Paesi dotati di regimi fiscali privilegiati.

Nonostante la struttura della *DPT* deponga per una applicazione tutt'altro che semplice, essa può superare le criticità ed i limiti delle *nexus rules* già oggetto di studio da parte dell'OCSE nell'ambito della tassazione dell'economia digitale.

La *DPT* si presenta, dunque, come una misura anti-abuso che legittima l'Amministrazione finanziaria a disconoscere i vantaggi conseguiti dalla *non resident company*, ossia il dirottamento dei profitti verso regimi fiscali preferenziali, applicando la fattispecie elusa attraverso il riconoscimento di una stabile organizzazione (la *avoided PE*) nello Stato della fonte.

Sulla scorta di tale considerazione, si è ritenuto che il modello britannico rappresenti una soluzione efficiente sul piano pratico in considerazione del fatto che, trattandosi di un prelievo esclusivamente diretto a contrastare le forme di pianificazione aggressiva, non agisce sulla concorrenza nel mercato, ma sulla concorrenza fiscale fra Stati e, per tale ragione, non creerebbe sovrapposizioni con l'imposta sulle società.

Tuttavia, ad avviso di chi scrive, permarrrebbe l'incertezza della formula anti-abuso relativa alla *reasonable assumption* che contrasterebbe con l'esigenza di introdurre criteri di tassazione che siano ancorati a presupposti territoriali di sicura individuazione.

Abstract

L'evoluzione delle forme di circolazione della ricchezza digitalizzata ha condotto ad una costante e progressiva diffusione di mezzi di scambio di beni e ser-

vizi totalmente svincolati da ogni criterio di spazialità e fisicità (*e-commerce* diretto). L'espansione dell'economia dematerializzata – che ha alimentato la tendenza degli operatori economici a minimizzare i costi di produzione (a partire dal carico fiscale) – ha sollevato la questione riguardante l'efficienza delle *tax policies* domestiche a far fronte ai fenomeni di erosione della base imponibile determinati dallo svolgimento di attività transfrontaliere condotte in assenza di una *significant presence* nel Paese di destinazione.

L'obiettivo del presente lavoro sarà, dunque, quello di procedere ad un'analisi della disciplina domestica in atto esistente al fine di intercettare i possibili *loopholes* e *mismatches* dell'ordinamento tributario che consentono alle *digital enterprises* di sfruttare le asimmetrie del sistema dando, così, luogo a fenomeni di erosione della base imponibile. Alla luce delle raccomandazioni OCSE in materia, si intendono prospettare talune soluzioni sia con riguardo all'imposizione diretta che a quella indiretta. Se nel campo dell'IVA il principio di tassazione nel Paese di destinazione ha trovato definitiva ed integrale applicazione a tutte le tipologie di transazioni digitali (*B2B* e *B2C*), con riguardo alle imposte indirette, l'introduzione del *source based approach* (ormai ampiamente condiviso in seno all'OCSE) appare, ad oggi, un obiettivo di non facile realizzazione.

Pertanto, si ripercorreranno le *BEPS options* formulate dall'OCSE al fine di individuarne la concreta sostenibilità pratica nella prospettiva di una loro implementazione nell'ordinamento italiano.

The increasing circulation of new business digital models led to a progressive adoption of medium of exchange of goods and services characterised by a total lack of physical and spatial connections (direct *e-commerce*). The dematerialized economy – which has led the operators to reduce the costs of production (starting from the tax burden) – arised the question concerning the suitability of domestic tax policies in contrasting base erosion and profit shifting caused by cross-border activities carried out in a lack of a significant presence within the destination country.

Therefore, this work is aimed at searching possible loopholes and mismatches within the domestic tax system that allow the digital enterprises to exploit the differences among other countries' tax system.

In the light of OECD recommendations, it worths to propose some solutions with regard to both direct and indirect taxation field.

If on one hand, as to VAT, the destination-based approach has been definitely applied to all kind of business models (*B2B* and *B2C*), on the other hand, with regard to direct taxation, the source based approach (nowadays accepted by OECD) seems to be difficult to carry out.

Finally, it will be examined the OECD BEPS option in order to verify their concrete sustainability within the Italian tax system.

F. ALFREDO GARCÍA PRATS, GIUSEPPE MELIS

Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. *Privacy*, riservatezza e protezione dei dati dinanzi all'Amministrazione finanziaria. – 3. Proporzionalità. – 3.1. Proporzionalità, onere della prova e misure anti abuso. – 3.2. Proporzionalità, meccanismi di controllo e mancanza di reciprocità. – 4. I diritti del contribuente nella normativa internazionale per la cooperazione amministrativa in materia fiscale: profili generali. – 5. I diritti procedurali tra diritti nazionali, diritto UE e diritto internazionale. – 5.1. Lo sviluppo dello strumento scambio di informazioni e la crescente rilevanza dei profili connessi alla tutela del contribuente. – 5.2. Il difficile equilibrio tra interessi pubblici e privati nelle procedure di scambio di informazioni. – 5.3. Il caso *Sabou*. – 5.4. Diritti di partecipazione e legislazione nazionale. – 5.5 I diritti di partecipazione del contribuente nella CEDU e in altre fonti del diritto. – 6. Osservazioni conclusive. La protezione dei diritti processuali dei contribuenti e il codice tributario europeo.

1. In linea generale, le norme internazionali considerano lo scambio di informazioni una procedura di carattere puramente «inter-amministrativo» con uno spazio di intervento minimo (se non inesistente) concesso ai contribuenti, e ciononostante il fatto che prima, durante e dopo lo scambio, gli stessi contribuenti siano destinatari delle conseguenze in qualità di collaboratori ovvero di soggetti sottoposti ad accertamento. Nella maggior parte dei casi, la definizione della posizione giuridica dei contribuenti rispetto alla procedura di scambio di informazioni viene lasciata al diritto interno di ciascuno Stato interessato, secondo il principio di autonomia in ambito procedimentale¹.

* I paragrafi 1, 2, 3 and 4 sono stati redatti dal prof. Alfredo Garcia Prats dell'Università di Valencia; i paragrafi dal 5.1. al 6 sono stati redatti dal prof. Giuseppe Melis della LUISS Guido Carli di Roma. Essi traggono spunto dalle relazioni presentati dagli Autori al convegno EATLP 2014 tenutosi ad Istanbul, Si ringraziano i dott. Giuseppe Giangrande, Matteo Golisano, Susanna Mascia, Alessio Persiani e Federico Rasi per l'assistenza alla traduzione.

¹ L.A. MARTÍNEZ GINER, *La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Iustel, Madrid, 2008; M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ, *La tutela del con-*

In effetti, dalla Direttiva 2011/16/UE, dal nuovo approccio sotteso all'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE, dallo sviluppo del FATCA e dalle successive convenzioni internazionali rivolte all'attuazione di quest'ultimo, nonché, infine, dallo *standard* per lo scambio automatico delle informazioni finanziarie previsto dall'OCSE, emerge una limitata considerazione per la posizione giuridica del contribuente nelle procedure relative allo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali. Il «criterio guida» per lo sviluppo dei nuovi *standard* internazionali sembra dunque essere essenzialmente costituito dall'*efficacia* della procedura.

In una situazione del genere, la tutela dei diritti del contribuente risulta affidata, in via principale – quando non, addirittura, esclusiva – al diritto (tributario) interno degli Stati coinvolti nello scambio di informazioni. Tuttavia, tenuto conto del crescente ruolo che la cooperazione tra le amministrazioni fiscali dei diversi Stati sta acquisendo, la tutela dei diritti del contribuente non dovrebbe, a nostro avviso, rimanere una questione affidata alle valutazioni unilaterali degli Stati coinvolti. A questo riguardo, le maggiori perplessità sorgono soprattutto in relazione ai caratteri di generalità ed automaticità dei meccanismi di cooperazione internazionale.

In tale contesto, possono rivestire particolare importanza le previsioni della Convenzione europea dei diritti dell'uomo e della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Diversi sono gli elementi da considerare in proposito.

In primo luogo, è importante verificare se i meccanismi di scambio delle informazioni incidano sul diritto alla *privacy* e in quale misura il carattere di riservatezza previsto nei trattati a proposito di tali meccanismi garantisca la protezione dei dati dei contribuenti.

In secondo luogo, un aspetto meritevole di considerazione riguarda il riconoscimento a favore dei contribuenti di diritti di carattere procedimentale, strumentali alla previsione, ad opera di fonti di livello sovra-

tribuyente en relación con las actuaciones de intercambio de información tributaria en el ámbito internacional, in *Intercambio de información tributaria en el ámbito internacional*, Aranzadi, Navarra, 2011, 138 ss.; F. FERNÁNDEZ MARÍN, *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2007; *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, a cura di G. Kofler, P. Pistone, M. Maduro, IBFD, Amsterdam, 2011; S. DE MIGUEL ARIAS, *Los derechos de los obligados tributarios ante los requerimientos de información entre Estados miembros de la Unión Europea en la Directiva 2011/16/UE*, Civitas, REDF, 156/2012; T. SCHENK-GEERS, *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, XXIV, Wolters Kluwer, Eucotax, 2009.

zionale, di efficaci meccanismi di tutela dei diritti fondamentali dei medesimi soggetti. In questo senso, occorre analizzare se il diritto di difesa, nelle sue declinazioni del diritto di essere informati, del diritto di essere ascoltati e del diritto di presentare ricorso, assicuri una protezione sufficiente dei diritti dei contribuenti. Precisamente, occorre verificare se al riconoscimento del diritto di difesa sotto il profilo sostanziale si connetta la previsione di tutele procedurali rivolte a rendere effettivo l'esercizio del diritto in questione (*ubi ius, ibi remedium*).

In terzo luogo, e in collegamento con quanto sopraindicato, occorre comprendere quale grado di validità debba essere riconosciuto ai dati ottenuti mediante lo scambio di informazioni ai fini delle attività di controllo e accertamento condotte nei confronti dei contribuenti. Occorre stabilire, in particolare, se i dati ottenuti possano o meno essere considerati come elementi di prova e come debbano qualificarsi, sotto il profilo giuridico, le informazioni ottenute e trasmesse. Le norme di fonte internazionale non stabiliscono un livello minimo di contenuto o una specifica formalizzazione, di carattere documentale, dei dati oggetto dello scambio; ciò che rende liberi per ciascuno Stato interessato la valutazione e l'apprezzamento del grado di validità dei dati e delle informazioni scambiati. Meritano particolare attenzione i casi di informazioni ottenute in violazione della normativa rilevante di un altro Stato – è il caso specifico dei dati rubati – e che, dunque, sono considerate come illegalmente acquisite in base alla legislazione di tale Stato. Non a caso, quali diritti possano essere fatti valere in tal caso dai contribuenti e secondo quali meccanismi procedurali, costituiscono temi che hanno dato luogo, e continueranno a dar luogo, a decisioni di segno opposto nei diversi Paesi.

Ovviamente, la necessità di tener conto al contempo dei nuovi *standard* e del nuovo approccio adottato a livello internazionale in tema di scambio di informazioni e di tutela dei diritti dei contribuenti solleva il tema dell'opportunità di avere uno statuto dei diritti dei contribuenti uniforme a livello internazionale o, quantomeno, europeo o se, invece, si tratti di un obiettivo troppo ambizioso, tenuto conto che in molti Paesi vi è ancora la necessità di riaffermare la tutela di tali diritti a livello meramente interno. Tuttavia, non v'è dubbio che alla crescente internazionalizzazione e standardizzazione dello scambio di informazioni si accompagnerà un'esigenza sempre più avvertita di riconoscere ai contribuenti una protezione dei loro diritti secondo uno *standard* comune.

Infine, posto che il nuovo *standard* di scambio automatico di informazioni cambia il modello di cooperazione internazionale tra le amministrazioni fiscali, occorre valutare se, e in quale misura, la proporzionalità

delle norme tributarie previste ed adottate al fine di prevenire l'evasione fiscale internazionale debba essere riconsiderata o, quantomeno, valutata alla luce di nuovi criteri. A questo riguardo, verrà rivolta specifica attenzione all'adeguatezza, sotto il profilo della conformità al principio di proporzionalità, degli *standard* elaborati attraverso accordi intergovernativi sulla scorta del modello FATCA.

2. La c.d. *datafication* ed il largo uso di applicazioni tecnologiche sta mutando il senso e la percezione del diritto alla *privacy* e della sua tutela². I dati personali sono divenuti un bene di consumo, un bene dotato di autonomo valore, e ciò vale anche per le Amministrazioni finanziarie dei diversi Paesi intente a scambiarsi tra di loro.

La Convenzione europea dei diritti dell'uomo stabilisce all'art. 8 (diritto al rispetto della vita privata e familiare) che «1. Ogni persona ha diritto al rispetto della sua vita privata e familiare, del suo domicilio e della sua corrispondenza. 2. Non può esservi ingerenza della pubblica autorità nell'esercizio di tale diritto se non in quanto tale ingerenza sia prevista dalla legge e in quanto costituisca una misura che, in una società democratica, è necessaria per la sicurezza nazionale, l'ordine pubblico, il benessere economico del paese, la prevenzione dei reati, la protezione della salute o della morale, o la protezione dei diritti e delle libertà altrui».

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea riconosce il diritto al rispetto della vita privata e familiare, del proprio domicilio e delle proprie comunicazioni (art. 7) e accorda protezione altresì ai dati di carattere personale dell'individuo (art. 8). Quest'ultima previsione consente anche all'interessato di accedere ai dati raccolti che lo riguardano e di ottenerne la rettifica.

Pertanto, la Convenzione e la Carta riconoscono che qualsiasi interferenza pubblica nella vita privata dell'individuo possa avvenire:

- se è in conformità con la legge;
- allorché sia necessaria;
- purché sia fondata su un valido motivo di interesse generale, come ad esempio il benessere economico della società, che, dal nostro punto di vista, può essere definito come l'equa e giusta contribuzione alle spese pubbliche.

Il principale profilo rilevante in riferimento al diritto fondamentale alla

² O. TENE, J. POLONETSKY, *Big data for all: privacy and user control in the age of analytics*, in *11 Northwestern Journal of Technology and Intellectual Property*, 2013, 239 e ss.

protezione dei dati personali attiene al se, e fino a che punto, tale diritto possa rappresentare un limite all'attuazione dei meccanismi di scambio di informazioni. In altri termini, ci si deve chiedere se il diritto alla *privacy* possa essere efficacemente invocato quale limite allo scambio di informazioni.

Per quanto riguarda le informazioni riferite ai redditi di capitale o aventi natura finanziaria, la progressiva eliminazione del segreto bancario quale valida giustificazione a livello nazionale – riconducibile, in ultima analisi, alla protezione dei dati personali – limita la possibilità di invocare la protezione dei dati personali quale limite allo scambio di informazioni, sia che si tratti di scambio su richiesta, sia che si tratti di scambio di carattere automatico fondato su *standard* precedentemente concordati. Solo altri motivi di confidenzialità, come ad esempio il segreto professionale, costituiscono ancora un valido limite all'obbligo di fornire informazioni nonostante la loro prevedibile rilevanza³.

Il diritto alla protezione dei dati personali può difficilmente venire in questione allorché si tratti di informazioni rilevanti ai fini tributari, dal momento che i profili di carattere economico si situano al di fuori del nucleo centrale di tutela del diritto alla *privacy*. Le Corti costituzionali di diversi Paesi hanno condiviso tale orientamento, tra cui la Corte costituzionale spagnola⁴. In vari Paesi vi sono notevoli limiti al riconoscimento del diritto alla *privacy* quale effettivo limite allo scambio di informazioni o all'utilizzo di dati di natura economica rilevanti ai fini tributari. Le Corti costituzionali di numerosi Paesi hanno statuito, infatti, che dal diritto alla protezione dei dati personali non può farsi discendere il diritto al segreto bancario, ritenendo che debba attribuirsi rilievo preminente agli interessi finanziari dello Stato, rivolti alla salvaguardia di una corretta ed equa distribuzione degli oneri fiscali tra i contribuenti. In altri casi, le Corti costituzionali hanno ritenuto che il diritto alla protezione dei dati personali non potesse essere validamente invocato per vietare l'utilizzo ai fini degli accertamenti tributari dei dati illegittimamente sottratti (c.d. *stolen data*) evidenziando che ciò non dava luogo ad una violazione o limitazione del

³ Occorre tener conto del fatto che in materia di contrasto al riciclaggio di denaro, nel caso in cui il professionista non era parte in causa, il segreto professionale non è stato preso in considerazione al fine di individuare i casi di comunicazione delle transazioni sospette e la Corte europea dei diritti dell'uomo ha ritenuto un tale approccio legittimo rispetto al diritto fondamentale al trattamento dei dati personali (Corte EDU, *Michaud v. France* del 6 dicembre 2012, App. 12323/2011).

⁴ STC 110/84.

nucleo centrale del diritto alla *privacy*⁵. Il Tribunale costituzionale tedesco, in una sentenza del 9 novembre 2010⁶, ha ritenuto – in un caso di utilizzo di dati illegittimamente sottratti nell’ambito di un procedimento penale tributario che aveva fatto sorgere la necessità di entrare nel domicilio del contribuente per la ricerca di prove – che il materiale probatorio raccolto sia inutilizzabile in via assoluta solo ove si violi il nucleo fondamentale del diritto alla *privacy*. Il Tribunale costituzionale tedesco sembra, dunque, accettare che il materiale probatorio, anche ove acquisito illegittimamente, possa essere utilizzato ai fini dell’accertamento tributario, salvo che incida sul nucleo fondamentale del diritto alla protezione dei dati personali⁷. La Corte europea dei diritti dell’uomo, nella sentenza *Michaud* del 6 dicembre 2012, ha ritenuto che l’obbligo di denuncia di comportamenti fraudolenti non pregiudicasse in modo sproporzionato il segreto professionale, in quanto tale obbligo non trovava applicazione nello svolgimento dell’attività difensiva propria dell’avvocato.

Nonostante l’apparente ritrosia a riconoscere nel diritto alla riservatezza un limite effettivo allo scambio di informazioni e, in alcuni casi, all’utilizzo di dati originariamente acquisiti in modo illegittimo, occorre tenere conto del fatto che alcuni dei dati ottenuti mediante lo scambio di informazioni potrebbero assumere rilievo all’interno di procedimenti penali; procedimenti nei quali occorre prestare maggiore attenzione alla salvaguardia dei diritti fondamentali dell’individuo. Per questa ragione, alcuni autori affermano la necessità di una maggiore attenzione al tema della tutela dei diritti fondamentali anche nell’ambito dei procedimenti di carattere amministrativo⁸. Si tratta dell’unico modo per contrastare il crescente rilievo dei profili penali nell’ambito degli accertamenti tributari e il progressivo «annacquamento» dei diritti individuali all’interno di procedimenti penali aventi ad oggetto violazioni di carattere tributario; ciò conduce ad

⁵ Su tale tema si rinvia a F. PITRONE, *Scambio di informazioni e lotta all’evasione fiscale: fino a che punto il fine giustifica i mezzi?*, su questa Rivista.

⁶ 2 BvR 2101/09.

⁷ W. KESSLER, R. EICKE, *To Buy, or Not to Buy: Germany’s Quest Against Tax Evasion*, in *Tax Notes International*, 2010; G. MAISTO, *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, in *The impact of the European Convention on Human rights on Tax Procedures and Sanctions with Special Reference to Tax Treaties and the EU Arbitration Convention*, a cura di G. Kofler, M. Poiarses Maduro, P. Pistone, IBFD, Amsterdam, 2011, 386.

⁸ J. MARTÍN QUERALT, *Delito fiscal y delito de blanqueo de capitales*, in *Intercambio de información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, a cura di F.A. García Prats, IEF, 2014.

un costante rafforzamento dei poteri dell'Amministrazione finanziaria nel processo penale e nell'esecuzione della relativa decisione.

Un altro profilo degno di riflessione consiste nel chiedersi se lo scambio automatico di informazioni costituisca il modo migliore per proteggere il diritto alla *privacy*, considerando l'utilizzo che potenzialmente può essere effettuato delle enormi quantità di dati e informazioni scambiate. In questo senso, va ricordato che la cooperazione giudiziaria internazionale – attraverso le richieste di rogatoria – si svolge e si sviluppa, di norma, attraverso i canali diplomatici: ne deriva che, in alcuni casi, lo scambio di informazioni può consentire al Governo o all'Amministrazione finanziaria di accedere alle informazioni rilevanti sulla base di un percorso parallelo e più rapido rispetto a quello seguito dal giudice competente o dalla Corte.

Queste situazioni dimostrano il rafforzamento delle funzioni e dei poteri dell'Amministrazione finanziaria e la loro prevalenza rispetto alle libertà e ai diritti degli individui; ciò suggerisce l'opportunità di predisporre meccanismi di controllo volti ad impedire l'utilizzo improprio di tali poteri o l'utilizzo improprio delle informazioni in modo da pregiudicare in modo indesiderato la posizione dei contribuenti e/o degli intermediari.

Detto questo, si deve riconoscere che lo scambio di informazioni si basa su interessi meritevoli di tutela, riconducibili a quelli finanziari dello Stato, che promuovono il benessere sociale e che, in ultima analisi, si ricollegano al fine di attuare una corretta ripartizione dei carichi impositivi, tutelando le ragioni di coloro che adempiono regolarmente ai doveri tributari rispetto a coloro che possono essere tentati dal non farlo.

3. Prima di concludere nel senso dell'assenza di contrasto tra i meccanismi di scambio di informazioni e il diritto alla tutela dei dati personali e/o altri diritti fondamentali, tuttavia, il requisito di necessità cui annette rilevanza tanto la CEDU quanto la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, impone di verificare se le misure rivolte al perseguimento dei suddetti interessi meritevoli di tutela rispettino il principio di proporzionalità.

Al principio di proporzionalità dovrebbe annettersi un ruolo molto rilevante nello sviluppo dello *standard* per lo scambio (automatico) di informazioni, ai fini della sua conformità al principio di legalità.

Particolarmente rilevanti al riguardo sono il riconoscimento della protezione dei dati personali come diritto fondamentale nell'ambito della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, e il suo sviluppo nella Direttiva 95/46/CE, che, nel bilanciare l'elevato livello di protezione per la

privacy e la libera circolazione dei dati personali all'interno dell'UE, pone un limite alla raccolta ed all'utilizzo dei dati personali.

Molti sono i dubbi che sollevano le ipotesi in cui è possibile effettuare il trattamento dei dati ai fini dello scambio di informazioni elencate all'art. 7, della Direttiva 95/46/CE⁹.

È sorto un dibattito in merito alla necessità che, precedentemente al trattamento dei dati, il soggetto interessato – vale a dire, nel nostro caso, il contribuente – esprima in modo inequivoco il proprio consenso, ciò che, peraltro, consentirebbe al contribuente stesso di venire a conoscenza dei contenuti della richiesta di scambio e, dunque, di tutelare adeguatamente i propri diritti. D'altra parte, tuttavia, condizionare l'attività di accertamento alla previa notifica ed espressione del consenso da parte del contribuente lascerebbe a quest'ultimo la possibilità di rendere inefficace l'attività stessa, mediante la semplice negazione del consenso medesimo.

A questo proposito, occorre tenere conto delle altre situazioni che legittimano il trattamento dei dati a fini dello scambio di informazioni.

Gli Stati membri prevedono che il trattamento dei dati personali sia possibile solo se ciò sia necessario: (...) c) *per adempiere un obbligo legale al quale è soggetto il responsabile del trattamento*; d) *per la salvaguardia dell'interesse vitale della persona interessata, oppure*, e) *per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il responsabile del trattamento o il terzo a cui vengono comunicati i dati*, oppure, f) *per il perseguimento dell'interesse legittimo del responsabile del trattamento oppure del o dei terzi cui vengono comunicati i dati, a condizione che non prevalgano l'interesse o i diritti e*

⁹ «Art. 7. Gli Stati membri dispongono che il trattamento di dati personali può essere effettuato soltanto quando:

a) la persona interessata ha manifestato il proprio consenso in maniera inequivocabile, oppure

b) è necessario all'esecuzione del contratto concluso con la persona interessata o all'esecuzione di misure precontrattuali prese su richiesta di tale persona, oppure

c) è necessario per adempiere un obbligo legale al quale è soggetto il responsabile del trattamento, oppure

d) è necessario per la salvaguardia dell'interesse vitale della persona interessata, oppure

e) è necessario per l'esecuzione di un compito di interesse pubblico o connesso all'esercizio di pubblici poteri di cui è investito il responsabile del trattamento o il terzo a cui vengono comunicati i dati, oppure

f) è necessario per il perseguimento dell'interesse legittimo del responsabile del trattamento oppure del o dei terzi cui vengono comunicati i dati, a condizione che non prevalgano l'interesse o i diritti e le libertà fondamentali della persona interessata, che richiedono tutela ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1».

le libertà fondamentali della persona interessata, che richiedono tutela ai sensi dell'articolo 1, par. 1.

Pertanto, vi sono ulteriori motivi di interesse pubblico che possono legittimare il trattamento dei dati, e lo scambio di informazioni soddisfa chiaramente il requisito di interesse pubblico, posto che i dati vengono comunicati ad un soggetto esercente un potere pubblico e che persegue un legittimo interesse.

Tuttavia, il trattamento di tali dati deve essere effettuato in modo conforme al principio di proporzionalità, non eccedendo quanto necessario e sempreché non prevalgano l'interesse o i diritti e le libertà fondamentali della persona interessata, che richiedono tutela ai sensi dell'articolo 1, par. 1, vale a dire i diritti fondamentali e le libertà dell'individuo e il diritto alla *privacy* rispetto al trattamento dei dati personali.

L'art. 6 della Direttiva, con riferimento alla qualità dei dati raccolti, afferma un generale principio di loro proporzionalità rispetto ai fini della raccolta stessa¹⁰.

A questo proposito, è importante evidenziare le potenziali ripercussioni, sui proposti nuovi *standard* per lo scambio automatico di informazioni, dell'interessante sentenza della Grande Sezione della Corte di giustizia dell'Unione europea dell'8 aprile 2014 nelle cause riunite C-293/12 e C-594/12¹¹. Con questa decisione, la Corte dichiara l'invalidità della Direttiva 2006/24/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 15 marzo 2006, riguardante la conservazione di dati generati o trattati nell'ambito della fornitura di servizi di comunicazione elettronica accessibili al pub-

¹⁰ «Art. 6. 1. Gli Stati membri dispongono che i dati personali devono essere:

- a) trattati lealmente e lecitamente;
- b) rilevati per finalità determinate, esplicite e legittime, e successivamente trattati in modo non incompatibile con tali finalità. Il trattamento successivo dei dati per scopi storici, statistici o scientifici non è ritenuto incompatibile, purché gli Stati membri forniscano garanzie appropriate;
- c) adeguati, pertinenti e non eccedenti rispetto alle finalità per le quali vengono rilevati e/o per le quali vengono successivamente trattati;
- d) esatti e, se necessario, aggiornati; devono essere prese tutte le misure ragionevoli per cancellare o rettificare i dati inesatti o incompleti rispetto alle finalità per le quali sono rilevati o sono successivamente trattati, cancellati o rettificati;
- e) conservati in modo da consentire l'identificazione delle persone interessate per un arco di tempo non superiore a quello necessario al conseguimento delle finalità per le quali sono rilevati o sono successivamente trattati...».

¹¹ Corte Giustizia UE, 8 aprile 2014, C-293/12 e C-594/12, *Digital Rights Ireland e Seitlinger e altri*.

blico o di reti pubbliche di comunicazione e che modifica la Direttiva 2002/58/CE.

Innanzitutto, la Corte osserva che è possibile conservare i dati, in particolare: (1) per conoscere l'identità della persona con cui un abbonato o un utente registrato ha comunicato e con quale mezzo; (2) per stabilire il tempo della comunicazione e il luogo dal quale questa è avvenuta; nonché (3) per conoscere la frequenza delle comunicazioni dell'abbonato o dell'utente registrato con talune persone nel corso di un determinato periodo.

Queste informazioni, prese nel loro complesso, possono permettere di trarre conclusioni molto precise riguardo alla vita privata delle persone i cui dati sono stati conservati, come le abitudini quotidiane, i luoghi di soggiorno permanente o temporaneo, gli spostamenti giornalieri e non, le attività svolte, le relazioni sociali delle stesse persone e gli ambienti sociali da esse frequentati.

La Corte è dell'opinione che la Direttiva, consentendo la conservazione di tali dati e permettendo alle competenti autorità nazionali l'accesso ai medesimi, interferisca in modo particolarmente profondo con il diritto fondamentale al rispetto della vita privata ed alla protezione dei dati personali. Inoltre, la circostanza che la conservazione dei dati e l'utilizzo ulteriore degli stessi siano effettuati senza che l'abbonato o l'utente registrato ne siano informati, può ingenerare nelle persone interessate la sensazione che la loro vita privata sia oggetto di costante sorveglianza.

La Corte afferma, tuttavia, che la conservazione dei dati imposta dalla Direttiva non è tale da pregiudicare il contenuto essenziale del diritto fondamentale al rispetto della vita privata ed alla protezione dei dati personali. La Direttiva, infatti, non permette di venire a conoscenza del contenuto delle comunicazioni elettroniche in quanto tali, e impone ai fornitori di servizi di comunicazione elettronica il rispetto di taluni principi di protezione e di sicurezza dei dati.

Nel caso di specie, la Corte osserva come il potere discrezionale del legislatore dell'Unione risulti ridotto e di conseguenza sia necessario procedere ad un controllo stretto, tenuto conto, da un lato, dell'importante ruolo svolto dalla protezione dei dati personali sotto il profilo del diritto fondamentale al rispetto della vita privata e, dall'altro, della portata e della gravità dell'ingerenza nel medesimo diritto che la Direttiva 2006/24 comporta.

Benché la conservazione dei dati richiesta dalla Direttiva possa essere considerata appropriata per il conseguimento degli scopi perseguiti dalla stessa, l'interferenza della medesima con il rispetto dei diritti fonamen-

tali in esame resta comunque ampia e particolarmente seria tanto da non limitarsi allo stretto necessario.

Inoltre, la conservazione dei dati allo scopo della loro possibile trasmissione alle competenti autorità nazionali persegue autenticamente un obiettivo di interesse generale, precisamente la lotta contro la criminalità grave e, in ultima analisi, la sicurezza pubblica.

Comunque, la Corte è dell'opinione che, *con l'adozione della Direttiva sulla conservazione dei dati, il diritto dell'UE ha ecceduto i limiti imposti dal rispetto del principio di proporzionalità*. In primo luogo, la Direttiva si applica, in maniera generalizzata, a tutti gli individui, a tutti i mezzi di trasmissione elettronica e a tutti i tipi di traffico dati, senza che sia fatta alcuna differenziazione, limitazione o eccezione allo scopo di perseguire l'obiettivo di contrastare reati gravi. In secondo luogo, la Direttiva fallisce nel fissare qualunque criterio oggettivo che permetta di delimitare l'accesso delle autorità nazionali competenti ai dati ed il loro uso ulteriore a fini di prevenzione, di accertamento o di indagini penali riguardanti reati che possano, con riguardo alla portata e alla gravità dell'ingerenza nei diritti fondamentali in questione, essere considerati sufficientemente gravi da giustificare siffatta ingerenza. Al contrario, la Direttiva effettua un generico richiamo al concetto di "reati gravi", rinviando per la loro definizione a quella fornita da ciascuno Stato membro nel proprio diritto interno.

Inoltre, la Direttiva non contiene le condizioni sostanziali e procedurali che regolano l'accesso delle competenti autorità nazionali ai dati conservati ed il loro conseguente uso. In particolare, l'accesso ai dati non è condizionato ad una preventiva autorizzazione da parte di un giudice o di una autorità amministrativa indipendente.

La proporzionalità diventa, allora, l'elemento chiave per verificare se i meccanismi di protezione disegnati dagli Stati Membri siano adeguati o eccessivi per ottenere i risultati che mirano a perseguire. E, a tal proposito, si pone il successivo problema se l'accertamento del requisito della proporzionalità sia uno strumento che possa essere impiegato nell'analisi delle misure con cui sono implementati i nuovi *standard* dello scambio automatico di informazioni; infine, sotto ancora un altro punto di vista, si pone il problema se, una volta implementato il nuovo *standard* di scambio automatico di informazioni, la proporzionalità possa alterare l'analisi di compatibilità e di adeguatezza delle tradizionali misure anti abuso che principalmente riguardano le operazioni transnazionali.

Intendiamo qui analizzare, passo per passo, le argomentazioni della Corte di Giustizia UE, per verificare fino a quale limite la stessa linea di ragio-

namento possa essere applicata al proposto nuovo *standard* di scambio automatico di informazioni.

Il primo elemento che merita di essere menzionato è il fatto che il principio di proporzionalità può trovare applicazione anche in casi in cui il diritto alla *privacy* del contribuente non viene in rilievo in quanto tale. Si tratta, tuttavia, di una circostanza che si pone in aperto contrasto con l'approccio al problema adottato dalle Corti costituzionali di alcuni Stati Membri.

Il secondo elemento da prendere in considerazione è che lo scambio automatico di informazioni può essere giustificato da valide ragioni di pubblico interesse, ma, ciò nonostante, non ne deriva che ogni tipo di scambio automatico di informazioni possa essere considerato in linea con la normativa e giustificato da tale interesse generale. La rilevanza dei dati richiesti, ottenuti e analizzati, infatti, deve, comunque, essere attentamente valutata e preventivamente definita. A differenza che nello scambio di informazioni a richiesta, in quello automatico la rilevanza dei dati deve essere preventivamente valutata, più precisamente al momento dell'individuazione degli scopi per i quali utilizzare le informazioni da scambiare. Il concetto della *prevedibile rilevanza* delle informazioni è ancora centrale e non può essere superato da semplici cambiamenti nel sistema di scambio, da uno su richiesta ad uno automatico.

A questo riguardo, la citata sentenza della Corte di Giustizia UE dell'8 aprile 2014 può offrire alcuni validi spunti di riflessione. Il principio di proporzionalità non è rispettato dalla Direttiva 2006/24/CE, al punto che l'ampia gamma di poteri che essa accorda non si riferisce a quanto strettamente necessario al fine di assicurare la sicurezza del trattamento, stabilendo un *sistema di sorveglianza eccessivo*.

Secondo l'opinione della Corte, quanto al carattere necessario della conservazione dei dati imposta dalla Direttiva 2006/24, si deve constatare che la lotta contro la criminalità grave, in particolare contro la criminalità organizzata e il terrorismo, è di capitale importanza per garantire la sicurezza pubblica e la sua efficacia può dipendere in larga misura dall'uso delle moderne tecniche di indagine. Tuttavia, un simile obiettivo di interesse generale, per quanto fondamentale, *non può di per sé giustificare il fatto che una misura di conservazione*, come quella istituita dalla Direttiva 2006/24, sia considerata necessaria ai fini della suddetta lotta.

L'adeguatezza deve essere riferita ai fatti rilevanti, poiché la necessità di preservare la *privacy* consente di ottenere solo dati fiscalmente rilevanti. Prevedendo che oggetto dello scambio sia una larga massa di dati, si corre il rischio di violare il principio di proporzionalità, al punto che appare

dubbio se tutti i dati raccolti siano utilizzabili dall'Amministrazione fiscale cui sono destinati.

La proporzionalità è inoltre violata allorché non si introduce alcuna limitazione o eccezione allo scopo di meglio raggiungere l'obiettivo della Direttiva circa i requisiti dei dati. La Corte valuta, sulla base di questo principio, la circostanza che la Direttiva 2006/24 si applichi in maniera generalizzata a qualsiasi persona ed a qualsiasi mezzo di comunicazione elettronica (paragrafo 57) e il modo pure generalizzato con cui persone e mezzi sono coinvolti nel *meccanismo di conservazione dei dati*, senza la necessità di dimostrare neppure un collegamento *indiretto* con gli obiettivi che la Direttiva si prefigge, qual è di trovarsi in una situazione che possa dar luogo a indagini penali. Pertanto, la Corte suggerisce che debba essere addotta qualche prova capace di suggerire che la condotta *possa avere un collegamento*, anche indiretto o remoto, con uno degli obiettivi della Direttiva, *id est* il perseguimento di un reato grave. Il non prevedere, invece, alcuna deroga, è un meccanismo che dimostra, una volta di più, la mancanza di proporzionalità, specialmente quando è coinvolto l'obbligo del segreto professionale (paragrafo 58).

La Direttiva non contiene poi un adeguato rinvio agli obiettivi della sorveglianza – il contrasto di reati gravi – essendo questi stabiliti da ogni Stato¹². Non vi è neppure necessità di precisare l'esito di ciò se l'oggetto della Direttiva – l'acquisizione di dati prevedibilmente rilevanti a fini fiscali – è definito da un terzo Stato. Il principio di proporzionalità imporrebbe, invece, di precisare che l'utilizzo dei dati ottenuti deve limitarsi a quanto necessario al perseguimento degli scopi della Direttiva al fine di rispettare i limiti derivanti dai diritti fondamentali sanciti agli articoli 7 e 8 della Carta.

La proporzionalità viene in rilievo anche con riferimento alle condizioni per l'accesso e l'uso dei dati ottenuti dalle competenti autorità nazionali. La protezione dei diritti fondamentali richiede che la Direttiva – e non le norme nazionali di implementazione – contengano *condizioni* sia sostanziali che procedurali relative a tale accesso ai dati ed al loro conse-

¹² La Corte osserva (punto 60) che la Direttiva omette di prevedere qualunque criterio oggettivo che permetta di delimitare l'accesso delle autorità nazionali competenti ai dati e il loro uso ulteriore a fini di prevenzione, di accertamento o di indagini penali riguardanti reati che possano, con riguardo alla portata e alla gravità dell'ingerenza nei diritti fondamentali sanciti agli articoli 7 e 8 della Carta, essere considerati sufficientemente gravi da giustificare siffatta ingerenza.

guente uso. Omettere di fare ciò può risolversi in una violazione del principio di proporzionalità.

La proporzionalità si riferisce anche al potenziale uso *qualificato* dei dati ed al controllo giudiziario su tale uso. Il paragrafo 62 della sentenza è rilevante a questo riguardo: «In particolare, la Direttiva 2006/24 non prevede alcun criterio oggettivo che permetta di limitare il numero di persone che dispongono dell'autorizzazione di accesso e di uso ulteriore dei dati conservati a quanto strettamente necessario alla luce dell'obiettivo perseguito. Soprattutto, l'accesso ai dati conservati da parte delle autorità nazionali competenti non è subordinato ad un previo controllo effettuato da un giudice o da un'entità amministrativa indipendente la cui decisione sia diretta a limitare l'accesso ai dati e il loro uso a quanto strettamente necessario per raggiungere l'obiettivo perseguito e intervenga a seguito di una richiesta motivata delle suddette autorità presentata nell'ambito di procedure di prevenzione, di accertamento o di indagini penali. Non è neppure stato previsto un obbligo preciso degli Stati membri volto a stabilire simili limitazioni».

La proporzionalità richiede, invece, di limitare lo scopo dei dati coinvolti attraverso la fissazione di un criterio obiettivo che condizioni il loro uso coerentemente con le finalità delle norme e, ancora più importante, l'uso dei dati dovrebbe essere verificato da *un giudice o da un'autorità amministrativa indipendente* che abbia il potere di controllare il rispetto del principio in esame. Altrimenti, sostiene la Corte, la Direttiva consentirebbe di superare i requisiti di proporzionalità che stabiliscono l'obbligo degli Stati Membri di porre limiti all'utilizzo dei dati.

Pertanto la Direttiva non garantisce pienamente il controllo del rispetto delle modalità di protezione e sicurezza dei dati da parte di un'autorità indipendente, come, invece, espressamente richiesto dalla Carta. Tale controllo, svolto sulla base del diritto dell'UE, è un elemento essenziale della protezione degli individui in caso di trattamento dei loro dati personali.

La Corte è anche preoccupata che un potenziale uso dannoso dei dati violi la *privacy* e ritiene che escludere l'*irreversibile* distruzione dei dati comporti una mancanza di proporzionalità.

Nonostante il fatto che gli obiettivi e gli scopi della Direttiva sulla conservazione dei dati nelle comunicazioni elettroniche e di quella sullo scambio di informazioni a fini fiscali siano differenti, il *test* di proporzionalità deve essere, comunque, superato ogniqualvolta si ha a che fare con quegli sviluppi della mutua assistenza in materia fiscale che conducono all'implementazione di *uno standard di scambio automatico* su dati genericamente o specificamente riferiti a determinati redditi e contribuenti.

Le ragioni per fissare un così rigoroso quadro di riferimento in termini di comparabilità delle situazioni sono chiare: la protezione di tale fondamentale diritto richiede, secondo la giurisprudenza costante della Corte, che, in ogni caso, le deroghe ed i limiti alla protezione dei dati personali siano applicate solo per quanto strettamente necessario¹³. La Corte ricorda che la protezione dei dati personali deriva da un obbligo apposito sancito dall'art. 8, comma 1, della Carta ed è particolarmente importante per il rispetto del diritto alla *privacy* stabilito dall'art. 7 della Carta medesima.

3.1. Sotto un altro punto di vista, la previsione dello scambio automatico di informazioni, quale *standard* a fini fiscali a livello europeo ed internazionale, potrebbe condurre la Corte di Giustizia a riconsiderare *l'equilibrio sussistente tra l'onere della prova posto a carico del contribuente nella maggior parte delle norme anti abuso e la possibilità di ottenere informazioni* dalle altre amministrazioni fiscali. A titolo di esempio, nella sentenza del 18 dicembre 2007 (C-101/05, *A*), la Corte ha ritenuto che uno Stato Membro non possa invocare l'impossibilità di richiedere la collaborazione di un altro Stato Membro per effettuare ricerche o raccogliere informazioni al fine di giustificare il rifiuto di un'agevolazione fiscale. Infatti, anche se la verifica delle informazioni fornite dal contribuente risulta difficile, in particolare a causa dei limiti dello scambio delle informazioni previsti dalla Direttiva 77/799, nulla impedisce alle autorità fiscali interessate di esigere dal contribuente le prove che esse reputino necessarie per la corretta determinazione delle imposte e delle tasse di cui trattasi e, se del caso, di negare l'esenzione richiesta qualora tali prove non vengono fornite¹⁴.

La Corte prosegue affermando che *[i]n questo contesto* non può escludersi a priori che il contribuente sia in grado di produrre i pertinenti documenti probatori che consentano alle autorità tributarie dello Stato Membro esercente la potestà impositiva di verificare, in modo chiaro e preciso, che egli non tenta di evitare o eludere il pagamento di imposte¹⁵.

¹³ Corte di giustizia, 7 novembre 2013, C-473/12, *IPI*, par. 39 e la giurisprudenza ivi menzionata.

¹⁴ V., in questo senso, Corte di giustizia, 18 dicembre 2007, C-101/05, *A*, par., 58; 28 gennaio 1992, C-204/90, *Bachmann*, par. 20; 30 gennaio 2007, C-150/04, *Commissionc. Denmark*, par. 54; 11 ottobre 2007, C-451/05, *ELISA*, par. 94 and 95.

¹⁵ V., in questo senso, Corte di giustizia, 8 luglio 1999, C-254/97, *Baxter e a.*, par. 19 e 20; 10 marzo 2005, C-39/04, *Laboratoires Fournier*, par. 25; 11 ottobre 2007, cit., *ELISA*, par. 96.

Perciò, applicando un meccanismo di scambio automatico di informazioni che concerne quelle aventi rilevanza fiscale, uno Stato non dovrebbe incontrare difficoltà nell'accordare certi vantaggi fiscali a soggetti che si trovano in condizioni simili, salvo proprio il caso in cui la prova sia fatta ricadere sullo stesso contribuente. Una diversa soluzione condurrebbe il contribuente che si trova in una situazione transnazionale a sopportare un onere probatorio maggiore rispetto ad un contribuente che si trova in una situazione puramente nazionale.

Proseguendo nella stessa linea di ragionamento, ci si dovrebbe allora chiedere se sia proporzionale in sé porre a carico degli enti finanziari l'obbligo diretto di provvedere ad uno scambio di informazioni generalizzato. Dovrebbero svolgersi alcune considerazioni circa le interrelazioni tra tale onere e quello derivante dall'adempimento della legislazione in tema di antiriciclaggio di denaro allo scopo di verificare la reale gravosità degli adempimenti posti a carico degli intermediari coinvolti.

Né la rassegnata accettazione dei costi indiretti che le imprese finanziarie sopportano ai fini dell'implementazione di tale normative, né la possibilità che questi costi siano traslati ai consumatori, dovrebbero costituire un fattore decisivo nell'analisi.

La relazione tra gli oneri derivanti dal meccanismo di scambio automatico di informazioni e le reali possibilità di un uso concreto a fini legali, da parte delle amministrazioni fiscali, delle informazioni scambiate dovrebbero, invece, essere un valido strumento per stabilire ragionevoli soglie per l'applicazione di questi meccanismi.

3.2. Un altro aspetto, concernente le contraddizioni tra la raccolta massiva di informazioni, la protezione della *privacy* ed i poteri attribuiti alle amministrazioni fiscali degli Stati, riguarda le vicende recentemente assurte agli onori della cronaca finanziaria internazionale e derivanti dai meccanismi di controllo posti in essere dagli Stati. Al riguardo, va rilevata una carenza di meccanismi di protezione, attesa la mancata adozione di un corpo generale di previsioni rivolte alla tutela della *privacy* con riferimento non solo allo scambio di informazioni rilevanti, prevedibilmente rilevanti o ritenute prevedibili ad un esame preventivo, ma anche e soprattutto alle modalità di trasferimento dei dati PNR e SWIFT.

Deve essere valutata alla luce del criterio di proporzionalità anche la potenziale mancanza di reciprocità che, in alcuni accordi internazionali, si potrebbe riscontrare nell'indicazione delle informazioni fiscalmente rilevanti da scambiare. Come stabilito dalla Corte, è possibile distinguere tra relazioni all'interno della UE e relazioni con Stati terzi, atteso che la li-

bertà di circolazione di capitali da e verso Stati terzi ha luogo in un *contesto legale differente rispetto a quello che si registra all'interno della Comunità*. In questo senso, i rapporti tra gli Stati membri si svolgono in un contesto normativo comune, caratterizzato dall'esistenza di una normativa comunitaria, la Direttiva 77/799, che ha *stabilito obblighi reciproci di mutua assistenza*. Anche se, nei settori cui si applica questa Direttiva, l'obbligazione di provvedere all'assistenza non è illimitata, resta il fatto che la Direttiva ha stabilito un quadro comune per la cooperazione tra le autorità competenti degli Stati Membri che *non esiste tra quelle autorità e le competenti autorità di uno Stato terzo*, a meno che quest'ultimo non abbia sottoscritto specifici accordi di mutua assistenza.

La mancanza di *reciproci obblighi di mutua assistenza* può far operare diversamente il *test* di proporzionalità.

Alla luce di tali considerazioni, alcune delle clausole incluse negli Accordi intergovernativi che sono stati siglati tra gli Stati Membri dell'UE e gli Stati Uniti d'America allo scopo di *implementare* i requisiti FATCA potrebbero essere analizzate per verificare se rispettino o meno le regole di proporzionalità stabilite dal diritto dell'UE. Detti accordi intergovernativi sono stati severamente criticati in quanto stabiliscono regole *asimmetriche*, con nature diverse per le *parti contraenti*, che introducono obblighi non reciproci per quanto riguarda le informazioni che devono essere *scambiate* e sbilanciate a sfavore delle istituzioni finanziarie europee, che sono tenute a specifici obblighi di segnalazione e di diligenza non espressamente richiesti alle corrispondenti istituzioni americane.

È più opportuno analizzare i singoli impegni assunti da una delle parti contraenti – lo Stato Membro dell'UE – nell'ambito dell'accordo, piuttosto che il complesso dei reciproci obblighi assunti nella medesima sede. L'art. 6, comma 1, dell'accordo intergovernativo tra la Spagna e gli Stati Uniti, che, sostanzialmente, riproduce il Modello 1A, riconduce, sotto la regola della reciprocità, gli obblighi degli Stati Uniti di *riconoscere* la necessità di raggiungere *equivalenti* livelli di reciproco scambio automatico di informazioni; di *impegnarsi* ad ulteriormente migliorare la trasparenza e aumentare le occasioni di scambio con i *partners procedendo all'adozione di una normativa apposita*, implementando e migliorando quella rilevante per raggiungere i predetti livelli equivalenti di reciproco scambio automatico di informazioni. Comunque, l'Allegato I dell'accordo pone a carico solo delle istituzioni spagnole specifici obblighi di segnalazione, diligenza ed il rispetto di puntuali requisiti, senza prevedere analoghi obblighi a carico delle istituzioni americane o introdurre un equivalente allegato. Il novero delle transazioni oggetto di segnalazione varia poi a se-

conda delle parti dell'accordo (art 2.2.b), paragrafi (5) e (6)). In conclusione, l'accordo intergovernativo introduce una forma di scambio automatico unilaterale a carattere globale ed una forma di scambio su richiesta di massa le quali, rinvenendo la loro base legale nelle clausole di scambio di informazioni contenute nei trattati, possono ritenersi avere uno scarso fondamento normativo. Allo stesso tempo, la mancanza di paralleli obblighi di segnalazione mette le istituzioni finanziarie – quelle europee – in una chiara posizione di svantaggio rispetto alle altre – quelle americane – che può generare una disfunzione nel funzionamento del mercato finanziario globale.

4. La diversificazione delle fonti giuridiche e dei meccanismi che consentono la cooperazione internazionale in materia fiscale rende difficile enumerare un elenco di diritti e garanzie che i contribuenti conservano quando la collaborazione entra in gioco.

I trattati che adottano la «vecchia» versione dell'art. 26, concorrono con quelli che contemplano il nuovo approccio al medesimo articolo, oltre ad un gran numero di accordi sullo scambio di informazioni. Inoltre, oltre 60 Paesi hanno già firmato la Convenzione multilaterale di reciproca assistenza in materia fiscale dell'OCSE e del Consiglio d'Europa, e molti hanno sottoscritto numerosi altri accordi intergovernativi che muovono dall'originale modello FATCA utilizzato negli Stati Uniti. Nell'Unione europea i molteplici meccanismi di cooperazione fiscale e di assistenza amministrativa sono stati sostituiti dalla Direttiva sulla reciproca assistenza – Direttiva 2011/16/UE – e dalla Direttiva sul risparmio.

Pertanto, il nuovo *standard* globale basato sullo scambio automatico di informazioni si fonda su un approccio di tipo multilaterale, ovvero un accordo che rispetti le indicazioni della Convenzione multilaterale di reciproca assistenza in materia fiscale¹⁶.

In generale, le norme e gli *standard* internazionali difficilmente riconoscono uno *status* giuridico al contribuente. Esse sono principalmente orientate a migliorare l'efficacia del controllo dei contribuenti da parte dell'amministrazione fiscale. In tal modo, ha avuto luogo un processo di progressiva eliminazione degli ostacoli normativi considerati in principio in alcuni Paesi una garanzia fondamentale per i cittadini.

C'è un'altra tendenza generale che merita di essere considerata. Esi-

¹⁶ Reperibile all'indirizzo <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Automatic-Exchange-Financial-Account-Information-Common-Reporting-Standard.pdf>.

stono disposizioni internazionali che considerano il meccanismo dello scambio di informazioni un processo di tipo inter-amministrativo puro in cui il contribuente non è in alcun modo tenuto in considerazione, nonostante il fatto che la sua posizione giuridica possa essere gravemente compromessa.

Da ciò, possono derivare differenti considerazioni di carattere generale:

- a) le Convenzioni sovranazionali e multilaterali riconoscono i diritti fondamentali dei cittadini che dovrebbero trovare applicazione anche in un'ottica fiscale. Tuttavia, si tratta di previsioni che non accordano una tutela effettiva, attesa l'assenza di un obbligo di riconoscere tali diritti nelle fattispecie aventi carattere transfrontaliero¹⁷. Il riconoscimento e l'esercizio di diritti procedurali differenti tra contribuenti e titolari delle informazioni dipende principalmente dal diritto nazionale, dal riconoscimento di tali diritti in ambito sovranazionale (Convenzione europea dei diritti dell'uomo, Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea) e dai limiti all'obbligo di scambiare informazioni previsti dai trattati (ipotesi di segretezza, am-

¹⁷ La Convenzione europea dei diritti dell'uomo riconosce all'art. 13 il diritto ad una tutela effettiva, statuendo che «ogni persona i cui diritti e le cui libertà riconosciuti nella presente Convenzione siano stati violati, ha diritto a un ricorso effettivo davanti a un'istanza nazionale, anche quando la violazione sia stata commessa da persone che agiscono nell'esercizio delle loro funzioni ufficiali».

Ogni persona i cui diritti e le cui libertà riconosciuti dalla Convenzione siano stati violati, dispone di un diritto di adire l'autorità nazionale, anche quando la violazione sia stata commessa da persone che agiscono in veste ufficiale.

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea riconosce all'art. 41 come parte del diritto ad una buona amministrazione:

«a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio;

b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale;

c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni».

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea riconosce all'art. 47 il diritto ad un ricorso effettivo e ad un giudice imparziale, ciò che implica il riconoscimento del diritto ad un ricorso effettivo dinanzi ad un giudice nel rispetto delle condizioni previste da tale previsione. L'art. 48 riconosce i diritti della difesa e l'art. 49 richiede l'applicazione dei principi di legalità e proporzionalità con riferimento ai reati e alle pene.

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea riconosce, inoltre, che eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla Carta stessa devono essere previste dalla legge nel rispetto del contenuto essenziale dei diritti e delle libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie a soddisfare gli obiettivi di interesse generale riconosciuti dall'Unione o rispondenti all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui.

- bito di applicazione e portata dell'obbligo di scambio). In ogni caso, però, l'esercizio dei diversi diritti procedurali dipende dal quadro specifico di ciascun Paese, secondo i propri principi, ciò che consente allo stesso Paese di capire come affrontare e contemperare la difesa effettiva dei diritti dei contribuenti e dei collaboratori (detentori di informazioni) con i rispettivi interessi statali;
- b) i trattati internazionali non contengono, di norma, specifiche disposizioni che riconoscano diritti procedurali in capo ai contribuenti dinanzi alle amministrazioni fiscali¹⁸;
 - c) se vi è un riconoscimento della situazione del contribuente e/o la difesa della sua posizione, questo è il risultato di (i) la generale affermazione di un diritto fondamentale a livello internazionale, ovvero (ii) la specifica legislazione domestica di ogni singolo Stato, che chiarisce e certifica la possibilità dell'affermazione e del conseguente esercizio di tali diritti. Quanto esposto *subii*) non costituisce una diretta e necessaria conseguenza di quanto *sub* lett. i), atteso che viene principalmente a dipendere dall'autonomia procedimentale di ciascuno Stato. La domanda, allora, è *ubi ius, ibi remedium*?
 - d) le disposizioni internazionali favoriscono una determinata posizione considerando il principio di autonomia normativa in ambito procedimentale;
 - e) tuttavia, un diverso livello di protezione in virtù dell'affermazione dei diritti, ovvero una diversa interpretazione data ai diritti nello Stato di origine delle informazioni e nello Stato di utilizzo delle informazioni, può condurre a risultati diversi e addirittura contrastanti¹⁹;
 - f) vi è una tendenza ad eliminare i meccanismi di riconoscimento della

¹⁸ Tale situazione prevede, però, alcune eccezioni. Nonostante la mancanza di un articolo specificamente dedicato, uno dei considerando della Direttiva riconosce infatti che "la presente Direttiva rispetta i diritti fondamentali e osserva i principi riconosciuti in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea".

¹⁹ Si veda, a titolo di esempio, la diversa impostazione sottesa da un lato alla decisione della *Grand Court* delle Isole Cayman del 13 settembre 2013 – *M.H. Investments and J.A. Investments v. The Cayman Islands Tax Information Authority*, causa G391/2012 e, dall'altro lato, alla decisione della *Federal Court* australiana dell'8 ottobre 2013, che ha consentito all'utilizzo dei documenti che sono stati oggetto della causa della *Grand Court* delle Isole Cayman come prova nel procedimento di ricorso, nonostante quanto deciso in origine dalla Corte delle Isole Cayman. Vedi, in particolare, T. ANAMOURLIS, L. NETHERCOTT, *Cayman Court Decision Raises Implications for the Effectiveness of TIEAs*, in *Tax Notes International*, 23 giugno 2014, 1141-1145.

posizione del contribuente favorendo l'efficacia del processo di scambio/richiesta;

- g) il diritto dell'Unione europea e l'interpretazione della Corte di Giustizia UE acconsentono alla limitazione della tutela della posizione del contribuente per lasciare spazio agli interessi finanziari degli Stati coinvolti nel processo di scambio o di richiesta di informazioni. In tal senso, si veda il caso *Sabou* (*infra*, par. 5.3).

In questo contesto, alcuni Tribunali stanno elaborando un rilevante, crescente e talvolta contraddittorio filone giurisprudenziale che consente di sviluppare un elenco di diritti ragionevoli e sensibili dei contribuenti utili per controllare il processo di scambio di informazioni e per verificare la legittimità del processo, al fine di evitare che i medesimi diritti vengano dimenticati²⁰. Contrariamente a tale sviluppo, in alcuni Paesi la nor-

²⁰ In Svizzera, il Tribunale Amministrativo Federale ha elaborato una dottrina interessante per quanto riguarda i limiti all'obbligo di presentare richieste o di scambiare informazioni secondo le disposizioni del Trattato fiscale. Il Tribunale federale ha innanzitutto definito il concetto di "fishing expeditions" in materia di richieste di gruppo secondo il Trattato fiscale nel rispetto dei Commentari del Modello OCSE. Su tale tema si veda la sentenza del Tribunale Amministrativo Federale del 5 marzo 2009 (A - 7342/2008 e A-7426/2008, *X Ltd. e A. c. Amministrazione Federale delle Contribuzioni*) e la decisione del 5 luglio 2013 (DTF 139 II 404 *Credit Suisse*). In dottrina, F. NOSEDA, *Article 26 of the OECD Model Tax Convention - group requests - the birth of a new international standard? Recent developments in Switzerland and potential ramifications for other jurisdictions*, in *British Tax Review*, I, 2014, 1 ss. In una decisione del 6 gennaio 2014 (A-5390/2013, *Julius Baer*) il Tribunale amministrativo federale ulteriormente adito ha precisato che il concetto di *fishing expedition* deve essere considerato come proporzionale, e comprende gruppi di indagine «al buio» fatte solo per ottenere la prova di una frode fiscale. Solo se lo Stato richiedente fornisce elementi in grado di supportare, in modo certo o ragionevole, l'esistenza di una frode fiscale, può trovare applicazione la clausola specifica di scambio. Le richieste di gruppo dove non viene fornita alcuna identificazione dei contribuenti non hanno il supporto legale nel Trattato. Si veda, in tal senso, L. PARADA, *Lessons Learned From the Swiss Julius Baer Case*, in *Tax Notes International*, 30 giugno 2014, 1217 ss.

Il 24 Luglio 2013 (33118C), il Tribunale Amministrativo del Lussemburgo ha, altresì, chiarito il significato del concetto di «foreseeably relevant» contenuto nel trattato fiscale tra il Lussemburgo e Francia. L'Amministrazione finanziaria francese ha voluto conoscere l'identità del beneficiario effettivo di alcuni pagamenti effettuati da una società francese verso un conto aperto lussemburghese con il nome di una determinata società. La Corte ha ritenuto che le informazioni richieste non potevano essere considerate «foreseeably relevant», nella misura in cui «les éléments soumis par les autorités françaises à l'appui de leur demande ne décrivent pas un cas d'imposition et un but fiscal qui seraient de nature à imprimer aux renseignements bancaires sollicités un caractère de pertinence vraisemblable dans ce cadre de cette demande. A défaut cependant d'être vraisemblablement perti-

mativa prevede una limitazione dei diritti dei contribuenti già in precedenza riconosciuti. A tal proposito, si veda il caso dei Paesi Bassi²¹.

Sembra esserci, però, margine per una crescente affermazione dei diritti volti alla tutela della posizione del contribuente.

Da una parte, vi è la necessità di verificare che la richiesta sia in linea con i relativi limiti e condizioni²². Se questa posizione non si consolida, la dottrina sull'uso legale dei dati – illegalmente ottenuti dall'autorità fiscale richiedente – svuota e rende irrilevanti le condizioni di legge, nonché i limiti ed i requisiti che legittimano l'uso dei meccanismi di cooperazione. La generalizzazione dell'automatismo nello scambio aumenterà tale problema e trasformerà l'analisi in una verifica più dettagliata delle norme di proporzionalità, e potrà, talvolta, rendere particolarmente difficile dimostrare l'inesattezza dei dati, ovvero la loro non assoggettabilità allo scambio/richiesta.

Nel processo inter-amministrativo di scambio di informazioni vi è, infatti, una tendenza ad obliterare la posizione del contribuente. Le Corti nazionali confermano che per i contribuenti non vi è alcun diritto ad essere informati dallo Stato²³ che ha ricevuto l'istanza e, anche se il titolare delle informazioni inoltra la richiesta al contribuente consentendo allo stesso di venire a conoscenza dell'esatto contenuto, la conoscenza legale del contenuto può avvenire solo dinanzi al giudice, garantendo in questo modo il rispetto del diritto di difesa²⁴. La legge può consentire al contri-

nents aux fins du cas d'imposition sous examen des autorités de l'Etat requérant, en l'occurrence celui de la société (...), les renseignements en cause ne rentrent pas dans le cadre des renseignements quant auxquels un échange de renseignements est à accorder au vœu de l'article 22 de la Convention et c'est partant à tort que, du moins en l'état, le directeur a donné suite à cette demande du 15 mars 2013 à travers sa décision d'injonction du 17 avril 2013». Sono garantiti solo specifici diritti di difesa nello Stato che ha ricevuto la richiesta. La legalità della richiesta in tale Stato può essere verificata dinanzi ai giudici nazionali e quindi le informazioni non possono essere presentate prima di averne valutato in precedenza la legalità.

²¹ Kamerstukken 2013/14, 33753, n. 7, 13. Si veda S. DOUMA, *Netherlands: Exchange of information versus tax solutions of equivalent effect*, Dutch report presentato all'EATLP Congress del 2014 di Istanbul.

²² In Svizzera, come si è anticipato, si è sviluppato un rilevante filone dottrinario e giurisprudenziale circa la legittimità delle richieste di gruppo presentate dagli Stati Uniti alle autorità fiscali svizzere per verificare che esse non rappresentino casi di *fishing expeditions*.

²³ Si veda la Corte Suprema Amministrativa del Portogallo, 23 ottobre 2013, caso n. 1361/13.

²⁴ In Italia, il Consiglio di Stato, con la sentenza n. 6472 del 9 dicembre 2011, ha espressamente affermato che: «il diritto di difesa, non è posto in correlazione con le sole esigenze dell'attività amministrativa di individuazione e repressione degli illeciti tributari,

buyente di presentare una serie aggiuntiva di conclusioni a seguito della conoscenza delle informazioni richieste al solo fine di preservare i diritti di difesa²⁵. Tuttavia, pur essendo preclusa all'Amministrazione finanziaria la possibilità di invocare il segreto fiscale per evitare che il contribuente giunga a conoscenza del contenuto della procedura di scambio di informazioni, il momento nel quale il contribuente stesso viene a conoscenza dei contenuti della procedura fa sorgere, a nostro avviso, particolari difficoltà ad esercitare correttamente il diritto di difesa.

5. I diritti procedurali tra diritti nazionali, diritto UE e diritto internazionale.

5.1. La rilevanza del tema dei diritti del contribuente nella procedura di scambio di informazioni è fortemente aumentata in questi ultimi anni, e ciò a motivo sia del progressivo ampliamento dei poteri delle autorità finanziarie per l'acquisizione e l'utilizzo delle informazioni di carattere fiscale provenienti da altri Stati, sia dell'intensificazione dei flussi di dati per effetto dell'assunzione dello scambio automatico delle informazioni a nuovo *standard* globale.

A tale ultimo riguardo, infatti, è noto che l'attenzione di Unione europea, OCSE, G-8 e G-20 si è ormai spostata in direzione del rafforzamento dello scambio automatico di informazioni, quale nuovo *standard* nella lotta all'evasione ed all'elusione fiscale internazionali.

In primo luogo, nel documento finale del vertice del 18 giugno 2013 di *Lough Erne*, il G-8 ha promosso con forza il principio dello scambio automatico di dati quale nuovo *standard* a livello globale.

In secondo luogo, la Commissione europea ha presentato in data 12 giugno 2013 (COM 2013 348 *final*) una proposta volta a modificare l'ambito di applicazione della direttiva 2011/16/UE, per estendere lo scambio di informazioni automatico – già previsto dall'art. 8 per alcune tipologie reddituali (redditi da lavoro, compensi per i dirigenti, prodotti di assicu-

bensì con i valori, altrettanto garantiti, di cooperazione internazionale e di prevenzione e repressione delle frodi e della criminalità».

²⁵ Si veda la Corte d'Appello del Lussemburgo, 17 maggio 2013, n. 32221C. Le Corti lussemburghesi hanno sottolineato che le richieste delle autorità fiscali estere sono protette dalle norme sul segreto fiscale nazionale e, dunque, le autorità fiscali nazionali non sono tenute a fornire copia della richiesta al soggetto che detiene le informazioni o al contribuente.

razione sulla vita, pensioni e redditi immobiliari) – a dividendi, plusvalenze, altri redditi finanziari e saldi dei conti correnti²⁶.

In terzo luogo, lo scambio automatico di informazioni è previsto dal FATCA (c.d. *Foreign Account Tax Compliance Act*), che impone agli intermediari finanziari stranieri (*Foreign Financial Institutions*) la trasmissione automatica all'autorità fiscale americana (IRS) – direttamente (c.d. «*Model 2*») o mediante l'autorità fiscale del proprio Stato (c.d. «*Model 1*») – di tutti i dati relativi ai redditi di natura finanziaria conseguiti da soggetti con residenza fiscale negli USA²⁷. L'Italia ha aderito al *Model 1* con accordo intergovernativo firmato il 10 gennaio 2014.

Infine, l'OCSE ha pubblicato il 13 febbraio 2014 uno «Standard On Automatic Exchange of Financial Account Information», che prevede la trasmissione automatica dei dati secondo il c.d. *Common Reporting Standard* (CRS), auspicandone un'adozione “progressiva” con avvio dal 1° gennaio 2016. Il 29 ottobre 2014, a Berlino, i rappresentanti di 51 Paesi hanno siglato l'accordo per l'adozione di tale nuovo *standard* globale.

Lo scambio automatico di informazioni è peraltro stato da sempre previsto nei trattati internazionali. La fonte più importante in materia è costituita dall'art. 26 del Modello di Convenzione OCSE. A tale riguardo, lo scambio di informazioni si qualifica come “automatico” quando gli Stati convengono di scambiare regolarmente informazioni predeterminate. Le condizioni per questo scambio automatico sono stabilite dalle autorità competenti coinvolte nelle procedure amministrative. Uno scambio automatico di informazioni è tuttavia previsto anche dall'art. 6 della Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale promossa congiuntamente dall'OCSE e dal Consiglio d'Europa nel 1988 e modificata dal Protocollo del 2010, secondo cui «per talune categorie di casi e secondo le procedure determinate di comune accordo, due o più Parti si scambiano automaticamente le informazioni di cui all'articolo 4».

Ancora, va ricordato come lo scambio automatico di informazioni costituisca la base per il funzionamento della Direttiva sul risparmio (2003/48/UE, ora sostituita dalla Direttiva 2014/48/UE).

Diversamente dallo scambio di informazioni «su richiesta» – che prevede la trasmissione da parte delle autorità fiscali delle informazioni pun-

²⁶ Si veda I. GABERT, *Council Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, in *European Taxation*, VIII, 2011, 342.

²⁷ Vedi A.G. SORIANO, *Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information: the US Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflation point*, in *Intertax*, 2012, 543.

tualmente richieste dalle medesime autorità di un altro Stato – e dallo scambio «spontaneo» di informazioni – che prevede la trasmissione di informazioni ritenute prevedibilmente rilevanti dall'altro Stato contraente – nello scambio «automatico» si attua una trasmissione sistematica e periodica di informazioni concernenti diverse categorie di reddito, senza che sia stata inoltrata a tal fine alcuna richiesta formale²⁸.

Questa trasmissione avviene generalmente su supporto magnetico o in formato digitale, in modo che i dati possano essere facilmente immessi nel *database* fiscale dello Stato destinatario e così «abbinati» alle informazioni contenute nelle dichiarazioni fiscali dei contribuenti.

È evidente che un problema di tutela giuridica dei contribuenti interessati dalle informazioni oggetto di scambio può sorgere con riferimento a ciascuna delle tre tipologie sopra indicate. Nel caso dello scambio «automatico» di informazioni sorgono, tuttavia, problematiche specifiche dovute alla circostanza che vengono trasmessi dati concernenti un numero indefinito di contribuenti.

5.2. La rilevanza «sistematica» ormai assunta dallo scambio automatico di informazioni rende ancor più acuto il problema di come poter bilanciare gli interessi dello Stato richiedente (quali: garantire la riscossione dei tributi, prevenire l'evasione e l'elusione fiscale internazionale, ecc.) – evitando pertanto il rischio che si creino ritardi ingiustificati nell'esecuzione della richiesta di informazioni, potenzialmente idonei a danneggiare la protezione di questi interessi – con il diritto dei contribuenti ad essere tutelati anche (ma non solo) da eventuali richieste illegittime provenienti da autorità fiscali estere.

Questi diritti comprendono non solo il diritto alla difesa – di essere informati, assistiti, ascoltati e di opporsi (i c.d. «diritti di partecipazione») – ma anche il diritto alla *privacy*, alla riservatezza e alla segretezza, che hanno formato oggetto di analisi nella prima parte del presente lavoro.

Per quanto riguarda i diritti di partecipazione, la loro importanza è stata sottolineata dall'*OECD Fiscal Committee* sin dal 1990 nel rapporto «*Taxpayer's rights and obligations*», affermandosi che ogni Stato ha il dovere di adottare nel proprio ordinamento un sistema completo di norme a garanzia dei diritti processuali medesimi²⁹.

²⁸ R. SEER, I. GABERT, *European and International tax cooperation: legal basis, practice, burden of proof, legal protection and requirements*, in *Bulletin for International Taxation*, 2011, 94.

²⁹ OECD, Committee on Fiscal Affairs, *Taxpayers' rights and obligations – A survey*

Tuttavia, la difficoltà di trovare un equilibrio tra gli interessi in gioco emerge con evidenza dall'atteggiamento che il *Global Forum* ha assunto nei confronti dei diritti di partecipazione, preoccupato che la concessione di siffatti diritti possa risolversi in un pregiudizio al corretto funzionamento e all'efficacia dello scambio di informazioni³⁰.

La stessa necessità di dare priorità all'efficacia dello scambio di informazioni sui diritti dei contribuenti è stata sottolineata nelle relazioni «peer review» relative alla Svizzera e al Lussemburgo (*infra*, par. 5.4).

Di converso, è stato anche sottolineato come la mancanza di garanzie possa influenzare negativamente il livello delle informazioni scambiate, ad esempio nel caso in cui lo Stato adito non riconosca quelle forme essenziali di tutela invece riconosciute dallo Stato richiedente, ovvero nel caso in cui vi siano scarse garanzie che le informazioni inviate verranno adeguatamente utilizzate dallo Stato richiedente³¹.

5.3. La sorte dei diritti procedurali dei contribuente può dipendere, talvolta, dall'esistenza in talune Direttive o trattati in materia tributaria di una norma che preveda il segreto d'ufficio.

Questo accade, ad esempio, con l'art. 16, par.1, della Direttiva 2011/16/UE, il quale prevede che «le informazioni comunicate tra Stati membri in qualsiasi forma ai sensi della presente direttiva sono coperte dal segreto d'ufficio e godono della protezione accordata alle informazioni di analoga natura dalla legislazione nazionale dello Stato membro che le riceve»³².

of the legal situation in OECD countries, Working Paper n. 8, Parigi, 27 aprile 1990. La questione della tutela dei diritti dei contribuenti si pone non solo per quanto riguarda lo scambio di informazioni interessato, ma anche per quanto riguarda il processo di assistenza di riscossione delle imposte: si veda, C. ÖNER, *Using exchange of information in regard to assistance in tax collection*, in *European Taxation*, 2011, 134-136.

³⁰ Ad esempio, nel *Global Forum peer review report* per la Repubblica Ceca si legge quanto segue: «with the minor exception of prior notification in cases of a third party witness statement, there seem to be no rules on rights and safeguard which could unduly prevent or delay effective exchange of information». Vedi L. MORAVEC, D. NERUDOVA, *National Report for Czech Republic at EATLP Congress 2014*, par. 3 del dattiloscritto.

³¹ J.M. CALDERÓN, *Taxpayer Protection within the Exchange of Information Procedure Between State Tax Administrations*, in *Intertax*, 2000, 462 ss.

³² Inoltre, secondo il medesimo art. 16, par. 1 «Tali informazioni possono essere usate per l'amministrazione e l'applicazione delle leggi nazionali degli Stati membri relative alle imposte di cui all'articolo 2. Tali informazioni possono essere usate anche per l'accertamento e l'applicazione di altre imposte e dazi contemplati all'articolo 2 della direttiva 2010/24/UE del Consiglio, del 16 marzo 2010, sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure, o per l'accertamento e l'ap-

Tale obbligo viene interpretato nel senso che, durante la procedura, il contribuente non ha diritto né di essere informato, né di partecipare, né di essere ascoltato né, infine, di proporre ricorso avverso la procedura di scambio di informazioni.

Questo approccio fortemente “restrittivo” ai diritti del contribuente consegue al fatto che la procedura di scambio di informazioni viene spesso considerata esclusivamente nella prospettiva del contrasto all’evasione ed all’elusione fiscale internazionale. Pertanto, gli Stati sono più interessati ad ottenere le informazioni richieste, che a garantire i diritti procedurali dei contribuenti in tale fase³³.

Il medesimo punto di vista, *id est* la sostanziale strumentalità dello scambio di informazioni al contrasto all’evasione e all’elusione fiscale internazionale, sembrerebbe essere stato recentemente assunto anche dalla Corte di giustizia UE nel caso *Sabou*³⁴, la quale ha negato al contribuente i diritti procedurali nella procedura di scambio di informazioni.

In particolare, secondo la CGE «nel diritto dell’Unione europea, come risulta in particolare dalla Direttiva del Consiglio 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati membri nel settore delle imposte dirette (...), il diritto fondamentale di essere ascoltato, deve essere interpretato nel senso che non conferisce ad un contribuente di uno Stato membro né il diritto di essere informato di una richiesta di assistenza di tale Stato membro indirizzata ad un altro Stato membro, in particolare al fine di verificare le informazioni fornite dal contribuente nella sua dichiarazione dei redditi, o il diritto di partecipare alla formulazione della richiesta rivolta agli Stati mem-

plificazione dei contributi previdenziali obbligatori. Inoltre, esse possono essere usate in occasione di procedimenti giudiziari e amministrativi che implicano l’eventuale irrogazione di sanzioni, avviati per violazioni della normativa fiscale, fatte salve le norme generali e le disposizioni che disciplinano i diritti dei convenuti e dei testimoni in siffatti procedimenti».

³³ Secondo P. PISTONE, *Exchange of Information and Rubik Agreements; The Perspective of an EU Academic*, in *Bulletin for International Taxation*, 2013, 225, «The protection of the rights of taxpayers is possibly the most important, but most ignored, aspect of global tax law. Global fiscal transparency cannot remain a mere issue of protecting the interest of revenue collection, but must realize this objective in compliance with a proportionate protection of taxpayers’ rights».

³⁴ Corte di giustizia, 22 ottobre 2013, C-276/2012, *Sabou*. Per un commento alla pronunzia, si veda (in senso critico) P. MASTELLONE, *L’Unione Europea non riconosce «participation rights» al contribuente sottoposto a procedura di mutua assistenza amministrativa tra autorità fiscali*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2013, 349 e ss.; e (in senso adesivo) F. FERNANDEZ MARIN, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio automatico d’informazioni*, in *Rass. trib.*, 2014, 1421 ss.

bri aditi, né il diritto di partecipare agli esami dei testimoni dello Stato membro adito».

Nel caso di specie, il giudice del rinvio aveva chiesto se il contribuente avesse il diritto di essere informato e di partecipare – anche tenuto conto di quanto previsto dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – alla procedura dello scambio di informazioni tra autorità fiscali ai sensi della Direttiva 77/799/CEE; diritto, questo, previsto dal diritto interno dello stato richiedente per i procedimenti accertativi puramente nazionali ma non anche da quello dello Stato adito³⁵.

Precisamente, il giudice del rinvio chiedeva alla Corte se: (i) dal diritto dell'Unione derivi un diritto del contribuente di essere informato della decisione delle autorità fiscali di formulare una richiesta di informazioni ai sensi della Direttiva 77/799/CEE e di prendere parte alla formulazione della richiesta rivolta allo Stato membro adito: e, in caso negativo, se il diritto interno possa conferire al contribuente diritti analoghi; (ii) il contribuente abbia il diritto di prendere parte all'esame dei testimoni nello Stato membro adito e quest'ultimo sia obbligato ad informare il contribuente prima dell'esame dei testimoni, allorché un siffatto diritto sia previsto dallo Stato membro richiedente per procedure meramente interne; (iii) il contribuente abbia il diritto di contestare la correttezza delle informazioni fornite dagli Stati membri aditi (ad esempio, per motivi attinenti a vizi del procedimento nello Stato adito), ovvero se, in ragione dell'applicazione dei principi di cooperazione e fiducia reciproca, in virtù dei quali le informazioni fornite dalle autorità fiscali adite non possono essere messe in discussione, ciò debba essere negato.

Nella sua sentenza, innanzitutto, la Corte osserva (par.28) che dalla giurisprudenza europea emerge con chiarezza che il diritto di difesa, che comprende il diritto di essere ascoltato, fa parte dei diritti fondamentali che costituiscono parte integrante dell'ordinamento giuridico europeo (*Sopropé*, causa C-349/07). La CGE, tuttavia, esclude l'applicazione della Carta, in quanto i fatti rilevanti si erano verificati prima della sua entrata in vi-

³⁵ In particolare, ai sensi dell'art. 41 («Diritto ad una buona amministrazione») della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea «1. Ogni persona 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. Tali diritti comprendono il diritto di ogni individuo di essere ascoltato, prima che un provvedimento individuale che potrebbe influire negativamente nei suoi confronti venga adottato (...) e il diritto di ogni individuo ad accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi alla riservatezza e del segreto d'ufficio».

gore. Tale conclusione in realtà non convince, essendo la Carta in larga parte “dichiarativa” dei principi generali del diritto europeo.

In secondo luogo, la Corte rileva che la Direttiva non conferisce diritti specifici al contribuente e, in particolare, non prevede alcun obbligo per le autorità competenti degli Stati membri di consultare il medesimo (par.36). In aggiunta, tale diritto non può essere desunto dal diritto di difesa quale principio generale del diritto europeo. Infatti, occorre distinguere tra la fase delle indagini, durante la quale vengono raccolte le informazioni, e che comprende la richiesta di informazioni da parte di un’ autorità fiscale nei confronti di un’altra, e la successiva fase contenziosa tra il contribuente e le stesse autorità fiscali, che prende avvio con la notifica di un avviso di accertamento al contribuente (par. 40).

Secondo la Corte, laddove le autorità fiscali raccolgano informazioni, esse non sono tenute a notificare tale evento al contribuente o a richiedere il suo punto di vista (par. 41), e inoltre una richiesta di assistenza da parte delle autorità fiscali ai sensi della Direttiva 77/799/CEE rappresenta solo una parte del processo di raccolta delle informazioni (par. 42). Lo stesso vale per la risposta da parte delle autorità fiscali adite e per le indagini svolte dalle stesse a tal fine, tra cui l’esame dei testimoni (par. 43).

Ciò nonostante, la Corte afferma che nulla impedisce ad uno Stato membro di estendere il diritto di essere ascoltato in altri momenti della fase delle indagini, coinvolgendo il contribuente in varie fasi della raccolta di informazioni, ed, in particolare, nella fase dell’esame dei testimoni (par. 45).

Quanto alla possibilità per il contribuente di contestare le informazioni che lo riguardano, una volta che queste siano state trasmesse alle autorità fiscali dello Stato richiedente, e quanto all’obbligo per gli Stati membri aditi di citare le fonti delle informazioni, la Corte ha statuito, rispettivamente, che la Direttiva non affronta alcuno di tali temi (il diritto di impugnare ed il contenuto delle informazioni) e che solo le leggi nazionali possono disciplinare questi aspetti, di modo che il contribuente possa impugnare le informazioni in conformità con le regole e le procedure applicabili negli Stati membri in questione (parr. 48-49).

Come è stato osservato³⁶, la decisione della Corte non è pienamente convincente, in quanto non spiega perché, nella fase delle indagini, gli interessi del contribuente non sarebbero “toccati” in modo significativo. Per

³⁶ CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE, *Opinion Statement CGE-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in case C-276/12, Sabou case, concerning taxpayers’right in case of exchange of information upon request*, 2014, par. 20.

esempio, la richiesta di informazioni potrebbe condurre ad un'indagine nello Stato adito, laddove il cliente del contribuente sia situato nello Stato in questione; ciò non solo potrebbe danneggiare la reputazione del contribuente, ma altresì influenzare negativamente la sua futura attività con il cliente medesimo. Quindi, il contribuente ben potrebbe avere un interesse rilevante ad avere cognizione della fondatezza e legittimità della richiesta. Ovviamente, ci possono essere motivi validi per il mancato coinvolgimento del contribuente nel procedimento di indagine, come ad esempio il rischio che le informazioni "essenziali" vadano distrutte; ma ben potrebbe prevedersi un'eccezione in tal senso rispetto ad una regola generale che preveda, al contrario, il necessario coinvolgimento del contribuente medesimo.

Inoltre, la Corte sembra applicare un "criterio di autonomia procedurale" ed un principio implicito di "mutuo riconoscimento", volto a rendere applicabile un unico *corpus* normativo al procedimento di scambio di informazioni, vale a dire quello dello Stato adito. Si tratta di posizione certamente dettata dalla volontà di agevolare lo scambio di informazioni, la quale comporta, tuttavia, una serie di "asimmetrie" anche a livello di informazioni ottenibili, potendo ad esempio lo Stato richiedente beneficiare del sistema di informazioni dell'altro Stato membro, più ampio e flessibile del proprio, per ottenere una informazione che non avrebbe potuto ottenere in conformità con il proprio ordinamento³⁷.

Inoltre, come è anche stato sostenuto dall'Avvocato generale Kokott³⁸, la semplice notifica delle risultanze dello scambio non è sufficiente a con-

³⁷ Ciò che, come evidenzia F.F. MARÍN, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario di informazioni*, nota a Corte di giustizia 22 ottobre 2013, C-276/2012, *Sabou*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 1421 e ss., può originare una potenziale disuguaglianza tra diversi contribuenti dello Stato richiedente sottoposti ad accertamento per il medesimo tributo: infatti, mentre per il contribuente che abbia realizzato il presupposto al di fuori dei confini nazionali l'Amministrazione finanziaria potrebbe giovare di informazioni non utilizzabili in base alla normativa interna (ma il cui utilizzo risulta ammesso in base alla legislazione dello Stato adito), lo stesso non potrebbe accadere per le attività di controllo svolte nei confronti di un contribuente che abbia posto in essere il medesimo presupposto d'imposta entro i confini nazionali dello Stato richiedente. Lo stesso autore evidenzia come tale potenziale disuguaglianza sia il risultato di una precisa configurazione dello scambio di informazioni in base al diritto dell'UE, ove si annette rilievo preminente alle finalità di corretto accertamento del tributo ed di prevenzione dell'evasione fiscale a scapito della salvaguardia dei diritti del contribuente, essendo le prime più strettamente collegate alla tutela del funzionamento del mercato interno rispetto alla seconda.

³⁸ Conclusioni dell'avvocato Generale Juliane Kokott presentate il 6 giugno 2013, Causa C-276/12, *Jiř Sabou* contro *FinanĚní ředitelství pro hlavní město Praha*.

sentire l'accertamento dell'imposta sul reddito dovuta nello Stato membro richiedente. L'obbligo per lo Stato membro di indicare le fonti delle informazioni acquisite potrebbe contribuire a rendere maggiormente oggettiva l'indagine sui fatti e potrebbe rafforzare la tutela giuridica del contribuente, consentendogli di contestare in modo piú efficace la correttezza delle informazioni scambiate. D'altra parte, la mera notifica dei risultati, non consentendo di individuare la fonte delle informazioni, potrebbe danneggiare le stesse autorità fiscali, limitando il valore probatorio delle informazioni inviate.

Questo ragionamento, tra l'altro, non pienamente in linea con quella giurisprudenza della Corte che ha riconosciuto diritti al contribuente già nella fase di indagine. Infatti, nel caso *Dow Benelux* (causa C-85/87), la Corte ha stabilito che «per interpretare l'articolo 14 del regolamento n. 17, occorre tener conto, in particolare, dei diritti della difesa, principio il cui carattere fondamentale è stato sottolineato in numerose occasioni nelle decisioni della Corte (si veda, in particolare, la sentenza del 9 novembre 1983, causa 322/81, *Michelin c. Commissione*, par. 7). In tale sentenza, la Corte ha rilevato che i diritti della difesa devono essere rispettati nei procedimenti amministrativi che possono portare all'imposizione di sanzioni. Ma è anche necessario evitare che detti diritti vengano irrimediabilmente compromessi nell'ambito delle procedure di indagine preliminare, tra cui, in particolare, gli accertamenti che possono essere decisivi per fornire prove attestanti la condotta illegittima assunta nelle attività per le quali potrebbero essere responsabili. Di conseguenza, anche se alcuni diritti della difesa riguardano soltanto i procedimenti in contraddittorio successivi alla comunicazione degli addebiti, altri diritti, come il diritto alla rappresentanza legale e il carattere privilegiato della corrispondenza tra cliente e avvocato (riconosciuto dalla Corte nella sentenza del 18 maggio 1982, causa C-155/79, *AM & S c. Commissione*), devono essere rispettati a partire dalla fase delle indagini preliminari (par. 25-27)».

5.4. Secondo la sentenza *Sabou*, il livello di riconoscimento e l'attuazione dei "diritti di partecipazione" dipende, quindi, dalla legislazione nazionale, la quale può prevedere:

- a) *notification rights*, per consentire al contribuente di avere conoscenza della richiesta proveniente da un altro Stato;
- b) *consultation rights*, per consentire al contribuente di essere ascoltato prima dell'invio delle informazioni;
- c) *intervention rights*.

Naturalmente, i diritti previsti alla lettera c) intanto sono riconosciuti,

in quanto lo siano anche altri quelli precedenti, e consentono al contribuente interessato dallo scambio di informazioni di conoscere esattamente quali informazioni sono coinvolte e di contestare dinanzi agli organi amministrativi e/o giudiziari la legittimità della richiesta e la correttezza delle informazioni prima che tali informazioni vengano trasmesse³⁹.

Per quanto riguarda il livello nazionale, occorre distinguere tra:

- i diritti di partecipazione concessi (da parte dello Stato adito) ai contribuenti residenti nello Stato adito;
- i diritti di partecipazione concessi (dallo Stato richiedente) ai contribuenti residenti nello Stato richiedente.

Per quanto riguarda i diritti di partecipazione concessi (da parte dello Stato adito) ai contribuenti residenti nello Stato adito, possiamo fare riferimento alle relazioni presentate al Congresso EATLP 2009 tenutosi a *Santiago de Compostela*, i cui risultati si possono riassumere come segue⁴⁰:

- alcuni Stati (ad es., Finlandia, Italia) non riconoscono alcun diritto al contribuente di essere informato. Le giustificazioni di questa scelta sono collegate, di solito, alla segretezza delle indagini e alla necessità di combattere l'elusione e l'evasione fiscale, colmando il «*gap* informativo» tra le autorità fiscali ed i contribuenti. Inoltre, secondo l'art. 26 del Modello OCSE «le informazioni possono anche essere comunicate al contribuente» e, quindi, una comunicazione non risulta obbligatoria;
- alcuni Stati membri non riconoscono, in generale, un tale diritto, prevedendo, tuttavia, talune eccezioni (ad es., Belgio, Polonia, Spagna, Regno Unito, Stati Uniti);
- diversi Stati concedono diritti di partecipazione, anche se spesso non in modo «completo»: in alcuni casi (ad es., Germania, Lussemburgo, Svizzera) tutti i diritti di partecipazione sono concessi (ad es., il diritto di essere informato, di essere ascoltato, di proporre appello); in altri casi (ad es., Paesi Bassi, Portogallo), esiste il diritto di essere informato solo quando la decisione di inviare le informazioni sia già stata adottata dalle autorità fiscali, ciò che consente al contribuente di proporre appello contro la decisione; in altri casi ancora (ad es., Ungheria, Svezia), è concesso al contribuente il diritto di essere informato ma solo nel caso in cui le informazioni siano state inviate allo Stato richiedente (dunque, *ex post*).

³⁹ J.M. CALDERÓN, *op. cit.*

⁴⁰ Si veda anche P. MASTELLONE, *Tutela del contribuente nei confronti delle prove illecitamente acquisite all'estero*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2013, 791 ss.

Per quanto riguarda invece i diritti di partecipazione concessi (dallo Stato richiedente) ai contribuenti residenti nello Stato richiedente, dai medesimi atti risulta come sia piuttosto raro che siffatti diritti siano concessi ai contribuenti. Solo in Polonia le autorità fiscali hanno il dovere di informare i contribuenti residenti circa la loro decisione di chiedere informazioni ad un altro Stato. In alcuni Stati membri (ad es., Belgio, Germania), vi è il diritto del contribuente di contestare la richiesta di informazioni dinanzi ai giudici nazionali, al fine di impedire che l'autorità fiscale invii la richiesta di informazioni: questo diritto attribuisce al contribuente un vero e proprio *potere di veto* in grado di bloccare la trasmissione delle informazioni.

In ogni caso, appare molto difficile estendere i requisiti previsti dalla normativa dello Stato richiedente alla fase di inchiesta condotta nello Stato adito. Come affermato dalla nostra Corte di Cassazione⁴¹, è infatti sufficiente che i documenti che contengono la risposta alla richiesta possano attribuirsi all'Amministrazione finanziaria, senza la necessità di sottoscrizione e, inoltre, le regole previste dalla normativa nazionale dello Stato adito sono applicate al fine di definire la validità formale del procedimento anche nello Stato richiedente. Questo sembra essere in linea con il «criterio di autonomia procedurale» e con il principio non scritto di «mutuo riconoscimento» prima menzionati.

In sintesi, mentre nel caso di richieste di informazioni *provenienti da* altri Stati membri alcuni diritti di partecipazione sono generalmente riconosciuti (anche se di regola non in maniera «ampia»), le richieste di informazioni *inviateagli* Stati membri sono generalmente gestite dagli Uffici tributari *inaudita altera parte* (cioè senza il coinvolgimento di alcun contribuente).

Dai *Report* nazionali presentati al Congresso EATLP 2014 di *Istanbul* emerge chiaramente che:

1. in alcuni Paesi (ad es., Repubblica Ceca), a seguito della citata decisione *Sabou*, il contribuente non è generalmente informato o coinvolto durante la procedura, né ha la possibilità di opporsi alla richiesta o all'utilizzo dei dati⁴². In altri Paesi (ad es., Finlandia), anche se le norme nazionali garantiscono il diritto del contribuente di essere ascoltato, le autorità fiscali non hanno un obbligo giuridico incondizionato di informare

⁴¹ Corte di Cassazione, 3 marzo 2000, n. 2390.

⁴² L. MORAVEC, D. NERUDOVA, *National Report for Czech Republic ad EATLP Congress 2014*, par. 8 del dattiloscritto.

il contribuente né per quanto attiene alle richieste di informazioni in entrata, né per quelle in uscita⁴³. Nei Paesi Bassi, la procedura di notifica al soggetto che fornisce le informazioni, nel caso di scambio di informazioni, è stata soppressa con una legge emanata in data 18 dicembre 2013. Tale abrogazione dimostra che gli Stati sono più inclini ad «indebolire» i diritti dei contribuenti che a «rafforzarli»⁴⁴, con il solo scopo di rendere lo scambio di informazioni più efficiente.

2. in altri Paesi, sussistono regole specifiche che prevedono particolari garanzie per i contribuenti nell'ambito della procedura di scambio di informazioni e, precisamente:

a) in Lussemburgo, le autorità fiscali devono verificare che la richiesta di informazioni sia stata formulata in conformità con le disposizioni pertinenti dei trattati (ad es., *test* di «prevedibile rilevanza», sussidiarietà, ecc.). Se ritengono che tale *test* sia stato superato con successo, comunicano al detentore delle informazioni la loro decisione di richiedere tali informazioni. Il detentore deve decidere se informare (o meno) il suo cliente e, probabilmente, lo farà. Ciascuna banca ed il contribuente possono decidere di impugnare la richiesta di informazioni entro un mese dalla notifica. Nel caso in cui ciò non avvenga, la banca è obbligata a fornire alle autorità fiscali le informazioni richieste. Diversamente, nel caso in cui la richiesta venga impugnata, la questione sarà trattata dal giudice amministrativo avvalendosi del giudizio abbreviato. Questa procedura è stata criticata dal *Global Forum* dell'OCSE nel *Peer Review Report* del 2011 (*Phase 1*) relativo al Lussemburgo, dove si è evidenziato che «the rights and safeguards (e.g. notification, appeal rights) that apply to persons in the requested jurisdiction should be compatible with effective exchange of information»;

b) in Spagna, l'art. 34 della *Ley General Tributaria* del 2003 prevede una serie di garanzie per tutelare i diritti di protezione e di partecipazione dei contribuenti interessati da una procedura di scambio di informazioni, al fine di una possibile impugnazione da parte del contribuente⁴⁵;

c) anche in Svizzera l'applicazione del nuovo standard OCSE deve av-

⁴³ M. URPIAINEN, *National Report for Finland at EATLP Congress 2014*, par. 8 del dattiloscritto.

⁴⁴ CONFÉDÉRATION FISCALE EUROPÉENNE, *Opinion Statement ECJ-TF 2/2014 of the CFE on the decision of the European Court of Justice in caso C-276/12, Sabou case, concerning taxpayers' rights in caso of exchange of information upon request*, Aprile 2014, par. 20.

⁴⁵ L. MARTINES GINER, S. MORENO GONZALES, P. LAMPREAVE MARQUEZ, *National Report for Spain at EATLP Congress 2014*, par. 6 del dattiloscritto.

venire a condizione che i diritti di carattere procedimentale siano tutelati⁴⁶. Questi diritti comprendono: il diritto di essere informato, il diritto di essere ascoltato e il diritto di impugnazione. L'ambito di tali diritti di carattere procedimentale, e in particolare il diritto di essere informati, è stato pure criticato durante la *Phase 1* del processo di *peer review* da parte del *Global Forum* dell'OCSE, in quanto esso potrebbe impedire un efficace scambio di informazioni. Di conseguenza, alla Svizzera è stato chiesto di introdurre «appropriate exceptions to the right of notification and right to respect the EOI file which are consistent with the standard» (Svizzera 2011 – Phase 1). Una proposta di modifica della IAAT (legge federale sull'assistenza amministrativa internazionale) è quindi al momento «pendente», e dovrebbe prevedere alcune eccezioni con riferimento alle regole di notifica. Secondo l'accordo FATCA tra gli Stati Uniti e la Svizzera, l'Amministrazione federale svizzera deve emettere una decisione finale, che viene notificata, in forma anonima, per mezzo della Gazzetta ufficiale e sul relativo sito *web*: la decisione è soggetta ad appello.

5.5. Vista la difficoltà di rinvenire argomenti solidi a sostegno della protezione dei contribuenti nel diritto UE a seguito del caso *Sabou*, occorre verificare se sia possibile rinvenirne nella CEDU o in altre fonti del diritto.

Sembra, infatti, che l'esclusione di ogni diritto di partecipazione nella fase investigativa non sia del tutto in linea con la giurisprudenza della Corte EDU e, in particolare, con la sentenza emessa dalla terza Sezione il 21 febbraio 2008 nel caso *Ravon and Others v. France* (18497/03).

La questione riguardava l'applicabilità dell'art. 6, par. 1 della CEDU, stante il suo riferimento alla materia «civile», a controversie concernenti la legittimità di indagini condotte in locali adibiti a residenza del contribuente e di sequestri contestati dai ricorrenti. La questione principale era se le autorità avessero violato o meno il diritto dei ricorrenti al rispetto della propria abitazione. Il carattere «civile» di tale diritto era chiaro, essendo riconosciuto come tale nel diritto nazionale, sia ai sensi dell'art. 9 del codice civile francese, sia dell'art. 8 della CEDU, direttamente applicabile nel sistema giuridico francese. I ricorrenti lamentavano di non aver avuto accesso ad un rimedio effettivo, in grado di consentire la contestazione della legittimità delle perquisizioni e dei sequestri cui erano stati sot-

⁴⁶ X. OBERSON, *National Report for Switzerland at EATLP Congress 2014*, par. 1.1.1., 1.7. e 8.3.3 del dattiloscritto.

toposti ai sensi dell'art. L 16 B del *Livre des Procédures Fiscales*. In base a tale disposizione, le autorizzazioni a condurre indagini in locali adibiti a residenza del contribuente possono essere impugnate solo tramite ricorso per violazione di legge. La Corte ha ritenuto che, di per sé, la possibilità di impugnare tali provvedimenti per i soli motivi di diritto non soddisfa i requisiti di cui all'art. 6, par. 1, CEDU, poiché un ricorso di tal genere alla Corte di Cassazione (che esamina esclusivamente questioni di diritto) non consente l'esame dei fatti posti alla base dell'autorizzazione contestata. Il fatto che le autorizzazioni ad effettuare ricerche in locali ad uso abitativo fossero state concesse da un giudice non era sufficiente a porvi rimedio. La persona sottoposta alle indagini non aveva avuto la possibilità di essere ascoltata. La Corte è quindi giunta alla conclusione che i ricorrenti non avevano avuto accesso ad un «tribunale», al fine di ottenere una decisione nella controversia relativa al successivo procedimento che soddisfacesse i requisiti di cui all'art. 6, par. 1⁴⁷.

Ciò significa che se durante la fase di indagine – compresa la procedura dello scambio di informazioni – dovesse verificarsi una violazione dei diritti protetti dalla CEDU, dovrebbe essere garantito al contribuente il diritto a ricorrere. Il contribuente dovrebbe quindi avere il diritto di proporre appello per richiedere l'interruzione immediata dell'attività illegittima e dannosa e di richiedere il risarcimento dei danni all'amministrazione verificandosene i presupposti, indipendentemente dalla contestazione o dall'annullamento dell'atto amministrativo finale, potenziale e successivo, emesso in conseguenza di tale attività. Questi principi sono stati ribaditi dalla Corte europea dei diritti dell'uomo anche nelle seguenti pronunce: *André* (2008); *Kandler* (2008); *Maschino* (2008). Con riferimento allo scambio di informazioni, ciò significa che il contribuente deve essere posto nella condizione di ottenere un provvedimento cautelare prima della sentenza definitiva che vieti lo scambio di informazioni transfrontaliere.

L'applicabilità del principio di proporzionalità ai procedimenti tributari è stato espressamente riconosciuto dalla Corte EDU fin dal caso *Jokela* (2002), in cui la Corte stessa ha dichiarato (par.45) che «although Article 1 of Protocol No. I contains no explicit procedural requirements, the proceedings at issue must also afford the individual a reasonable opportunity of putting his or her case to the responsible authorities for the purpose of effectively challenging the measures interfering with the rights guaran-

⁴⁷ Sul tema si veda L. DEL FEDERICO, *The ECHR principles as principles of European Law and their Implementation through the National Legal Systems*, in *Human Rights and Taxation in Europe and the World*, op. cit., 87 ss.

ted by this provision. In ascertaining whether this condition has been satisfied, a comprehensive view must be taken of the applicable procedures». Anche nel recente giudizio N.K.M. del 14 maggio 2013 la Corte ha affermato che tale principio impone che «the applicable law must provide minimum procedural safeguards commensurate with the importance of the principle at stake».

Naturalmente, mentre nello scambio di informazioni su richiesta può accadere che, durante la fase d'indagine, possano essere coinvolti diritti specifici protetti dalla CEDU, è più difficile che questo accada con lo scambio automatico di informazioni, poiché in questo caso tutte le informazioni sono semplicemente parte di un *database*, formato attraverso una mera raccolta di dati, senza l'esercizio di poteri specifici da parte delle autorità fiscali. Pertanto, è difficile che si verifichi una violazione di quei diritti, diversi dalla protezione dei dati personali, riconosciuti dall'articolo 8 della CEDU⁴⁸.

Ad ogni modo, a parte il riferimento alla CEDU, occorrerebbe considerare alcuni argomenti ulteriori al fine di rafforzare la tutela del contribuente.

Prima di tutto, vi sono dei limiti di ordine generale allo scambio di informazioni che interessano direttamente il contribuente e la cui valutazione non dovrebbe essere lasciata esclusivamente alle autorità fiscali, come accade ora. Ad esempio, l'art. 17 della Direttiva 2011/16/UE prevede che uno Stato membro non debba procedere alle indagini o fornire informazioni «se la conduzione di tali indagini o la raccolta di tali informazioni si pone in contrasto con la propria legislazione» (par. 2); e che la richiesta possa essere rifiutata «qualora comporti la divulgazione di un segreto commerciale, industriale o professionale o di un processo commerciale, o di un'informazione la cui divulgazione sarebbe contraria all'ordine pubblico» (par. 4). Al momento, questa valutazione è condotta dallo Stato che riceve la richiesta e quindi il contribuente riceve (almeno, in questa fase)

⁴⁸ L'articolo 8 della CEDU prevede il diritto dell'individuo al rispetto «della propria vita privata e familiare, del proprio domicilio e della propria corrispondenza», che non devono essere oggetto di interferenze da parte di una pubblica autorità. La violazione del diritto alla privacy da parte di una pubblica autorità è autorizzata solo se «prevista dalla legge» e se «costituisce una misura che, in una società democratica, è necessaria alla sicurezza nazionale, alla pubblica sicurezza, al benessere economico del paese, alla difesa dell'ordine e alla prevenzione dei reati, alla protezione della salute o della morale, o alla protezione dei diritti e delle libertà altrui». Ad ogni modo, occorre anche verificare che le misure predisposte per proteggere il legittimo interesse rispettino i requisiti di proporzionalità.

una protezione «indiretta», ma è chiaro che ciò non è sufficiente, in quanto la trasmissione potrebbe creare situazioni irreversibili in grado di danneggiare il contribuente (ad es., informazioni riguardanti segreti commerciali del contribuente): quindi, prima che le informazioni vengano inviate allo Stato richiedente, deve essere concesso un controllo giurisdizionale (nonché una sospensione sino all'esito di tale esame). Tuttavia, anche in questo caso è molto difficile che il tipo di informazioni inviate automaticamente nello scambio automatico possa coinvolgere questo tipo di interessi.

In secondo luogo, è noto che, nel 2006, l'articolo 26 del Modello OCSE è stato modificato sostituendo il termine «*necessary*» con «*foreseeably relevant*», ed è stato chiarito che, sebbene gli Stati firmatari si scambieranno informazioni nel senso più ampio del termine, essi non possono porre in essere c.d. «*fishing expeditions*». Questo limite è stato posto al fine di evitare che lo Stato della residenza possa «esternalizzare» ad un altro Stato le attività di raccolta delle informazioni necessarie per l'accertamento in fattispecie transfrontaliere, al di fuori di una preventiva e corretta verifica fiscale⁴⁹. Mi sembra evidente che il fatto che tutte le informazioni riguardanti contribuenti non residenti vengano trasmesse allo Stato di residenza attraverso lo scambio automatico di informazioni presupponga una «prevedibile rilevanza» delle informazioni medesime e che ciò non differisca, nella sostanza, da una «*fishing expedition*». Sembra dunque assolutamente ragionevole ritenere che, in caso di scambio automatico d'informazioni, i diritti dei contribuenti debbano ricevere un adeguato livello di protezione.

In terzo luogo, la necessità di tutelare i diritti dei contribuenti è talvolta espressamente prevista dalla legislazione europea o internazionale e ciò dovrebbe essere preso in considerazione, quantomeno nell'interpretazione della legge stessa. È quanto accade, ad esempio, nel Preambolo della Convenzione sulla reciproca assistenza amministrativa in materia fiscale, come modificata dal Protocollo del 2010, in cui la necessità di cooperazione amministrativa è bilanciata con la necessità di garantire una protezione adeguata dei legittimi interessi dei contribuenti⁵⁰. Tuttavia, nono-

⁴⁹ P. PISTONE, *op. cit.*, 216, nota 1.

⁵⁰ Il considerando n. 6 del Preambolo afferma che «considerando che i principi fondamentali in virtù dei quali ogni persona può esigere, per la determinazione dei propri diritti ed obblighi, una procedura giuridica regolare devono essere applicabili in materia fiscale in tutti gli Stati e che gli Stati dovrebbero fare del loro meglio per proteggere i legittimi interessi dei contribuenti, fornendo loro in modo particolare un'adeguata difesa contro la discriminazione e la doppia imposizione». Il considerando n. 7 secondo cui «convinti pertanto che gli Stati non devono adottare provvedimenti né fornire informazioni in modo non conforme al loro diritto ed alla loro prassi e che devono tener conto della ne-

stante questa affermazione generale, la Convenzione non garantisce autonomamente il diritto del contribuente di essere informato e dà nuovamente rilevanza alle legislazioni nazionali; infatti, secondo l'art. 4, par. 3 «any Party may, by a declaration addressed to one of the depositaries, indicate that, according to its internal legislation, its authorities may inform its resident or National before transmitting information concerning him, in conformity with Articles 5 and 7».

Anche il preambolo della Direttiva 2011/16/UE (par. 28) e della Direttiva 2010/24/UE sull'assistenza reciproca in materia di recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure (par. 21), enfatizza la necessità di rispettare i diritti fondamentali e di osservare i principi riconosciuti dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione europea, il cui art. 41, par. 2, stabilisce il diritto di ogni individuo di essere ascoltato, prima dell'adozione di qualsiasi provvedimento individuale nei suoi confronti che possa pregiudicarlo, e il diritto di ogni individuo di accedere al proprio fascicolo, nel rispetto dei legittimi interessi di riservatezza e di segretezza professionale e commerciale⁵¹. E per avere accesso ad un fascicolo è necessario anzitutto sapere che esso... esiste!

In quarto luogo, non dobbiamo dimenticare che le informazioni ottenute in un procedimento amministrativo potrebbero successivamente sfociare in un procedimento penale, che richiede un livello più elevato di tutela dei diritti del contribuente. A parte la questione preliminare relativa alla idoneità di tali dati a costituire elementi di prova ammissibili e "affidabili" in un processo penale – la cui soluzione è lasciata nuovamente al diritto interno di ciascuno Stato – il rischio è infatti quello di ricondurre il livello di protezione in materia penale a quella prevista per i procedimenti amministrativi. Tuttavia, la giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo in merito all'applicabilità dell'art. 6 della CEDU in materia penale è contraria a questa tesi; come precisato dalla Corte nel caso

cessità di tutelare la riservatezza delle informazioni nonché degli strumenti internazionali relativi alla tutela della vita privata ed ai flussi di dati di carattere personale» è stato sostituito dal Protocollo 2010 con il seguente: «convinti pertanto che gli Stati dovrebbero adottare misure o fornire informazioni, tenendo conto della necessità di tutelare la riservatezza delle informazioni, e tenendo conto degli strumenti internazionali relativi alla tutela della vita privata ed ai flussi di dati di carattere personale». Così l'espressione «se non in conformità con la loro legislazione e prassi» è scomparsa dal testo.

⁵¹ Per un'analisi approfondita della nuova Direttiva sulla mutua assistenza nel recupero dei crediti fiscali, vedi P. MASTELLONE, *The new EU discipline on assistance in the collection of foreign tax claims*, in *Rivista di diritto tributario internazionale*, 2012, 321 e ss.

Fayed (1990)⁵², l'art. 6, par. 1 non è applicabile alle «funzioni essenzialmente investigative», in cui i soggetti che conducono le indagini «non si pronunciano, né formalmente né sostanzialmente» e in cui «lo scopo dell'indagine è quello di accertare e annotare fatti che potrebbero successivamente essere alla base dell'azione delle altre autorità competenti – penali, regolamentari, disciplinari, o finanche legislative». Ad oggi, l'applicazione dell'art. 6, par. 1 ad una fase di indagine da cui potrebbe derivare un procedimento penale – cioè fino al momento in cui una persona può effettivamente essere considerata «accusata» ai sensi dell'art. 6, par. 1, CEDU⁵³ – sembra quindi essere limitata al caso in cui vengano in considerazione il diritto di rimanere in silenzio e/o il diritto di evitare l'autoincrimazione⁵⁴.

Per tutti i motivi di cui sopra, non siamo d'accordo con chi considera non necessario o non opportuno estendere i diritti di partecipazione allo scambio automatico di informazioni, affermando che, da un lato, la tipologia di informazioni coinvolte normalmente non pregiudica diritti particolarmente sensibili o meritevoli di una protezione particolare (*privacy*, segreti professionali o commerciali) e, d'altra parte, che il garantire tali diritti ostacolerebbe seriamente l'efficacia di questo tipo di scambio. Il primo argomento dipende infatti dal tipo di informazioni scambiate, mentre il secondo è irrilevante, in quanto un «ritardo» rappresenta l'effetto «naturale» dell'esercizio dei diritti procedurali in genere, e non può quindi essere considerato «indebito» in sé.

A nostro avviso, dall'analisi di cui sopra emerge chiaramente che è necessario prevedere un'adeguata protezione legale di contribuenti nella procedura dello scambio di informazioni, in tutte le sue possibili configurazioni (su richiesta, spontanea, automatica). Sebbene lo scambio costituisca

⁵² Corte europea dei diritti dell'uomo, 21 settembre 1990, *Fayed v. The United Kingdom*, 17101/90.

⁵³ Corte europea dei diritti dell'uomo, 18 febbraio 2010, *Aleksandr Zaichenko v. Russia*, 39660/02: «la Corte ricorda che in materia penale, l'art. 6 della Convenzione entra in gioco non appena una persona è "accusata"; questo può verificarsi prima che caso arrivi davanti al giudice di merito, come ad esempio la data di arresto, la data in cui l'interessato è stato ufficialmente informato del fatto che sarà processato o la data in cui sono state aperte le indagini preliminari».

⁵⁴ Corte europea dei diritti dell'uomo, 17 dicembre 1996, *Saunders v. United Kingdom*, 19187/91; Corte europea dei diritti dell'uomo, 29 giugno 2007, *O'Halloran and Francis v. The United Kingdom*, 15809/02 e 25624/02; Corte europea dei diritti dell'uomo, 14 ottobre 2010, *Affaire Brusco c. France*, 1466/07.

una necessità indiscutibile per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, ciò non dovrebbe infatti avvenire a detrimento dei diritti dei contribuenti.

A tale proposito, la soluzione piú appropriata sembra quella di prevedere un diritto generale alla notifica, con l'eccezione dei casi in cui essa si tradurrebbe in un grave pregiudizio per l'efficacia delle indagini, o dei casi in cui scadrebbero i termini per la notifica dell'accertamento. È ovvio che una tale procedura ritarderebbe lo scambio di informazioni, ma questo sarebbe un debito (e non un «indebito») ritardo.

La soluzione di riconoscere al contribuente un diritto generale alla notifica, con la sola eccezione rappresentata da una seria compromissione dell'efficacia delle indagini, è stata attuata nella previgente disciplina sulla cooperazione fiscale nel settore dell'IVA: a questo proposito, l'art. 8 del Regolamento (CEE) 218/1992 prevedeva che «in caso di scambio di informazioni di cui all'art. 5, nei casi in cui la normativa nazionale vigente in uno Stato membro prevede la notifica alla persona interessata dello scambio di informazioni, tali disposizioni possono continuare ad applicarsi, salvo nel caso in cui la loro applicazione rischierebbe di nuocere all'indagine sull'evasione fiscale in un altro Stato membro. In quest'ultimo caso, su richiesta esplicita dell'autorità richiedente, l'autorità interpellata si astiene da tale notifica».

Tuttavia, tale disposizione non è stata riprodotta nel successivo Regolamento (CE) 1798/2003, né nel regolamento (UE) 904/2010, in vigore dal 2012.

È vero che anche in questo caso la protezione dipendeva dalle legislazioni nazionali degli Stati coinvolti nella procedura, ma vale la pena notare che, come limite generale ai diritti processuali, veniva indicato un concetto di «pregiudizio». In altre parole, i diritti processuali dovrebbero essere garantiti ai contribuenti, fintantoché non mettano a repentaglio il successo delle attività di indagine. Tuttavia, questo principio dovrebbe costituire l'eccezione e non la regola, dal momento che i contribuenti non possono essere considerati come «pericolosi» evasori fiscali a meno che non sia dimostrato il contrario. Poiché il riconoscimento di tali diritti non deve portare ad un ritardo eccessivo e, quindi, ostacolare l'intera procedura di scambio di informazioni, dovrebbe essere previsto un diritto ad una procedura rapida.

6. Alcune osservazioni conclusive possono essere svolte con riferimento allo strumento giuridico con cui può essere introdotta la tutela dei diritti di carattere procedimentale.

A volte tali diritti sono stati riconosciuti sulla base di disposizioni «spe-

ciali» contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni, ma sarebbe auspicabile un canale piú stabile per garantire i diritti di partecipazione.

A questo proposito, vale la pena notare che nel suo *Action Plan 2*, adottato il 6 dicembre 2012, la Commissione europea ha inserito, tra le trentaquattro misure proposte, lo sviluppo di un codice tributario europeo⁵⁵, delineando un nucleo, essenziale ma completo, di principi fiscali comuni e di diritti e doveri del contribuente. Gli Stati membri sarebbero quindi in grado di adottare o adeguare i propri codici nazionali facendo riferimento a tali *standard* comuni e generalmente riconosciuti. Potrebbero essere necessarie delle correzioni al fine di adattare i singoli codici alle specificità nazionali, tuttavia stabilire dei principi minimi comuni potrebbe migliorare la comprensione generale di (e l'accesso a) quei principi che dovrebbero governare le relazioni tra contribuenti ed autorità fiscali.

Il 25 febbraio 2013, la Direzione generale della fiscalità e dell'Unione doganale ha avviato una consultazione *on-line* che si è conclusa il 15 maggio 2013. Secondo la relazione generale (par. 1.3), l'81% degli intervistati erano a favore dello sviluppo di un codice tributario europeo. I principali motivi a sostegno di tale sviluppo sono quelli per cui esso *i*) assicurerebbe la parità di trattamento di tutti i cittadini ed un piú elevato livello di certezza del diritto; *ii*) aumenterebbe la trasparenza ed armonizzerebbe i diversi sistemi giuridici; *iii*) ridurrebbe le controversie e standardizzerebbe i processi di *compliance*; *iv*) sarebbe un punto di riferimento per i Paesi terzi; *v*) migliorerebbe le pratiche e gli accertamenti in materia di debiti tributari; *vi*) introdurrebbe principi aggiuntivi (*i.e.* controlli e indagini, conclusioni su alcuni fatti); *vii*) favorirebbe il ravvicinamento delle legislazioni; *viii*) faciliterebbe una migliore comprensione durante la comunicazione con le autorità fiscali di un altro Stato membro; *ix*) prevederebbe diritti e obblighi giuridicamente vincolanti e di facile comprensione; *x*) fungerebbe da base comune per il contenuto minimo dei diritti, anche in relazione alla Direttiva 2011/16/UE.

Tuttavia, la relazione afferma chiaramente che un codice tributario europeo non sarebbe in alcun modo vincolante, dal momento che le questioni fiscali nazionali sono altamente sensibili e vi sarebbe il rischio di

⁵⁵ La proposta recita: «al fine di migliorare la *compliance*, la Commissione valuterà le buone prassi amministrative degli Stati membri per sviluppare un Codice Tributario che definisca le migliori pratiche per il rafforzamento della cooperazione e della fiducia tra le amministrazioni fiscali e i contribuenti, per assicurare una maggiore trasparenza sui diritti e gli obblighi dei contribuenti e incoraggiare un approccio *service-oriented*».

«forzare la mano» a livello europeo. Inoltre, tale codice potrebbe compromettere la certezza del diritto, coniugherebbe tra loro diversi principi di diversi Paesi e l'Unione europea non avrebbe la competenza per includere obblighi non espressamente menzionati nei codici nazionali, se gli Stati membri si orientassero in tal senso. Così i diritti e gli obblighi dovrebbero essere definiti a livello nazionale, rientrando questo nella sovranità e nella responsabilità degli Stati membri.

A nostro parere, dall'analisi condotta risulta chiaramente che le differenze tra le legislazioni nazionali sono così profondamente radicate che senza dubbio si porrebbe un serio problema di garanzia della parità di trattamento dei contribuenti europei e di miglioramento dell'accesso al mercato interno in caso di transazioni transfrontaliere mediante l'applicazione di principi uniformi.

Pertanto, è assolutamente necessario accelerare lo sviluppo dei diritti di partecipazione a livello europeo al fine di raggiungere un sistema completo di regole, come auspicato dal comitato fiscale dell'OCSE sin dal suo documento del 1990 «Taxpayer's rights and obligations».

In questa prospettiva, ci sembra che il codice tributario europeo possa costituire lo strumento più adeguato per l'applicazione dei diritti di carattere procedimentale, attuando in tal modo il principio generale stabilito dall'art 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea che la Corte di giustizia UE, purtroppo, non ha avuto il coraggio di applicare nel caso *Sabou*, come invece avrebbe dovuto fare.

Abstract:

Questo articolo si sofferma su un tema di particolare interesse e rilevanza in questo dato momento storico: la tutela dei diritti del contribuente nelle procedure relative allo scambio di informazioni tra le amministrazioni fiscali. Più nello specifico, lo stesso si propone di analizzare la limitata considerazione per la posizione giuridica del contribuente nella procedura di scambio di informazioni troppo spesso affidata alle esclusive valutazioni unilaterali degli Stati coinvolti. I diritti che sono oggetto di valutazione comprendono, da una parte, il diritto alla difesa e, più in generale, i c.d. diritti di partecipazione, e dall'altra, il diritto alla *privacy*, alla riservatezza e alla segretezza dei dati scambiati. Il filo conduttore dell'intero articolo risiede nell'idea che, sebbene lo scambio di informazioni costituisca una necessità indiscutibile per prevenire l'evasione e l'elusione fiscale ciò non debba avvenire a detrimento dei diritti dei contribuenti. Al contrario, gli Autori sottolineano la necessità di prevedere un'adeguata protezione legale dei contribuenti nella procedura dello scambio di informazioni, in tutte le sue possibili configurazioni (su richiesta, spontanea, automatica).

This article is aimed at analysing a central issue in the international tax context: the protection of taxpayer's rights when information is exchanged beyond borders. More specifically, the Authors want to underscore the lack of an adequate legal protection of taxpayers in the exchange of information procedure, which may be guaranteed only if the domestic legislation of each State provides so. The rights which are analysed include not only the right of defence, and, broadly speaking, the so-called "participation rights"; but also the right to privacy, to confidentiality and secrecy. According to the Authors, although exchange of information constitutes an unquestionable necessity to prevent tax evasion and tax avoidance, this must not be done to the detriment of the rights of the taxpayers. On the contrary, the Authors point out the necessity to provide for an adequate legal protection of taxpayers in the exchange of information procedure in all its possible configurations (on request, spontaneous, automatic).

ANTONIO PERRONE

L'art. 12 dello statuto ed il contraddittorio "endoprocedimentale" tributario: una questione ancora aperta

SOMMARIO: 1. I due ambiti di applicazione dell'art. 12. Lo "sbilanciamento" di tutela esistente nella giurisprudenza della Corte di Cassazione: cenni. - 2. Il perimetro di applicazione dell'art. 12, comma 7: norma di specie o principio generale? - 3. L'effettiva estensione dell'art. 12, comma 7, e l'esistenza di un principio generale che afferma il diritto al contraddittorio nei procedimenti di accertamento dei tributi. - 3.1. Segue: "partecipazione" e "contraddittorio". - 3.2. Segue: l'art. 12, comma 7, è applicabile a tutti gli accertamenti tributari? È questa la norma dalla quale si può dedurre l'esistenza, nel nostro ordinamento fiscale, del principio generale al contraddittorio "endoprocedimentale"? Un breve *excursus* dottrinario e giurisprudenziale. - 3.3. Gli ultimi sviluppi: l'ulteriore rimessione alle Sezioni Unite delle questioni concernenti la fonte normativa del principio del contraddittorio endoprocedimentale, l'effettiva estensione dell'ultimo comma dell'art. 12 e le conseguenze della violazione. - 4. Il contraddittorio nel procedimento di accertamento dei tributi: principio esistente o in fieri? - 4.1. Segue: il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale. - 4.2. Segue: la possibilità di "mutuare" l'istituto del contraddittorio "endoprocedimentale" dal processo amministrativo. - 4.3. Segue: il contraddittorio "endoprocedimentale" come principio fondamentale del diritto dell'Unione Europea. - 4.4. Una possibile soluzione all'interno dello Statuto? - 5. Prima conclusione: il contraddittorio "endoprocedimentale" come principio esistente che trova la sua fonte normativa nello Statuto. - 6. Il problema della compatibilità fra il contraddittorio, come principio già esistente, e le previsioni della legge delega per la riforma tributaria. La possibile soluzione delle cd. "garanzie secondarie". - 7. Seconda conclusione: le previsioni della legge delega come norme di collegamento e di "garanzia secondaria". - 8. Le conseguenze del mancato rispetto del contraddittorio. La necessità di motivare in ordine alle ragioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio.

1. L'art. 12 della legge n. 212/2000 è certamente una delle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente che ha creato maggiori problematiche interpretative. Se valutata nel suo complesso, ci sembra che la norma individui due specifici ambiti di applicazione: il primo è quello della disciplina delle modalità e dei tempi di svolgimento delle verifiche (riconducibile ai commi 1, 2, 3 e 5) ed il secondo è quello che tradizionalmente è stato ricondotto alla *partecipazione* del contribuente all'attività di veri-

fica (comma 4, e soprattutto 7). Volutamente utilizziamo, per ora, il termine *partecipazione* in senso atecnico, in quanto il significato e l'ampiezza della stessa, le sue modalità di realizzazione pratica, le conseguenze giuridiche della sua mancata attuazione, sono proprio uno degli aspetti che maggiormente ha diviso dottrina e giurisprudenza e che affronteremo nel corso del presente scritto.

È noto che le due *anime* dell'art. 12 hanno avuto destini diversi, tanto da poter parlare di un vero e proprio *sbilanciamento* di tutela.

Difatti, la Suprema Corte, ed in particolar modo le Sez. Un., hanno oggi adeguatamente valorizzato le disposizioni statutarie in tema di *partecipazione* del contribuente (comma 7), sancendo l'annullabilità dell'atto d'imposizione nel caso del loro mancato rispetto e giungendo addirittura ad un risultato (quello dell'affermazione di un principio generale del contraddittorio *endoprocedimentale* nell'accertamento tributario) che neanche la dottrina più garantista dava per assodato¹.

Viceversa la Corte, già dalle sue prime pronunce sull'argomento (e le

¹ Il riferimento è a Sez. un. 17.06/18.09.2014, n. 19667. Numerosa ed autorevole dottrina ha espresso perplessità sulla possibilità di individuare un principio generale che sancisca pienamente il diritto di partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento dei tributi e sulla possibilità che la violazione del contraddittorio *endoprocedimentale* possa avere conseguenze invalidanti sull'atto di accertamento. In tal senso si vedano A. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino e A. Marcheselli, Torino, 2012, 479 ss.; L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del convegno "I settant'anni di Diritto e pratica tributaria"*, Genova 2-3 luglio 1999, Padova, 2000, 601; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in AA. Vv., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento*, Milano, 2011, 212; F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *Consenso, equità*, cit., 397 ss.; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005, 273-274. Altra parte della dottrina, seppur riconosce l'inesistenza di una norma che sancisca chiaramente il principio del contraddittorio "anticipato" nel procedimento impositivo, ritiene di poter attribuire un ruolo di "supplenza" alla legge generale sul procedimento amministrativo. È questa, per esempio, la posizione di P. SELIGATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità*, cit., 451. Altri autori hanno, invece, ritenuto di poter superare l'ostacolo normativo, che pur riconoscono, mediante un'applicazione «non formalistica» e «restrittiva» dell'art. 12, comma 7, dello Statuto. È questa la posizione di A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario*, in *Consenso, equità*, cit., 414 ss. Infine, altra parte della dottrina ritiene che lo Statuto del contribuente abbia ormai inequivocabilmente introdotto il principio del contraddittorio nell'ambito dell'azione impositiva. In tal senso G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 130 ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 57.

sentenze piú recenti non sembrano mostrare un mutamento di opinione), ha svalutato la portata della norma concernente i *modi* e (soprattutto) i *tempi* di verifica (il comma 5), ritenendo che il termine (oggi variamente articolato per i contribuenti in contabilità ordinaria e quelli in contabilità semplificata e i professionisti) abbia una natura meramente ordinatoria, che i tempi della verifica non debbano essere calcolati su giorni *consecutivi*, ma sui giorni di *effettiva permanenza*, e che non sia configurabile alcuna sanzione di nullità, o anche *inutilizzabilità* del materiale probatorio acquisito, nelle ipotesi di mancato rispetto degli stessi².

Sarebbe opportuno comprendere se questo *sbilanciamento* abbia un reale fondamento ed un'effettiva ragione d'essere, ma – rinviando a future considerazioni tale analisi – in questa sede riteniamo doveroso affrontare una questione di estrema attualità, che sembra risolta ma che, invero, è ben lungi dall'esserlo: la questione del cd. *contraddittorio endoprocedimentale tributario* e della sua riconducibilità allo Statuto e, possibilmente, all'art. 12, comma 7.

2. Il tema del contraddittorio nel procedimento di accertamento dei tributi è stato spesso ricondotto al comma 7 dell'art. 12 dello Statuto e probabilmente la principale questione giuridica che la norma ha sollevato è quella del suo perimetro di applicazione; si tratta, cioè, di *principio generale* che ha riconosciuto cittadinanza al contraddittorio *endoprocedimentale* negli accertamenti tributari o è *norma di specie* che, come già tante altre, ha previsto un'ulteriore forma di *partecipazione* (difensiva) del contribuente alle verifiche³?

Connesse a tale questione, o generate da essa, sono poi le seguenti:

- a) la norma si riferisce esclusivamente alle verifiche *in situ* (presso i luoghi di esercizio dell'attività) o si estende anche alle verifiche *a tavolino* (in cui l'Ufficio utilizza elementi acquisiti non nel corso delle verifiche: risposte ai questionari, ricariche di settore, stime OMI, ecc.), per cui essa potrebbe rappresentare la fonte normativa del contraddittorio *endoprocedimentale* negli accertamenti tributari?

² Sul punto, anche per un *excursus* giurisprudenziale si veda, da ultimo, A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione del termine di permanenza dei verificatori nella sede del contribuente e nullità dell'accertamento*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2014, 251 ss. ed ampia bibliografia ivi citata; F. TUNDO, *Effetti della violazione del termine di permanenza dei verificatori su prove e motivazione dell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2015, 585 ss.

³ La questione è specificamente posta da A. MARCHESELLI, *op. cit.*, p. 420. Per una ricostruzione delle attuali disposizioni che prevedono forme di contraddittorio e per un'analisi dei loro effetti sui veda A. FANTOZZI, *Le violazioni cit.*, 482 ss.

- b) Se la norma non ha portata generale, esiste allora un principio che sancisce il diritto alla *partecipazione* (non solo collaborativa, ma anche difensiva) del contribuente a tutti gli accertamenti tributari (principio del *contraddittorio endoprocedimentale*)? E se esiste, qual è la fonte di esso nel nostro ordinamento?
- c) Come possiamo riscrivere i rapporti fra il procedimento tributario e quello amministrativo? Segnatamente, è possibile oggi sostenere l'esistenza di una *sovrapposizione* per cui la legge generale sul procedimento amministrativo, fermi restando i vincoli di inapplicabilità sanciti dall'art. 13 della legge n. 241/90, può estendersi anche al procedimento di accertamento dei tributi (problematica che, invero, trascende lo studio selettivo del solo art. 12 dello Statuto)?
- d) Qual è la conseguenza del mancato rispetto delle previsioni dell'art. 12, comma 7? Le Sez. un. hanno ritenuto nullo l'atto emanato in conseguenza del mancato rispetto del termine, ma occorre chiedersi, più in generale, se *in subiecta materia* possa rendersi applicabile anche la disciplina della «dequotazione» dei vizi di forma, per cui anche la violazione del diritto di partecipare attivamente all'attività di verifica potrebbe rientrare nel paradigma della «illegalità utile»⁴ previsto dall'art. 21-octies della legge n. 241/90?
- e) Il vizio invalidante si concretizza soltanto quando l'Ufficio non rispetta il termine (60 gg.) previsto a favore del contribuente per la presentazione delle *osservazioni e richieste*, o anche quando il termine è rispettato, il contribuente ha presentato le sue osservazioni, e l'Ufficio, nel rigettarle, non fornisce alcuna motivazione nell'atto impositivo?
- f) Nelle ipotesi di mancato rispetto del termine per i casi di «particolare urgenza», è sufficiente che vi sia effettivamente l'*urgenza* o è necessario altresì che l'Ufficio motivi, a pena di nullità, le ragioni dell'*urgenza*?

Ovviamente non è questa la sede per affrontare diffusamente tutte le questioni sopra elencate; peraltro, come si è detto, la Suprema Corte, con la recente sentenza a Sezioni Unite n. 19667/2014, sembrava aver risolto buona parte delle stesse con affermazioni di principio – quali la generale valenza del *contraddittorio endoprocedimentale* negli accertamenti tribu-

⁴ Il termine è utilizzato da L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Consenso, equità*, cit., 254.

tari⁵ anche in assenza di una specifica norma di legge – che anche la dottrina stentava a sostenere⁶.

Senonché, inaspettatamente, con la recentissima Ordinanza di rimessione, 14 gennaio 2015, n. 527⁷, la sez. VI-tributaria della Suprema Corte ha riaperto la problematica, rimettendo ancora una volta alle Sez. un. la questione del fondamento normativo, nel nostro ordinamento tributario, del principio generale del contraddittorio *endoprocedimentale* e della sua concreta portata applicativa, nonché la questione – strettamente connessa alla prima – dell'applicabilità dell'art. 12, comma 7, alle verifiche cd. «a tavolino».

È inevitabile, pertanto, anche alla luce delle perplessità sollevate dalla recentissima ordinanza e delle soluzioni ivi proposte, fare il punto della complessa vicenda e cercare di comprendere se effettivamente il principio di cui si discute, come affermato dalle Sez. un., è già esistente nel nostro ordinamento tributario e se esso possa in qualche modo essere ricondotto allo Statuto ed all'art. 12 in particolare.

3. I primi tre punti problematici sopra evidenziati [lettere a), b) e c) del precedente paragrafo] possono essere trattati congiuntamente, in quanto l'eventuale esistenza nel nostro ordinamento tributario di una norma *fondante* il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* dipende, in prima battuta, dalla portata applicativa che si riconosce all'art. 12, comma 7; non è un caso, infatti, che nella citata Ordinanza di rimessione (n. 527/2015) la sez. VI-tributaria della Suprema Corte per ben tre volte qualifichi la questione del corretto ambito di applicazione della norma come questione di massima “di particolare importanza” che va ben chiarita allo scopo di evitare futuri contrasti giurisprudenziali e che risulta strettamente connessa

⁵ Va detto, per esattezza, che le Sez. un. hanno ritenuto applicabile il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* in tutti i casi in cui l'Amministrazione finanziaria debba emettere un «provvedimento lesivo» dei diritti e degli interessi del contribuente. Tuttavia è agevole sostenere che qualsiasi accertamento tributario è lesivo di diritti o interessi patrimoniali del contribuente (anche nei procedimenti di rimborso del tributo, ove il diniego non può, in senso strettamente tecnico, essere considerato un “accertamento”, è comunque leso il diritto, vantato dal contribuente, alla restituzione dei tributi che questi assume indebitamente versati), pertanto l'affermazione delle Sez. un. consente di affermare la generale applicabilità del contraddittorio a tutti gli “accertamenti tributari”.

⁶ Si rimanda ai riferimenti bibliografici citati nella nota 1.

⁷ Pubblicata in *Corr. Trib.*, 2015, 707 ss., con nota di A. RENDA, *Le Sezioni Unite chiamate a risolvere i contrasti ermeneutici sugli effetti del mancato contraddittorio*, *ivi*, 701 ss.

al problema dell'immanenza, nel nostro ordinamento tributario, del principio del contraddittorio *endoprocedimentale*.

Se si ammette, infatti, che la norma non debba valere esclusivamente per le verifiche *in situ*, ma possa estendersi anche alle verifiche *a tavolino* (e quindi, sostanzialmente, a tutti gli accertamenti tributari) potrebbe ritenersi che proprio l'art. 12, comma 7 è la norma che cerchiamo. Viceversa, se si restringe il perimetro di applicazione della norma alla sole verifiche sul campo, rimane aperta la questione se sia garantita la *partecipazione* del contribuente anche alle altre verifiche (*a tavolino*) e, segnatamente, si pone il problema se il diritto di partecipazione possa trovare eventualmente fondamento nell'applicabilità al procedimento di accertamento dei tributi della legge generale sul procedimento amministrativo. In quest'ultimo caso l'art. 12, comma 7, sarebbe norma *specificata* che regola il diritto di partecipazione nelle verifiche *in situ* e la legge generale sul procedimento amministrativo sarebbe, invece, una legge di "copertura" applicabile in tutti i casi in cui lo Statuto dei diritti del contribuente non detta disposizioni specifiche⁸.

Pertanto, le tre questioni dell'effettiva estensione dell'art. 12, comma 7, dell'eventuale esistenza di una norma che sancisce il diritto del contribuente ad un contraddittorio *endoprocedimentale* in tutti gli accertamenti tributari e dell'applicabilità al procedimento tributario della legge generale sul procedimento amministrativo ci appaiono inscindibili e, per tal motivo, le tratteremo congiuntamente.

3.1. Preliminarmente, però, dobbiamo chiederci cosa si intende con il termine *partecipazione* del contribuente al procedimento tributario. Come premesso, finora il termine è stato volutamente utilizzato in senso atecnico; adesso va chiarito in che misura tale *partecipazione* rappresenti un effettivo *contraddittorio*.

La problematica è assai complessa perché pone la questione preliminare di cosa si intenda per *contraddittorio* nella sua duplice valenza procedimentale e processuale. Le ristrette finalità del presente scritto non ci consentono un approfondimento della tematica, che quindi affronteremo nei suoi termini essenziali⁹.

⁸ È questa, per esempio, la posizione di P. SELICATO, *Scambio di informazioni*, cit., 442 ss. e 458.

⁹ La letteratura sul tema è vastissima. Senza pretesa di esaustività, solo per citare alcuni contributi monografici sull'argomento, si veda S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000 *passim*; G. M. CIPOLLA,

Va detto subito che, se per *contraddittorio* intendiamo quello di tipo *processuale* che si svolge innanzi ad un giudice terzo, non esiste un contraddittorio nel procedimento tributario, in quanto nessuna norma prevede la partecipazione del giudice alla fase di accertamento dei tributi¹⁰. Il *contraddittorio* di cui discutiamo, pertanto, è quello che, come autorevolmente sancito dalle Sez. un. della Suprema Corte, consiste nel “diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo”¹¹. In questa accezione, dunque, contraddittorio equivale a *partecipazione* del contribuente al procedimento che conduce all’emanazione dell’atto d’imposizione.

Ebbene, la dottrina ha rilevato che la *partecipazione* del contribuente può avere un duplice ruolo: «collaborativo» e «difensivo»¹².

Nel primo caso il contribuente non ha *facoltà* di partecipare al procedimento, ma ha l'*obbligo* di collaborare con l’Ufficio e di fornire ad esso i chiarimenti ed i documenti richiesti, obbligo sanzionato con una preclusione alla futura possibilità di utilizzo dei documenti non esibiti. Si tratta dunque di una forma di *partecipazione* che ha lo scopo di consentire all’A.f. di acquisire elementi di cui essa non è in possesso o, comunque, di incrementare le sue conoscenze sulla fattispecie concreta oggetto di verifica.

Nel caso della *partecipazione in funzione difensiva*, invece, il contribuente non ha obbligo di partecipare, ma una *facoltà* cui corrisponde, di contro, l'*obbligo* dell’Amministrazione di convocare il contribuente e la preclusione in capo alla stessa ad emettere l’atto impositivo (o ad esercitare altra attività) prima della scadenza del termine assegnato al contribuente per poter formulare le proprie osservazioni (questo è proprio il caso dell’articolo 12, comma 7). In taluni casi, come autorevolmente os-

La prova, cit., 222 ss.; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’Iva)*, Padova 1990, *passim*; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio*, cit., *passim*. Il tema dei rapporti e dei conflitti fra la teoria del procedimento “contraddittorio” e la teoria del procedimento “partecipativo/collaborativo” è espressamente affrontato da M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell’accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001, 430 ss.

¹⁰ Sotto diversa angolazione, il procedimento “contraddittorio”, nella procedura di formazione dell’atto amministrativo in un’ottica che privilegia la “funzione” rispetto al “soggetto” e nella sua valenza sostanziale, è anche «garanzia dello svolgersi ad armi pari di un “conflitto” tra pubblica amministrazione e privato secondo i principi propri del processo». In tal senso M. VERSIGLIONI, *Accordo*, cit., 432.

¹¹ Così le Sez. un. della Corte di Cassazione nella richiamata sentenza n. 19667/2014.

¹² In tal senso F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato*, cit., 399-400; A. FANTOZZI, *Le violazioni*, cit., 483 ss.

servato, il diritto alla partecipazione difensiva è ulteriormente tutelato mediante la cd. «motivazione rafforzata» e cioè l'obbligo dell'Ufficio di motivare, nel successivo atto impositivo, le ragioni per cui non ha condiviso le deduzioni del contribuente (è questo il caso, per esempio, che si riscontra nel procedimento di irrogazione delle sanzioni disciplinate dall'art. 16 del d. lg. n. 472/97)¹³. In tutte queste ipotesi la *partecipazione* del contribuente non ha (solo) lo scopo di fornire all'Amministrazione elementi di cui essa non è in possesso, ma ha (altresì) la funzione di consentire al contribuente di addurre elementi a sostegno della propria posizione o di confutare elementi che l'Amministrazione gli ha contestato in prima battuta. A riguardo è stato autorevolmente sostenuto che la *partecipazione* (difensiva) del contribuente ha una sorta di funzione *compensativa* alle limitazioni che legge impone al contribuente in termini «di difesa o di prova»¹⁴.

Ovviamente, e in senso tecnico, il termine *contraddittorio* dovrebbe riferirsi esclusivamente alla partecipazione cd. «difensiva»¹⁵ e, tuttavia, nulla esclude che anche nella partecipazione cd. «collaborativa» il contribuente abbia la possibilità di fornire all'Amministrazione chiarimenti (sui documenti che egli è obbligato a produrre) che abbiano una valenza difensiva; in quest'ultimo caso, però, almeno stando al dato normativo che prevede tali forme di partecipazione (si pensi, per esempio, all'invio dei questionari o agli accertamenti bancari), non v'è alcun obbligo dell'Ufficio di tener conto delle osservazioni del contribuente o di motivare in ordine alle stesse. Pertanto, se il termine *contraddittorio* vuol essere inteso in senso *lato*, in esso rientrano tanto la partecipazione *collaborativa* quanto quella *difensiva*; viceversa se il termine *contraddittorio* è inteso in senso *proprio*,

¹³ Così A. FANTOZZI, *op. cit.*, 483-484 individua gli elementi del «contraddittorio vero e proprio...: obbligo dell'ufficio di invitare in contribuente; preclusione all'esercizio di una determinata attività o all'emanazione di un determinato atto prima che siano scaduti i termini messi a disposizione del contribuente per presentare le proprie deduzioni difensive; motivazione cd. rafforzata, nel senso che nell'atto finale del procedimento è necessario dare conto anche delle deduzioni presentate dal contribuente e del perché queste non sono state prese in considerazione, in tutto o in parte ai fini dell'emanazione dell'atto».

¹⁴ Chiarisce, a riguardo, A. FANTOZZI, *op. cit.*, 481: «In pratica, ogni volta che il legislatore ha ristretto la possibilità del contribuente di fornire la prova contraria, magari introducendo presunzioni o prescrivendone le modalità, ha di pari passo imposto all'amministrazione modalità varie di contraddittorio precontenzioso...».

¹⁵ In tal senso è stato acutamente osservato, da M. VERSIGLIONI, *op. cit.*, 433, che solo l'effettiva possibilità del contribuente di «contribuire sostanzialmente alla definizione del risultato» è «contraddittorio», il quale dunque presuppone «basi paritarie per la ricerca volontaria di un punto di convergenza tra diverse rappresentazioni iniziali».

esso si riferisce esclusivamente alla partecipazione *difensiva*. Il contraddittorio di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto rientra nello schema della partecipazione *difensiva* e dunque è da intendersi come *contraddittorio* in senso *proprio*.

3.2. Chiarita così l'effettiva dimensione del *contraddittorio* previsto dall'ultimo comma dell'art. 12, va ora detto che, con argomentazioni ugualmente valide, gli studiosi ne hanno alternativamente circoscritto l'estensione alle verifiche *in situ* o ampliato la portata anche alle verifiche *a tavolo*.

Le argomentazioni di coloro che hanno optato per una soluzione di maggiore ristrettezza applicativa sono sostenute da ragioni tanto *letterali* quanto sistematiche.

Il dato letterale della norma, invero, è stato differentemente pesato: chi ha attribuito maggior rilievo alla sontuosità della rubrica dell'art. 12, ha concluso che la norma non può confinarsi alle verifiche *in situ*¹⁶; chi invece ha assegnato un valore tecnico al termine *verifica* ha concluso per la ristretta applicazione della norma. L'art. 12, infatti, nella sua rubrica, riferisce i *diritti* e le *garanziedel* contribuente alla fase delle «verifiche» fiscali, il che indubbiamente rimanda ai controlli svolti sul campo (nei luoghi di esercizio dell'attività)¹⁷. Il comma 7, ancor più compiutamente, identifica il *dies a quo* per la decorrenza del termine di sessanta giorni nella data di «rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo». Quale che sia il significato del termine *processo verbale di chiusura delle operazioni* è però certo che esso, almeno in prima battuta, richiama le attività di verifica svolte *in situ*¹⁸.

¹⁶ In tal senso già A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla costituzione*, Milano, 2002, 314.

¹⁷ Tale ci sembra la conclusione cui giunge P. SELICATO, *Scambio di informazioni*, cit., 458, il quale afferma che «pare, invece, più corretto ritenere che essa [la norma dell'art. 12, comma 7, n.d.r.] si applichi esclusivamente ai casi in cui sono state compiute (come testualmente stabilisce la norma) «verifiche» presso il contribuente ai sensi degli artt. 32, D.P.R. n. 600/1973, e 52, D.P.R. n. 633/72».

¹⁸ Sul punto per una disamina dell'endiadi «processo verbale di chiusura delle operazioni» e per le ragioni che sostengono una non coincidenza di tale documento con il *processo verbale di constatazione*, si rimanda a S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA. VV. *Lo Statuto dei Diritti del Contribuente*, a cura di Gianni Marongiu, Torino, 2004, 131 ss. L'Autore ritiene altresì che la norma dell'art. 12, comma 7, disciplini una «paralisi» del potere di accertamento che si limita alle attività di verifica (ivi, 136).

Sotto il profilo sistematico è stato invece osservato che la restrizione della tutela alle verifiche *in situ* non lascerebbe sguarniti i contribuenti destinatari di verifiche *a tavolino*, ai quali comunque si renderebbe applicabile la norma dell'art. 10, lett. b), della legge n. 241/90, che consente la presentazione di memorie scritte e documenti con il correlato obbligo dell'Amministrazione di valutarli ove siano *pertinenti* all'oggetto del procedimento. L'applicabilità di tale disposizione al procedimento tributario scaturirebbe, poi, da diverse ragioni. In primo luogo, le norme della legge n. 241/90 hanno una portata più ampia delle norme dello Statuto in quanto si riferiscono al procedimento amministrativo e le norme statutarie sono invece circoscritte al procedimento tributario. In secondo luogo, un'esegesi restrittiva delle norme della legge n. 241/90 che prevedono l'inapplicabilità delle stesse al procedimento tributario suggerisce di confinare tali limitazioni ai casi in cui vi sia un'espressa previsione in materia fiscale. In altri termini, le norme sul procedimento amministrativo della legge n. 241/90 sono inapplicabili al procedimento tributario solo ove esistano delle specifiche norme fiscali che regolano quest'ultimo procedimento, in quanto – in questo caso – si rendono applicabili le norme di specie del procedimento tributario; in assenza di specifiche disposizioni tributarie si renderebbero, invece, applicabili le norme del procedimento amministrativo. Infine, il diritto alla partecipazione al procedimento è ormai un «principio generale del diritto amministrativo (e tributario) europeo» e da ciò discende che, anche in mancanza di una norma specifica, non si può negare il diritto di partecipazione del contribuente anche nelle ipotesi di verifiche *a tavolino*¹⁹. Anche da questo punto di vista, dunque, non sarebbe necessario estendere l'art. 12, comma 7, a queste ultime verifiche, perché superirebbe la valenza generale della legge sul procedimento amministrativo.

Anche le ragioni di coloro che hanno ritenuto, invece, estensibile la portata applicativa della norma attualmente in esame a tutte le verifiche e quindi a tutti gli accertamenti tributari, sono fondate sia su argomentazioni letterali che sistematiche.

L'enfasi del dato letterale è stata accortamente sottolineata da coloro che ritengono che la formula legislativa del comma 7 dell'art. 12 abbia prospettato «sinteticamente ma limpidamente» l'esigenza di «un contraddittorio procedimentale “a due”, nel quale cioè l'organo impositore e il contribuente interagiscono al termine della fase delle indagini». L'immanenza del principio del contraddittorio «a due», che dunque troverebbe

¹⁹ Le tre argomentazioni citate nel testo sono riconducibili a P. SELICATO, *Scambio di informazioni*, cit., 458-9.

conferma altresì nella norma statutaria, ha indotto tale dottrina a concludere che la «valenza generale dell'art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente può quindi essere affermata», con la conseguenza dell'estensione dell'applicazione anche alle verifiche *a tavolino*²⁰.

Autorevolmente, poi, è stata sostenuta l'irrilevanza del *nomen iuris* attribuito all'atto conclusivo dell'attività di controllo, conferendo maggior peso alla *sostanza* della tutela prevista dalla norma (che quindi assumerebbe portata generale) piuttosto che ad una interpretazione restrittiva della terminologia in essa utilizzata²¹. Una conferma di ciò è stata ritratta dalla circostanza che la Corte di Cassazione, nel 2006, ha proprio utilizzato la previsione dell'ultimo comma dell'art. 12 per sostenere l'obbligatorietà del contraddittorio negli accertamenti basati sugli studi di settore, che certamente non rappresentano una verifica sul campo²². Ancora, sotto un profilo sistematico, si è osservato che se la *ratio* della norma è quella di garantire al contribuente la possibilità di esporre all'Ufficio le proprie ragioni difensive mentre il procedimento è in corso di attuazione, tale *ratio* è maggiormente sentita nelle verifiche *a tavolino*, dove non vi è alcun contatto fra l'Amministrazione ed il contribuente. Nelle verifiche *in situ*, infatti, la prospettazione delle ragioni del contribuente potrebbe anche avvenire in occasione del contatto con i ve-

²⁰ Il virgolettato del testo e l'argomentazione riassunta sono di S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*", in AA.VV., *Consenso, equità*, cit., 407.

²¹ Il riferimento è a G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 117 ss., il quale, nel richiamare la sentenza della Comm. Trib. Prov. di Milano, 10 maggio 2010, n. 126, osserva che «la Commissione ha ritenuto e ribadito che rileva l'effettiva attività svolta dall'amministrazione e che la tutela dei diritti statutariamente garantiti si applica a qualsiasi verifica e/o controllo e non può cedere a fronte del "nomen juris" attribuito all'atto conclusivo, verbale di constatazione o verbale di contraddittorio». L'A., altresì, nel commentare la portata innovativa dell'ultimo comma dell'art. 12, osserva che «la giurisprudenza ha dato un'interpretazione e una applicazione che vanno ben al di là della letterale formulazione del precetto».

²² Il riferimento è a Cass., sez. trib., 27 luglio 2006, n. 17229, in *Dir. prat. trib.*, 2007, II, 793 ss., con nota di V. D'AGOSTINO. Osserva G. MARONGIU, *op. loc. ult. cit.*, che la citata sentenza della Corte di Cassazione evidenzia due profili di rilevanza dell'art. 12: «In primo luogo si rafforza la tesi per cui sono censurabili, sotto il profilo della motivazione del successivo atto di accertamento, sia l'omessa pronuncia sulle osservazioni proposte, sia la reiezione delle ragioni esposte dal contribuente con clausole di mero stile. In secondo luogo, l'insegnamento del Supremo Collegio consente di estendere la verifica della legittimità dell'accertamento, con riguardo al previo contraddittorio tra il contribuente e l'ufficio, anche a ipotesi nelle quali si dubita che esso possa trovare applicazione».

rificatori; nelle verifiche *a tavolino*, invece, verrebbe meno anche questa modalità *informale* di tutela²³.

Fra le opposte tesi della dottrina non sembra che la giurisprudenza, quantomeno quella delle Sez. un. della Suprema Corte, abbia dato una soluzione chiara e decisiva; anzi, a voler dare un'interpretazione rigidamente ancorata al contenuto delle sentenze, sembra proprio che le Sez. un. non abbiano voluto assegnare all'art. 12, comma 7, una portata generale estensibile a tutte le verifiche, né abbiano ravvisato in questa norma il fondamento del principio generale al contraddittorio *endoprocedimentale* negli accertamenti tributari.

La nota sentenza a Sez. un., 18.12.2009, n. 26635, con la quale è stata dichiarata l'applicabilità del contraddittorio *endoprocedimentale* ai cd. accertamenti *standardizzati* (parametri, studi di settore, ecc.) – che ovviamente scaturiscono da verifiche *a tavolino* – non ha motivato l'obbligatorietà del contraddittorio mediante un'estensione della porta applicativa dell'art. 12, comma 7, ma ha invece richiamato l'immanenza del «principio del giusto procedimento amministrativo» e del «principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente». Pertanto, se il contraddittorio *endoprocedimentale* diventa obbligatorio negli accertamenti *standardizzati* – con conseguente nullità dell'atto impositivo emesso in assenza di esso – non è perché l'art. 12, comma 7, è norma di valenza generale che si applichi ad ogni verifica, ma è perché nell'ordinamento tributario sono immanenti i principi del «giusto procedimento amministrativo» e della «cooperazione fra amministrazione finanziaria e contribuente».

Nell'altrettanto nota sentenza a Sez. un., 29.07.2013, n. 18184, avente per oggetto proprio l'art. 12, comma 7, è stata affrontata la questione delle conseguenze giuridiche del mancato rispetto del termine (60 gg.) previsto a favore del contribuente per presentare osservazioni e richieste (e la connessa questione della necessità di motivare il mancato rispetto dello stesso con riferimento alle ragioni di urgenza), ma nulla si è detto, neanche *incidenter tantum*²⁴, sulla possibilità di estendere l'ultimo comma dell'art. 12 oltre le verifiche sul campo. Dalla motivazione della sentenza, però, possono trarsi validi spunti di riflessione. Le Sez.un., infatti, affermano che la norma «introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di “collaborazione” tra amministrazione e contribuente» (l'enfasi è aggiunta);

²³ È la posizione di A. MARCHESELLI, *L'effettività*, cit., 422-3.

²⁴ Va detto, per precisione, che la questione delle verifiche cui è applicabile l'art. 12, comma 7, non era oggetto dell'ordinanza di rimessione, e dunque le Sez. un. si sarebbero potute pronunciare su tale questione solo *incidenter tantum*.

se dunque si tratta di una forma di collaborazione «particolare», se ne deve dedurre che la norma non ha valenza generale. E, d'altro canto, le stesse Sez. un. giustificano la sanzione di nullità del mancato rispetto del termine assumendo che la violazione dello stesso comporta l'inosservanza del generale principio del *contraddittorio endoprocedimentale*, principio che viene ricondotto alla sua matrice «comunitaria» (vi è il riferimento alla notissima sentenza *Sopropè*, in causa C-349/07), all'obbligo di «collaborazione» ed al rispetto della «buona fede» nei rapporti fra l'Amministrazione ed il contribuente²⁵, ma non all'art. 12, comma 7. In estrema sintesi: si sottintende l'immanenza del principio del contraddittorio *endoprocedimentale*, ma non si ravvisa la fonte dello stesso nell'estesa applicazione dell'ultimo comma dell'art. 12.

Da ultimo, le Sez. un., con la già citata sentenza 18.09.2014, n. 19667, hanno definitivamente affermato la generalizzata applicazione del principio del contraddittorio *endoprocedimentale* ogni qual volta debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi patrimoniali del contribuente e ciò a prescindere dall'esistenza di una specifica norma. Sembra ovvio che l'atto di imposizione fiscale (quale che ne sia la forma), così come l'atto di irrogazione di una sanzione, è per definizione *lesivo* dei diritti e degli interessi patrimoniali del contribuente e dunque il principio da ultimo affermato dalle Sez.un. non può che comportare l'estesa applicazione del contraddittorio a tutti i procedimenti tributari che culminino nell'emissione di un avviso di accertamento (di rettifica, di irrogazione delle sanzioni, ecc.) o anche di un'iscrizione a ruolo²⁶. La *fonte* normativa di tale principio, però, non è ricondotta all'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto; come detto, infatti, le Sez. un. hanno espressamente affermato che il principio del contraddittorio *anticipato* va osservato «independentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva». È difficile pertanto sostenere che, nella logica del Collegio, il principio possa derivare proprio dall'ultimo comma dell'art. 12.

²⁵ Sulla rilevanza della «buona fede» nei rapporti fra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente si veda A. COLLI VIGNARELLI, *Considerazioni sulla tutela dell'affidamento e della buona fede nello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Riv. dir. trib.* n. 6, 2001, I, 669 ss.; ID., *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.* n. 3, 2005, I, 501 ss.; ID., *I principi di affidamento e buona fede*, in *Codice delle ispezioni e verifiche tributarie*, a cura di V. Uckmar e F. Tundo, Piacenza, 2005, 39 ss.

²⁶ Per inciso, è opportuno ricordare che la fattispecie concreta su cui le Sez. un. sono state chiamate a pronunciarsi riguardava una comunicazione di un'iscrizione ipotecaria non preceduta da avviso.

Peraltro, la fonte normativa del principio non sembra neanche di agevole individuazione (tant'è che con la citata Ordinanza n. 527/2015, sono stati richiesti dei chiarimenti sul punto alle stesse Sez. un.).

Le Sez. un., infatti, operano almeno un triplice richiamo:

- all'art. 7 della legge n. 241/1990 e, segnatamente, all'«obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti», correlando tale obbligo all'art. 97 Cost.;
- allo stesso Statuto dei diritti del contribuente;
- ai principi fondamentali del diritto dell'Unione Europea. A riguardo è richiamata la già citata sentenza *Sopropè*, ma anche le recenti sentenze del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C/130-13 (*Kaminointernationallogistics BV e DatemaHellmannworldwidelogistics BV*), rilevando che la Corte di Giustizia ha affermato che il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento trova fondamento non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, ma anche nell'art. 41 della stessa che, al paragrafo 2, sancisce, quale corollario del diritto ad una buona amministrazione, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Merita, a tal proposito, una specifica riflessione il passaggio della sentenza che riguarda le disposizioni dello Statuto. Le Sez. un., dopo aver richiamato l'art. 7 della legge n. 241/90, osservano che il riferimento a tale norma non può essere posto nel dubbio dalla circostanza che l'art. 13, comma 2, della stessa legge «escluda i procedimenti tributari dall'applicazione degli istituti partecipativi previsti dall'art. 7», e ciò in quanto, secondo le Sez. un., «non si tratta di una esclusione tout court dei predetti istituti, bensì solo di un rinvio per la concreta regolamentazione dei medesimi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario». I supremi Giudici, in sostanza, affermano che il più recente e condivisibile *approdo* della moderna dottrina è quello di ritenere compatibile l'istituto della *partecipazione* con il procedimento tributario; esso – però – (così come l'istituto dell'accesso) opera «non secondo i modelli della legge n. 241 del 1990», ma «secondo gli schemi dello Statuto del contribuente», in quanto la legge n. 241/90 non esclude i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi, ma rinvia alle norme speciali che regolano la materia tributaria e, fra queste, vi è certamente lo Statuto, complesso di norme che ha la funzione di «improntare l'attività dell'amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonché quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario».

Le Sez. un., dunque, riconoscono che il diritto alla partecipazione del contribuente al procedimento tributario può trovare fondamento nello Statuto, ma, al momento in cui vengono individuate le specifiche norme statutarie, sorprendentemente non figura l'art. 12, comma 7. Le Sez. un. infatti richiamano gli artt. 5, 6, 7, 10 e 12, comma 2. È chiaro che la mancata menzione del comma 7 dell'art. 12 non esclude che esso rechi una specifica forma di contraddittorio endoprocedimentale, ma è altrettanto chiaro che le Sez. un. non hanno certo individuato in questa norma la fonte del principio del contraddittorio *endoprocedimentale* nel nostro ordinamento tributario.

La sintetica analisi, appena condotta, mostra che tanto la dottrina, quanto la giurisprudenza, nonostante quest'ultima dia ormai per assodata l'immanenza del principio del contraddittorio *endoprocedimentale* nel procedimento tributario, hanno lasciato irrisolti i seguenti problemi:

- l'art. 12 comma 7 dello Statuto a quali verifiche si applica? alle sole verifiche *in situ* o a tutte le verifiche?
- posto che è stata affermata l'immanenza del principio del contraddittorio *endoprocedimentale* nel procedimento tributario, qual è la fonte normativa di esso?

3.3. La richiamata Ord. n. 527/2015 rimette sul tavolo della discussione proprio tali questioni.

Il primo problema che la Sezione rimettente affronta è proprio quello dell'estensibilità dell'ultimo comma dell'art. 12 alle verifiche *a tavolino*, osservando che – fino ad oggi – la norma è stata confinata esclusivamente alle verifiche *in situ* in quanto si è ritenuto che essa serva a colmare lo «squilibrio» che si determina fra amministrazione e contribuente per effetto dell'accesso dei funzionari verificatori nei luoghi di esercizio dell'attività. La norma, dunque, è stata vista esclusivamente come fonte delle *garanzie* in essa previste, ma non come fonte del diritto generale al contraddittorio nel procedimento tributario, che – però – è stato ormai riconosciuto come immanente al sistema in più pronunce delle Sez. un. (e qui il giudice rimettente richiama proprio le sopracitate sentenze n. 26635/2009, n. 18184/2013 e n. 19667/2014).

Proprio l'immanenza al sistema di tale principio genera qualche perplessità nella Sez. rimettente.

Intanto, pur riconoscendo che vi sono diverse norme che garantiscono, in applicazione del «giusto procedimento», la partecipazione del contribuente alla fase di accertamento dei tributi, non può negarsi che, da un canto l'art. 13, comma 2, della legge n. 241/90 rende inapplicabili al pro-

cedimento tributario le norme sulla partecipazione contenute nel suo capo terzo e, dall'altro, quand'anche voglia farsi riferimento allo Statuto (come suggerito dalle Sez. un.), nella legge n. 212/2000 non sembra esistere una norma che preveda espressamente la generalizzata applicazione del contraddittorio nella fase del procedimento stesso. Inoltre – osservano i giudici della Sez. VI tributaria – la legge delega per la riforma tributaria (legge 11 marzo 2014, n. 23), all'art. 1, comma 1, lett. b), prevede l'introduzione di «forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi» e all'art. 9, comma 1, lett. b), prevede il rafforzamento del «contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale». È giocoforza allora chiedersi come possa affermarsi l'immanenza di un principio che la legge delega sembra voler introdurre. Un'adequata interpretazione *a contrariis* dovrebbe lasciar ragionevolmente dedurre che il principio ancora non c'è.

Certo, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha più volte affermato che il rispetto del contraddittorio è un principio generale dell'ordinamento Europeo; ma allora, osserva il giudice rimettente, si deve riconoscere che la fonte del principio nel diritto interno è esclusivamente di matrice comunitaria.

Ecco allora che con l'Ordinanza di rimessione in commento la Sez. VI-tributaria investe le Sez. unite proprio della questione concernente la "fonte" del principio del contraddittorio *endoprocedimentale* nel nostro ordinamento tributario, e cioè se esso trovi fondamento nel diritto interno o in quello dell'Unione Europea. Connessa a tale questione è poi quella della estensibilità dell'ultimo comma dell'art. 12 alle verifiche *a tavolo*. Il Collegio osserva infatti che, data per assodata l'immanenza del principio del contraddittorio, si dovrà stabilire come esso possa avere pratica attuazione nelle verifiche diverse da quelle svolte sul campo; per le verifiche *a tavolo*, infatti, non esiste una norma specifica e dunque si pone il problema di colmare la lacuna normativa. La soluzione offerta, in via ovviamente ipotetica (trattandosi di un'ordinanza di rimessione), è quella dell'applicazione «analogica»²⁷ dell'ultimo comma dell'art. 12 anche alle verifiche svolte

²⁷ Osservano, a riguardo, i supremi Giudici che non si tratterebbe di una interpretazione «estensiva» dell'art. 12, comma 7 – che comporterebbe una illegittima abrogazione tacita (trattandosi di norma dello Statuto) dell'inciso (contenuto nella norma) «nei locali destinati all'esercizio delle attività commerciali...» – ma di una interpretazione «analogica» volta a «colmare la lacuna di regolazione del contraddittorio endoprocedimentale nelle verifiche "a tavolo", utilizzando la norma dettata per il diverso (ma analogo) caso delle verifiche in loco».

in ufficio, il che consentirebbe di «equiparare», quanto alla disciplina ed alle garanzie applicabili, le verifiche *in situ* con quelle *a tavolino*.

Verrebbe quindi superata la logica ristretta nella quale, fino ad oggi, è stato confinato l'ultimo comma dell'art. 12, in quanto la *ratio* di tale norma non sarebbe soltanto quella di compensare lo squilibrio generato dalla presenza dei verificatori nei luoghi di esercizio dell'attività, ma diverrebbe quella della previsione di una generale *garanzia* del contraddittorio nelle verifiche, a prescindere dalle loro modalità di attuazione (sul campo o *a tavolino*). La garanzia del contraddittorio si sposterebbe così dal piú ristretto ambito del «potere di indagine» al piú ampio perimetro del «potere di accertamento».

Da tale rapida ricostruzione sembra possa desumersi che, anche per la sez. VI-tributaria l'art. 12, comma 7, non è la fonte del contraddittorio *endoprocedimentale* nell'accertamento tributario, ma è norma che, analogicamente interpretata, consentirebbe l'applicazione unitaria della garanzia del contraddittorio ed una disciplina unitaria per la celebrazione dello stesso in *tutti* gli accertamenti tributari.

Altro problema da risolvere, ove le Sez.un. confermassero l'immanenza del principio nell'ordinamento tributario ed accogliessero la soluzione dell'applicazione *analogica* dell'art. 12, comma 7, anche alle verifiche *a tavolino*, è quello delle conseguenze della violazione, che si perpetrerebbe ogni qual volta non sia stato concesso al contribuente il termine di 60 gg. per presentare osservazioni e richieste (salve le ipotesi di *particolare urgenza*).

Secondo l'Ordinanza di rimessione le opzioni potrebbero essere quelle della invalidità *tout court* dell'atto o quella (di matrice europea) dell'invalidità subordinata alla dimostrazione, da parte del ricorrente, che in presenza del contraddittorio (che è stato negato) il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso.

Le perplessità sollevate nell'ordinanza di rimessione e le possibili risposte date alle stesse, mostrano che, sebbene, la norma dell'art. 12, ultimo comma, abbia trovato una giusta valorizzazione in dottrina e giurisprudenza, rimane ancora qualche problema aperto e non di poco conto. Si tratta di stabilire se il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* negli accertamenti tributari sia effettivamente immanente al sistema e quale ne sia la fonte (e, segnatamente, se la stessa possa trovarsi proprio nell'art. 12 o, comunque, nello Statuto). Risolta positivamente tale questione, si dovrà poi individuare la disciplina applicabile, che ovviamente dovrà essere unitaria per tutte le verifiche. Si tratta, infine, di risolvere il problema delle conseguenze giuridiche della mancata osservazione della garanzia del contraddittorio.

Affrontate separatamente le prime due questioni, procederemo successivamente all'esame della terza.

4. Consapevoli che la questione meriterebbe ben più ampie riflessioni, proviamo tuttavia a cercare una soluzione con gli strumenti che abbiamo a disposizione.

4.1. Il primo strumento è la legge delega 11 marzo 2014, n. 23, che si riferisce al principio del contraddittorio procedimentale per ben tre volte. Il primo riferimento è nell'art. 1, lett. b), ove, si raccomanda la previsione di «forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi» nel più ampio «quadro di reciproca e leale collaborazione» fra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria. Il secondo riferimento è nell'art. 5, lett. f), ove, nel disciplinare gli istituti dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, si raccomanda la previsione di «specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario». Il terzo riferimento è nell'art. 9, lett. b), ove, nel dettare la disciplina per il «rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo», si raccomanda di «rafforzare» il «contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale».

Ebbene, quali suggerimenti possiamo trarre dalle previsioni della legge delega?

Intanto, sembra che l'art. 9 sia norma dettata proprio per risolvere lo specifico problema dell'estensione delle garanzie previste dall'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto. Quest'ultima norma, infatti, già prevede la *subordinazione* dell'atto di accertamento all'esaurimento del contraddittorio (l'avviso non può essere emesso prima che siano decorsi i 60 giorni a disposizione del contribuente per formulare osservazioni e richieste); dunque, la previsione, contenuta nella delega, di *rafforzare* il contraddittorio e di *subordinare* l'accertamento all'espletamento dello stesso sarebbe perfettamente inutile, a meno che il senso non sia quello di *estendere* tale garanzia a tutte le verifiche (anche alle verifiche *a tavolino*). Il che, peraltro, sembra confermato dalla circostanza che la norma non si riferisce esclusivamente agli atti di accertamento, ma anche a quelli di *liquidazione*. Ma se è così, ciò significa che tale estensione attualmente non vige e che è compito del delegato prevederla espressamente. D'altro canto, come si è già detto, la questione è ancora aperta, in quanto le Sez. un. non hanno mai espressamente dichiarato che l'art. 12, ultimo comma, si applica a tutte

le verifiche. Semmai, il riferimento alla norma della legge delega potrebbe far pensare ad una soluzione diversa rispetto a quella ipotizzata nell'ordinanza di rimessione sopra commentata. La Sez. VI-tributaria della Suprema Corte ha suggerito un'interpretazione *analogica* dell'ultimo comma dell'art. 12, volta a colmare la lacuna consistente nella mancata previsione del contraddittorio per le verifiche svolte in ufficio; ma se la lacuna verrà colmata normativamente (dagli emanandi decreti delegati) non sarà necessaria la prospettata interpretazione analogica.

Insomma, allo stato degli atti dovrebbe concludersi che l'art. 12, settimo comma, si applica soltanto alle verifiche *in situ* e che è compito del legislatore, in attuazione della delega, prevedere la disciplina del contraddittorio per le verifiche *a tavolino*, il che – ovviamente – non esclude che il delegato possa dare attuazione alla delega semplicemente estendendo la portata applicativa dell'art. 12 a tutte le verifiche. Stando così le cose, però, è gioco forza concludere che tale estensione attualmente non opera.

Di maggior spessore è poi la previsione contenuta nell'art. 1 della delega. Intanto l'art. 1 detta i criteri direttivi *generali*; la vocazione della norma a candidarsi come *fonte* di *principi*, dunque, è sostenibile. Inoltre, la norma prevede *forme* di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento «dei tributi». L'assenza di ulteriori aggettivazioni o specificazioni ed il riferimento generale ai *tributi* potrebbe confermare l'intendimento del delegante di prevedere, proprio con l'art. 1, lett. b), l'introduzione di un generale principio al contraddittorio *endoprocedimentale* in campo fiscale. Se è così, dovremmo però ammettere che il principio in questione non è immanente al sistema, non esiste già, ma è frutto di una specifica previsione contenuta nella delega, che è ancora in corso di attuazione; è, cioè, un principio *in fieri*.

Va detto, però, che le superiori ricostruzioni lasciano qualche dubbio di ordine sistematico. Ci si deve chiedere, infatti, per quale ragione il delegante, dopo aver previsto, all'art. 1, lett. b), l'adozione di «forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi», e quindi la plausibile introduzione del principio del contraddittorio nel procedimento tributario *tout court*, abbia poi ulteriormente raccomandato l'introduzione dell'istituto nella procedura di contestazione dell'abuso del diritto ed il *rafforzamento* dell'istituto nella fase delle indagini. In altri termini, se il contraddittorio *endoprocedimentale* viene previsto dall'art. 1 della delega come principio generale valevole nel procedimento di accertamento di ogni tributo, per quale ragione è stata poi specificamente prevista la sua applicazione nella disciplina dell'abuso (art. 5) e nella disciplina delle indagini (art. 9)? Tale ulteriore previsione che senso ha?

Una visione complessiva della legge delega non può non evidenziare tali perplessità, per cui è necessario chiedersi se sia possibile dare una diversa interpretazione delle previsioni della delega, un'interpretazione che possa far coesistere armonicamente le previsioni dell'art. 1, con quelle degli articoli 5 e 9.

Non è affatto certo, dunque, che l'effettivo intendimento del delegante fosse quello di prevedere, *ex novo*, un principio che attualmente non esiste nell'ordinamento tributario. Il problema del contraddittorio *endoprocedimentale* come principio già esistente o come principio *in fieri*, pertanto, è ancora aperto pur in presenza della delega.

4.2. Il secondo strumento che potrebbe suggerire soluzioni circa l'immanenza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario è la legge generale sull'azione amministrativa e la sua (problematica) applicazione al campo dei tributi²⁸.

Intanto va chiarito che la questione, con riferimento al presente scritto, è rilevante sotto un duplice profilo: il primo è quello dell'applicazione *tout court* della legge generale sul procedimento amministrativo (così come modificata ed integrata dalla legge n. 15/2005) a quello tributario, che – se ritenuta possibile – potrebbe consentire di individuare proprio in quella legge la fonte del principio del contraddittorio *endoprocedimentale* nel campo dei tributi; il secondo è quello concernente la possibilità di applicare alla nostra materia il nuovo regime delle invalidità introdotto con la legge n. 15 del 2005. Atteso che tale ultimo profilo riguarda le conseguenze della violazione del contraddittorio, esso verrà trattato di seguito (paragrafo 8), concentrando per ora l'attenzione sui rapporti fra legge generale sull'azione amministrativa e procedimento fiscale.

I limiti dell'estensibilità della legge n. 241/90 al procedimento tributario sono oggetto di diffusa discussione in dottrina e non è questa la sede

²⁸ Il tema è di diffuso interesse fra gli studiosi di diritto tributario, soprattutto con riferimento alla questione dell'asserita assenza di discrezionalità nell'azione impositiva ed alla possibilità di qualificare in termini provvedimentali l'atto di accertamento tributario e in termini procedimentali la relativa attività. Per qualche riferimento bibliografico, senza alcuna pretesa di esaustività si veda F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, 1916 ss.; S. LA ROSA, (voce) *Accertamento tributario*, in *Dig. it. disc. priv., sez. comm.*, 1987; ID., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, *passim*; G.M. CIPOLLA, *La prova*, cit., 224 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela: lezioni sul processo tributario*, Torino, 2009, 71 e 200 ss. *Contra*, P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario*, Milano, 2005, 36 ss.

per affrontare *ex professo* un'annosa vicenda che non ha ancora trovato definitiva conclusione. Basti però segnalare che la dottrina tributaria assolutamente maggioritaria ritiene che il procedimento tributario sia riconducibile al procedimento amministrativo (così come l'azione impositiva è riconducibile all'azione amministrativa) e riconosce la natura provvedimento dell'accertamento tributario²⁹. Ricondurre l'azione impositiva all'azione amministrativa, però, non significa che la legge n. 241/90 sia integralmente applicabile al procedimento tributario; all'integrale applicazione ostano non poche, quanto valide, considerazioni.

In primo luogo l'art. 13, comma 2 delle legge del 1990, rende inapplicabili ai procedimenti tributari le disposizioni dell'intero capo III, che riguardano proprio la «partecipazione al procedimento», e tale norma non è stata modificata dalla novella del 2005; essa pertanto è tutt'oggi vigente. Ritengo che tale circostanza, a parte tutte le considerazioni che sono già state rese in dottrina, assuma un rilievo decisivo anche sotto un altro aspetto. Se, infatti, si valuta come le Sez.un. della Suprema Corte (nella richiamata sentenza n. 19667/2014) hanno delineato la struttura del contraddittorio *endoprocedimentale* tributario, ci si avvede che essa è analoga a quella tratteggiata nell'art. 9 delle legge n. 241/90. Quest'ultima norma, rubricata «intervento nel procedimento», come noto prevede per «qualunque soggetto, portatore di interessi pubblici o privati», cui «possa derivare un pregiudizio dal provvedimento», la «facoltà di intervenire nel procedimento». Ebbene, le Sez. un. hanno previsto la necessità di attivare il contraddittorio *endoprocedimentale* tributario «ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente». È innegabile, allora, che la *ratio* del contraddittorio tributario, così definito, è analoga a quella del contraddittorio amministrativo e consiste nel garantire la partecipazione del destinatario del provvedimento ogniqualvolta questo possa essere *pregiudizievole* per il primo. Si potrebbe, dunque, sostenere che la fonte normativa del diritto di partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento dei tributi è proprio l'art. 9 della legge n. 241/90; tale norma, però, è contenuta nel capo III della legge e dunque non è applicabile al procedimento tributario. Pertanto, proprio la disposizione della legge generale sul procedimento amministrativo

²⁹ Sul tema, oltre ai riferimenti bibliografici già citati nella nota precedente, si veda A. FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di G.A. Micheli, Milano, 1971, 184 ss.; L. DEL FEDERICO, *I rapporti*, cit., 236; P. SELICATO, *Scambio di informazioni*, cit., 442 ss.

che potrebbe legittimare l'esistenza di un principio generale di *partecipazione* del contribuente anche nel procedimento tributario è inapplicabile a quest'ultimo. Già questa considerazione sarebbe sufficiente ad escludere che la fonte del principio del contraddittorio nel procedimento tributario possa essere la legge sul procedimento amministrativo.

Va detto, poi, che proprio la novella del 2005 – che con il suo bagaglio innovativo ha investito il profilo della *funzione* dell'attività amministrativa – ha acuito le perplessità che già gli studiosi di diritto tributario manifestavano circa l'integrale applicazione della legge n. 241/90 al procedimento tributario. Da più parti, anche nella dottrina tributaria, è stato sottolineato il mutamento di prospettiva che la legge del 2005 ha realizzato³⁰; il passaggio da un'attività amministrativa strutturata sulla *legalità* ad un'attività amministrativa finalizzata al *risultato* ha infatti comportato un irrigidimento di quegli studiosi che nei profili garantistici (frutto di un ossequioso rispetto della legalità formale) della legge (ante riforma) cominciavano ad intravedere un possibile riferimento normativo estensibile anche alla materia tributaria³¹. Sul punto è stato acutamente osservato che «il passaggio dall'amministrazione come mera esecuzione della legge, all'amministrazione di risultato, convince laddove l'amministrato esprime un interesse pretensivo, allarma laddove l'amministrato esprime un interesse oppositivo»³². In altri termini, lo *scudo* del rispetto formale della legalità era un elemento di garanzia in un ambito, quale quello fiscale, ove gli interessi espressi dal contribuente sono notoriamente *oppositivi*; lo spostamento dalla garanzia del rispetto della legalità alla garanzia del raggiungimento del risultato, dunque, non è elemento di maggior tutela per il soggetto d'imposta (come invece può esserlo per chi vanta interessi pretensivi). Alla luce di tali, sia pur sintetiche, considerazioni è ragionevole concludere che la novella del 2005 non ha *accorciato* le distanze fra legge generale sull'azione amministrativa e azione impositiva, ma le ha *allungate*.

Infine – osservazione questa di decisiva importanza a livello sistematico – se, anteriormente all'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente, aveva un senso cercare un appiglio nella legge n. 241/90 come nor-

³⁰ Sottolineano, fra gli altri, un mutamento di prospettiva che ha condotto da un'attività amministrativa strutturata sulla "legalità" ad un'attività amministrativa finalizzata al "risultato", L. DEL FEDERICO, *I rapporti*, cit., 231, e A. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio*, cit., 489.

³¹ Sintomatico di questo irrigidimento è Muleo, S. MULEO-R. LUPI, *Motivazione degli atti impositivi e (ipotetici) riflessi tributari delle modifiche alla legge n. 241/90*, in *Dialoghi trib.*, 2005, 535 ss.

³² Così L. DEL FEDERICO, *op. ult. cit.*, 245.

mativa di riferimento per legittimare l'esistenza in ambito tributario di un diritto alla partecipazione al procedimento, oggi, in presenza di una legge *specificata* che detta principi generali sulla materia tributaria, è assai più difficile giustificare il ricorso ad una legge che "in generale" si riferisce al procedimento amministrativo. A proposito, in dottrina, è stato efficacemente configurato un «singolare rapporto di specialità» fra testi normativi aventi entrambi portata generale (la legge generale sul procedimento amministrativo e la legge n. 212/2000), dei quali uno ha però specifica valenza di «regolazione settoriale»³³. Insomma, atteso che oggi esiste una specifica legge che contiene principi generali in materia di diritti del contribuente, è all'interno della stessa che dovrebbero essere trovate le coordinate di riferimento normativo per legittimare il diritto di quest'ultimo alla partecipazione al procedimento³⁴. Soltanto laddove si dovesse riconoscere l'impossibilità di trovare specifici principi all'interno delle norme statutarie potrebbe avere un senso il riferimento alla legge generale sull'azione amministrativa.

Ci sembra, d'altro canto, che le acute osservazioni della dottrina trovino conferma nella giurisprudenza delle Sez. un., le quali (nella richiamata sentenza n. 19667/2014), da un canto riconoscono che la più moderna dottrina ha ritenuto irragionevole escludere il diritto di partecipazione del contribuente ed anzi ha affermato chiaramente la compatibilità dell'istituto con il procedimento tributario, e dall'altro sostengono che, però, la partecipazione non deve operare secondo gli schemi della legge n. 241/90 ma secondo quelli previsti dallo Statuto. Ciò, secondo i supremi Giudici, sarebbe conforme alle previsioni della stessa legge del 1990, che non esclude *tout court* la *partecipazione* dai procedimenti tributari, ma ne rimette la disciplina alle norme *particolari* (e cioè specifiche) del settore.

Sul punto si può concludere che gli ostacoli, di ordine normativo e sistematico, che ostano ad una integrale applicazione al procedimento tributario della legge generale sull'azione amministrativa, rendono oltremodo difficile ipotizzare che proprio in quella legge debba trovarsi il fondamento dell'immanenza del contraddittorio *endoprocedimentale* in campo fiscale.

4.3. Non servono soverchie argomentazioni per sostenere che il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* è ampiamente riconosciuto

³³ In tal senso M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fm.*, 2006, I, 357-358.

³⁴ Ritiene che il principio del contraddittorio endoprocedimentale possa trovare legittimazione all'interno dello Statuto G. RAGUCCI, *Il contraddittorio*, cit., 57 ss.

all'interno dell'Unione; le sentenze della Corte di Giustizia diano richiama e l'esplicito riferimento alle stesse che più volte le Sez. un. della Corte di Cassazione hanno fatto, rende superflua qualunque ulteriore riflessione. Il problema, semmai, è quello sollevato dalla Sez. VI-tributaria della Suprema Corte nell'Ordinanza n. 527/2015 e cioè capire se la fonte dalla quale scaturisce l'immanenza del principio del contraddittorio nel procedimento tributario è esclusivamente il diritto dell'Unione o se, invece, sia possibile ravvisarla anche nell'ordinamento interno.

È questo il quesito che le Sez. un. sono chiamate a risolvere anche a fronte delle previsioni della legge delega di cui si è già detto.

Cercheremo pertanto di riannodare i fili sparsi delle superiori riflessioni per tentare di verificare se effettivamente sia possibile sostenere che il principio di cui si discute trova fonte anche nel diritto domestico.

4.4. Ritengo che un'interpretazione sistematica delle norme della legge n. 212/2000, unitamente al tentativo di superare il rigore *letterale* delle stesse, possa offrire la seguente soluzione: il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* nell'attività di accertamento dei tributi è immanente al nostro ordinamento giuridico non soltanto perché esso è principio fondamentale del diritto dell'Unione, ma anche perché la fonte normativa di esso può trarsi dalle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente e fra esse v'è certamente l'art. 12.

Cominciamo proprio dalla legge n. 212/2000.

Lo Statuto ben si candida ad essere la fonte normativa che cerchiamo, in quanto le sue disposizioni, per espressa autoqualificazione, sono principi generali dell'ordinamento tributario e sono espressione degli artt. 3, 23, 53 e 97 della Costituzione. La dottrina tributaria già da tempo ha riconosciuto il valore primario delle norme statutarie e la Suprema Corte ha ampiamente confermato le conclusioni degli studiosi, riconoscendo la centralità di queste disposizioni. Una per tutte, può citarsi la sentenza a Sez. un. n. 18184/2013, ove chiaramente si ribadisce (e non si afferma certo per la prima volta) che, sebbene le norme della legge n. 212/2000 non hanno, nella gerarchia delle fonti, rango superiore alla legge ordinaria, è però certo che alla «clausola rafforzativa» di autoqualificazione delle stesse come attuative di norme costituzionali (sopra richiamate) e come espressione di principi generali non può essere negato «un preciso valore normativo»: esse sono «principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributario»; e ciò vale, in primo luogo, per quelle disposizioni che «dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso ga-

rantistico tutta la prospettiva costituzionale del diritto tributario». Ancora le Sez. un. hanno affermato che buona parte delle disposizioni statutarie sono espressione di «principi immanenti nell'ordinamento tributario» (e ciò già «prima dell'entrata in vigore dello Statuto») e, dunque, sono «norme guida» che servono ad «orientare l'interprete nell'esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti»³⁵.

Secondo l'insegnamento delle Sez. un., dunque, le norme dello Statuto orientano e guidano l'*azione amministrativa* e quindi l'azione di accertamento dell'imposta, e la guidano nel senso di assicurarne la *trasparenza*, il *buon andamento* e la finalità *garantistica*.

Se, dunque, vogliamo individuare una norma, o più norme, che possano costituire fonte, nel nostro ordinamento, del principio del contraddittorio *endoprocedimentale* in materia tributaria, esse, come già detto, non ci sembra vadano cercate nelle legge generale sul procedimento amministrativo, ma – in mancanza di una diretta previsione costituzionale – vanno cercate nello Statuto dei diritti del contribuente.

A questo punto, per comprendere se la legge n. 212/2000 contenga tale norma, o tali norme, non rimane che chiarire in cosa effettivamente consista il contraddittorio *endoprocedimentale*, o – se vogliamo – il diritto del contribuente a *partecipare* attivamente al procedimento d'imposizione ogni qual volta debba essere adottato un provvedimento lesivo dei suoi diritti e dei suoi interessi patrimoniali.

Probabilmente la migliore configurazione dell'essenza giuridica di tale diritto è stata delineata dalla Corte di Giustizia – i cui precedenti sono più volte richiamati dalle stesse Sez. un. della Corte di Cassazione – che, nelle sentenze del 3 luglio 2013, cause riunite C-129/13 e C-130/13 (*Kamino International logistics BV* e *Datema Hellman Worldwide logistics BV*), riprendendo principi già espressi nel noto precedente *Sopropè*, ha chiarito che ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per esso lesivo, i destinatari di tale provvedimento 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». Diritto di *partecipazione* attiva del contribuente (*i.e.*: contraddittorio *endoprocedimentale*) è dunque il diritto di «essere sentito» prima dell'emanazione del provvedimento impositivo (così direttamente le Sez. un. nella sent. 19667/2014), e cioè diritto di manifestare le

³⁵ In tal senso si vedano anche le sentenze della Suprema Corte n.17576/2002, n. 7080/2004, n. 9407/2005, n. 21513/2006 e n. 9308/2013 (peraltro espressamente richiamate dalle Sez. un. nella citata pronuncia).

proprie osservazioni, i propri chiarimenti e le proprie difese sugli elementi che l'amministrazione intende porre a fondamento della sua pretesa. Esiste, allora, nel nostro ordinamento, e segnatamente nello Statuto, una norma, o piú norme, che sanciscono un diritto cosí configurato?

Ritengo che la strada piú proficua per rispondere a quest'interrogativo sia quella di identificare il *dovere* correlato al nostro *diritto*. È noto, infatti, che nella teoria generale, fin dalle prime elaborazioni kelseniane, l'«essenza» di un *diritto* viene ricondotta al *dovere* corrispondente che ne determina la concreta attuazione³⁶. Secondo quest'ordine di idee, il diritto di un soggetto nei confronti di un altro (ad una prestazione positiva o all'astensione da un comportamento) si può predicare solo in quanto correlativamente sussista la norma *d'obbligo* in capo a quest'ultimo (che gli imponga la prestazione o gli vieti il comportamento da cui deve astenersi) e tale norma d'obbligo sia azionabile giuridicamente. Il diritto, in altri termini, esiste in quanto esso sia *garantito* da una norma che pone il *dovere* correlato e da una norma che sanziona il mancato adempimento del dovere (e dunque rende «giustiziabile» il diritto)³⁷.

Queste concezioni, invero, sebbene consolidate, sono state poste in discussione da chi, di contro, ha concepito l'esistenza di un *diritto* (e qui si discute di diritti fondamentali) anche in assenza della correlata norma *d'obbligo*, ma ha riconosciuto che, in questo caso, si determina una *lacuna* (laddove manchi la norma che preveda il *dovere* correlato al diritto) o un'*antinomia* (nel caso in cui sussista una contraddizione fra una norma di divieto ed una norma che legittima il comportamento vietato) del si-

³⁶ Cfr. H. KELSEN, *General theory of law and state* (1945), trad. italiana di S. Cotta e G. Treves, *Teoria generale del diritto e dello stato*, Milano, 1959, 76, ove l'A. afferma che il diritto «non è altro che il correlativo di un dovere» (ivi, 77); ID., *Reine Rechtslehre* (1960), trad. italiana di M.G. Losano, *La dottrina pura del diritto*, Torino, 1966, 150, ove l'A. configura il diritto soggettivo come «semplice riflesso di un dovere giuridico», chiarendo ulteriormente il concetto, in questi termini: «Questa situazione, definita come 'diritto' o 'pretesa' di un individuo, è semplicemente l'obbligazione dell'altro e degli altri. Se si parla in questo caso di un diritto soggettivo o della pretesa di un individuo, come se questo diritto e questa pretesa fossero qualcosa di diverso dall'obbligazione dell'altro o degli altri, si crea il miraggio di due situazioni giuridicamente rilevanti, allorché la situazione è una soltanto».

³⁷ Per un cenno alla dottrina italiana sul tema dell'inesistenza del diritto in mancanza della norma d'obbligo attuativa dello stesso e della consequenziale «giustiziabilità» del diritto nelle aule di un tribunale, si veda D. ZOLO, *La strategia della cittadinanza*, in D. Zolo (a cura di), *La cittadinanza. Appartenenza, identità, diritti*, Roma-Bari, 1994, p. 33; ID. *Libertà, proprietà ed uguaglianza nella teoria dei 'diritti fondamentali'*, in Ermanno Vitale (a cura di), *Diritti fondamentali. Un dibattito teorico*, Roma-Bari, 2008³, 64 ss.

stema giuridico che va colmata dal legislatore³⁸. Lo schema proposto è quello di un diverso rapporto diritto-garanzia, per cui il primo può esistere anche in assenza della seconda. In base a questo ragionamento la norma che prevede l'*obbligo* complementare al diritto non è norma che ne sancisce l'esistenza, ma è norma di *garanzia primaria*; la norma che prevede la sanzione per il mancato rispetto dell'*obbligo* è invece norma di *garanzia secondaria*. Ma il *diritto* può dirsi *esistente* sia in mancanza della *garanzia primaria* che in mancanza della *garanzia secondaria*; spetterà al legislatore intervenire. Insomma, il *diritto* ben può esistere anche in assenza della correlata norma d'*obbligo*, ma se manca quest'ultima, è un diritto privo di *garanzia primaria* e sarà compito del legislatore colmare la *lacuna* che esiste nel sistema giuridico³⁹.

Ovviamente non è questa la sede per affrontare diffusamente e cercare di risolvere una questione che, invero, non appare facilmente appianabile⁴⁰; questione che, peraltro, non è neanche necessario risolvere, in quanto – ai nostri fini – non rileva stabilire se il diritto di partecipazione del contribuente *esista* anche in assenza di un correlato dovere, ma ciò che conta, in prima battuta, è comprendere qual è il *dovere* correlato al *diritto* e valutare se il nostro ordinamento (e, segnatamente, lo Statuto) già non preveda tale *dovere* in una norma esistente. In altri termini, anche ponendoci nell'ottica piú restrittiva – che non disconosce l'esistenza del *diritto* per effetto dell'assenza della correlata norma d'*obbligo*, ma che afferma in questo caso la pratica inattuabilità perché privo di norma di *garanzia* (primaria) – è ovvio che la *lacuna* andrà colmata (o l'*antinomia* andrà risolta) solo in quanto si riconosca che effettivamente l'ordinamento giuridico è privo della norma d'*obbligo* correlata all'affermazione del diritto. Si tratta, allora, di vedere qual è il *dovere* corrispondente al nostro *diritto* e di comprendere se questo *dovere* non possa essere ricondotto ad alcuna norma già esistente. Se così fosse, potremmo dire che il *diritto* è assistito da *garanzia primaria*; altro problema è poi quello di stabilire se esiste una norma che sanziona (e come sanziona) il mancato adempimento del dovere e ciò la norma che pone la *garanzia secondaria*.

Ebbene, concentrandoci per ora solo sulla questione dell'esistenza della *garanzia primaria*, ci sembra innegabile che il *diritto di partecipazione* del

³⁸ È la ricostruzione di L. FERRAJOLI, *Diritti fondamentali*, in *Diritti fondamentali. Un dibattito teorico*, cit., 26 ss.

³⁹ Così L. FERRAJOLI, *op. loc. cit.*

⁴⁰ In quanto entrambe le concezioni sono adeguatamente argomentate e quindi, piú che risolvere, si può aderire all'una o all'altra.

contribuente al procedimento di accertamento dei tributi trova il suo *dovere* correlato nell'*obbligo di collaborazione* da parte dell'amministrazione finanziaria. Insomma, il *diritto* del contribuente di «essere sentito» prima dell'emanazione del provvedimento impositivo richiede, se non per la sua esistenza – che per quest'ultima può essere sufficiente una norma di genesi del diritto – quantomeno per la sua concreta attuazione, il *dovere* dell'amministrazione di *ascoltare*, il che significa obbligo di *collaborare* con il contribuente, di *cooperare* per raggiungere un risultato. Il *dovere di collaborare*, pertanto, se proprio non lo si vuole intendere come condizione per l'esistenza del *diritto di partecipare*, è certamente condizione per la sua pratica attuazione; è cioè *garanzia primaria* che consente la praticabilità concreta del *diritto di partecipazione*.

È ovvio, poi, che il dovere di *collaborazione* a cui si fa riferimento in questo caso ha come destinatario l'amministrazione finanziaria; solo se esiste un *obbligo* della stessa di *collaborare* con il contribuente, si potrà affermare che è concretamente attuabile il *diritto di partecipazione* di quest'ultimo.

A questo punto è agevole concludere che il *diritto di partecipazione* del contribuente è praticamente attuabile solo se si riconosce che esiste – insieme all'obbligo di *collaborazione* che grava su quest'ultimo – anche un *obbligo di collaborazione* che grava sull'amministrazione. Se così fosse, entrambe le parti del rapporto giuridico d'imposta avrebbero l'obbligo di *collaborare* reciprocamente, il che significa *cooperare* per raggiungere un risultato⁴¹.

Domandiamoci allora: esiste nel nostro sistema giuridico una norma – o più norme – che sanciscono l'*obbligo di collaborazione reciproca*? E cioè un *obbligo* che non grava solo sul contribuente ma anche sull'amministrazione, e dunque un *obbligo di cooperazione* fra parte pubblica e privata per raggiungere un risultato. Tali norme, se esistono, si trovano nello Statuto dei diritti del contribuente?

Se dovessimo rispondere positivamente, dovremo altresì convenire che l'ordinamento giuridico prevede già l'*obbligo* (di *collaborazione* dell'amministrazione) correlato al *diritto* (di *partecipazione* del contribuente) e cioè la norma di *garanzia primaria* che consente la pratica attuabilità del diritto. Il che non significa, però, che l'ordinamento preveda altresì l'azionabilità giudiziaria del *diritto* e cioè la norma di *garanzia secondaria*

⁴¹ È questa il nucleo fondamentale della teoria del procedimento «contraddittorio» cui si riferisce M. VERSIGLIONI, *Accordo*, cit., 433.

che sanziona, e cioè disciplina le conseguenze, della violazione della *garanzia primaria*.

Nel paragrafo 3.1. si è visto che la *partecipazione* del contribuente può essere *collaborativa* o *difensiva*. Va ora aggiunto che in entrambi i casi la *partecipazione* ha lo scopo di delimitare correttamente la materia imponibile oggetto di accertamento. Nel caso di partecipazione *collaborativa* è il contribuente che *collabora* in quanto ha l'obbligo di fornire all'ufficio elementi idonei alla corretta qualificazione e quantificazione dell'imponibile; nel caso della partecipazione *difensiva* è invece l'ufficio che *collabora* in quanto ha l'obbligo di ascoltare e valutare i chiarimenti e le difese del contribuente allo scopo di adattare gli elementi di cui dispone alla concreta realtà economica e di evitare l'errato utilizzo degli stessi a sfavore del contribuente. Lo scopo della *partecipazione* del contribuente (*collaborativa* o *difensiva*), dunque, non è "unilaterale" (in favore dell'amministrazione), ma è "convergente" (in funzione della "certezza del diritto") ed è evitare l'emissione di accertamenti "al buio", cioè cercare di adattare, per quanto possibile, l'accertamento dell'imponibile all'effettiva realtà del contribuente. Il che vuol dire – ci sembra – che lo scopo della *partecipazione* (*collaborativa* o *difensiva*) è quello di *cooperare* per delimitare correttamente la materia imponibile⁴². In altri termini, non soltanto la partecipazione *collaborativa* del contribuente è *cooperazione*, ma lo è anche la partecipazione *difensiva*, e cioè il "contraddittorio" in senso proprio.

Ebbene, ci sembra che talune norme dello Statuto siano nate proprio con la finalità di assicurare una effettiva *cooperazione*, e cioè una *collaborazione reciproca*, che non è né esclusivamente a favore dell'amministrazione, né esclusivamente a favore del contribuente, ma è semmai finalizzata a consentire il corretto accertamento (qualificazione e quantificazione) della materia imponibile. Esistevano già, infatti, varie norme specifiche che prevedevano l'obbligo di *collaborazione* del contribuente, così come esistevano norme specifiche che prevedevano il diritto al contraddittorio e cioè una partecipazione *difensiva* del contribuente ed un *obbligo* di *collaborazione* dell'amministrazione, ma non esisteva una norma di principio che prevedesse, con valenza generale, un *obbligo* di *cooperazione* fra

⁴² È chiaro che lo scopo può non coincidere con il risultato, in quanto l'ufficio potrebbe non considerare valide o apprezzabili le difese o i chiarimenti del contribuente e dunque ognuna delle due parti manterrebbe la propria posizione, con possibili conseguenze processuali. Il dovere sottostante al contraddittorio, dunque, è quello di *cooperare* per raggiungere un possibile risultato, ma non quello di mettersi giocoforza d'accordo. Sul punto si veda ancora M. VERSIGLIONI, *op. loc. ult. cit.*

fisco e contribuente e cioè un obbligo di *collaborazione reciproca* che, in generale, grava su entrambe le parti del rapporto giuridico d'imposta. Certo l'obbligo della *collaborazione* in capo alla p. a. è già nell'art. 97 Cost. essendo un corollario del principio del *buon andamento* e dell'*imparzialità* della stessa, ma lo Statuto lo ha meglio delineato, chiarendo che esso è doverosamente applicabile alla materia fiscale. In sostanza ci sembra che lo Statuto abbia previsto, in via generale, un obbligo di *collaborazione* da parte dell'amministrazione finanziaria (ed un obbligo di *collaborazione* da parte del contribuente)⁴³. D'altro canto, probabilmente, è proprio questo il senso della previsione contenuta nell'art. 1, primo comma, secondo la quale le norme statutarie sono principi generali dell'ordinamento tributario posti in attuazione, fra gli altri, dell'art. 97 Cost. Le norme dello Statuto, dunque, in attuazione del citato precetto costituzionale, hanno fissato il principio generale secondo il quale spetta anche all'amministrazione finanziaria *collaborare* allo scopo di delimitare correttamente (qualificare e quantificare) la materia imponibile oggetto di accertamento, e cioè *cooperare*.

Anche le Sez. un., nella sentenza n. 19667/2014, sembrano creare un collegamento fra contraddittorio, principio di *cooperazione* e art. 97 Cost. Dopo aver passato in rassegna diverse disposizioni statutarie (artt. 5, 6, 7, 10, comma 1, e 12, comma 2), infatti, i supremi Giudici affermano che da quel complesso di norme «emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una “decisione partecipata” mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella “fase precontenziosa” o “endoprocedimentale”», ed aggiungono che il diritto al contraddittorio realizza il diritto di difesa (art. 24 Cost.) e «il buon andamento dell'amministrazione presidiato dall'art. 97 Cost.».

Orbene, cos'altro è una *decisione partecipata* se non una decisione presidiata dal dovere di *cooperare* (che, si ribadisce, non è il dovere di mettersi d'accordo)? Cos'altro è il *principio di leale collaborazione* se non il principio della *cooperazione* fra fisco e contribuente? È chiaro allora che proprio il principio della *cooperazione*, che si sostanzia nel contraddittorio endoprocedimentale, è attuazione del dovere di *buon andamento* di matrice costituzionale.

La soluzione sembra, a questo punto, a portata di mano. L'*obbligo cor-*

⁴³ A tale conclusione ci sembra che pervenga altresì A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede*, in *Consenso, equità*, cit., 499 ss.

relato al *diritto di partecipazione* del contribuente al procedimento d'imposizione, e cioè la *garanzia primaria* di questo diritto (o, secondo altra concezione, il *dovere* che consente di affermare l'esistenza del diritto), consiste nel *dovere* di collaborazione che grava in capo all'amministrazione finanziaria; se esiste questo *dovere* correlativamente esiste il *diritto*, o, secondo altro punto di vista (quello di Farrajoli), esiste la *garanzia primaria* del *diritto*. Se è così, non ci sembra difficile sostenere che il *diritto di partecipazione* del contribuente al procedimento d'imposizione, e cioè il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* per tutti gli accertamenti tributari, trovi la sua fonte normativa proprio nello Statuto. Sono le norme che prevedono la *collaborazione*, nel senso di *cooperazione*, che ne sono la fonte.

Rileva, in primo luogo, l'art. 10, comma 1, che informa i rapporti fra contribuente e amministrazione finanziaria al principio della *collaborazione* e della buona fede⁴⁴. È ovvio, non foss'altro che per la circostanza che la norma è inserita in un testo di legge che disciplina i *diritti* del contribuente, che la *collaborazione* di cui parla la norma non è (solo) la partecipazione *collaborativa* in cui il contribuente ha l'obbligo di fornire elementi all'ufficio, ma è (anche) partecipazione *difensiva* in cui è l'amministrazione finanziaria che ha l'obbligo *di collaborare* con il contribuente prendendo in considerazione le sue osservazioni e deduzioni. L'art. 10, dunque, prevede un dovere di *cooperazione*, cioè una collaborazione in cui ognuna delle due parti ha il diritto di formulare le proprie osservazioni e richieste e l'altra parte ha *l'obbligo di ascoltarle*; la *collaborazione* dell'art. 10, dunque, è anche *partecipazione difensiva* del contribuente e, dunque, è *contraddittorio*.

Rileva, poi, l'art. 12 comma 7, il quale, nel suo *incipit*, richiama proprio il «rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente»; è nel rispetto di tale principio che è prevista la facoltà del contribuente di presentare osservazioni e richieste; è nel rispetto di tale principio che l'ufficio non può emettere l'avviso di accertamento prima che sia decorso il termine di 60 gg. a disposizione del contribuente.

L'art. 10 e l'art. 12, quindi, ci sembrano espressione dello stesso principio di *cooperazione* che è poi un'attuazione dell'art. 97 Cost.⁴⁵. Queste due norme, da un lato sanciscono il *diritto* del contribuente di essere sen-

⁴⁴ Sottolinea la decisiva importanza della "buona fede" A. COLLI VIGNARELLI, *op. loc. ult. cit.*

⁴⁵ Rileva l'esistenza di un collegamento fra dovere di cooperazione e art. 97 Cost. P. SELICATO, *Scambio di informazioni*, cit., 465.

tito e, dall'altro, sanciscono *l'obbligo correlato* dell'amministrazione di *ascoltarlo*; sono dunque le norme che consentono di affermare l'esistenza del diritto, in quanto sussiste il correlato obbligo, o – secondo diverso punto di vista – sono norme di *garanzia primaria* che consentono l'attuazione del diritto di partecipazione del contribuente. Non vi è, pertanto, alcuna *lacuna* nel sistema giuridico, quantomeno per la *garanzia primaria*, in quanto è lo Statuto che la prevede espressamente.

Ovviamente in questo contesto sarebbe "riduttivo" confinare la portata dell'art. 12 alle sole verifiche *in situ*. L'esigenza di *cooperazione* di cui la norma è portatrice, unitamente all'art. 10, è sentita in ogni verifica in quanto è comune a tutte le verifiche la *ratio* della *cooperazione*: delimitare correttamente (qualificare e quantificare) la materia imponibile oggetto di accertamento.

Il collegamento con l'art. 10, comma 1, dunque, a mio modo di vedere, consente di superare la rigidità lessicale del comma 7 dell'art. 12, e consente di superarla facendo riferimento alla *ratio comune* delle due norme.

È allora nel combinato disposto di queste due previsioni che si può trovare, a mio avviso, la fonte normativa del principio generale del contraddittorio *endoprocedimentale* tributario; una *fonte* interna al nostro ordinamento, che scaturisce da due disposizioni la cui vocazione è proprio quella di esprimere principi *generali*.

In conclusione, la risposta alle perplessità sollevate dalla sez. VI-tributaria della Corte di Cassazione nell'Ord. n. 527/2015 potrebbe essere questa: il principio del contraddittorio endoprocedimentale è immanente al nostro sistema tributario, non soltanto perché esso è un principio di derivazione europea, ma anche perché esso trova fondamento normativo negli artt. 10, comma 1, e 12, comma 7, dello Statuto e nel dovere di *cooperazione* di cui essi sono espressione in termini generali. Ne consegue che la rigidità lessicale del comma 7 dell'art. 12 può essere superata ove si abbia riguardo alla *ratio* della disposizione, che è quella di garantire, in attuazione dell'art. 97 Cost. e in omaggio al principio di *cooperazione* tra fisco e contribuente, la partecipazione di quest'ultimo al procedimento di accertamento di ogni tributo con il fine di delimitare (qualificare e quantificare) correttamente la materia imponibile.

5. Le superiori riflessioni ci convincono circa la correttezza della conclusione cui sono giunte le Sez. un. della Suprema Corte: il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* in materia di accertamento dei tributi è principio già esistente nel nostro sistema giuridico. La fonte *interna* di tale principio, potremmo aggiungere, è nello Statuto dei diritti del contribuente.

6. È di immediata percezione che la soluzione proposta può sembrare distonica rispetto alle previsioni della legge delega per la riforma fiscale. Difatti, se lo spirito di quest'ultima è quello di prevedere l'emanazione di una norma che sancisca per la prima volta il generale principio del contraddittorio *endoprocedimentale*, è allora difficile poter sostenere che quel principio già esiste e che trova fonte nelle norme dello Statuto.

Ritengo, però, che a favore della soluzione proposta militino almeno tre considerazioni che inducono ad una riflessione unitaria.

In primo luogo si è già visto che la legge delega pare adombrare, all'interno di essa, un profilo di contraddittorietà, in quanto all'art. 1, lett. b), sembra prevedere l'emanazione di un principio generale al contraddittorio che è però poco compatibile con la contestuale previsione di una specifica disciplina del medesimo istituto nell'abuso del diritto (art. 5) e nelle indagini (art. 9). È legittimo, pertanto, domandarsi se la delega effettivamente sancisca per la prima volta un principio non ancora esistente o si limiti, invece, a meglio delineare i contorni normativi di un principio che già esiste. Se così fosse la potenziale contraddizione interna potrebbe risolversi.

In secondo luogo, pur non negando l'autorevolezza della delega e l'importanza di un complesso normativo che si pone l'obiettivo di riformare il sistema fiscale italiano, deve riconoscersi che essa, e gli emanandi decreti delegati, sono pur sempre leggi *ordinarie*; certo, anche lo Statuto lo è, ma la superiorità assiologica dello stesso, la sua valenza di legge quadro, la sua vocazione a dettare principi generali in materia di diritti del contribuente e – non ultimo – il suo diretto collegamento con la Costituzione non sono in discussione. Ragion per cui sembra più corretto trovare nelle disposizioni statutarie la fonte normativa del principio del contraddittorio endoprocedimentale (soprattutto ove, come sembra, non sia necessario operare un'eccessiva forzatura esegetica), piuttosto che rimetterla ad decreti delegati che, per quanto di autorevole derivazione, non hanno certo l'ambizione di dettare i principi generali del nostro ordinamento tributario.

Infine, sembra possibile effettuare una ricostruzione sistematica che appianerebbe la distonia fra la soluzione dianzi proposta ed il contenuto della legge delega.

Le superiori riflessioni ci hanno convinto della possibilità di ravvisare nello Statuto le norme che, da un canto sanciscono il *diritto di partecipazione* del contribuente all'azione impositiva e, dall'altro, prevedono il correlato *obbligo di collaborazione* in capo all'amministrazione finanziaria. La norma d'obbligo, però, non è sufficiente in quanto è altresì necessaria la

previsione della sanzione collegata al mancato rispetto dell'obbligo. Nell'ottica kelseniana la norma che prevede l'azionabilità giudiziaria del diritto è condizione della sua esistenza, così come lo è la norma che prevede l'obbligo correlato al diritto. Un diritto, secondo questa concezione, esiste in quanto vi è la norma che prevede l'obbligo correlato e vi è altresì la norma che prevede la possibilità di agire in giudizio per ottenerne il rispetto. A riguardo è stato efficacemente sostenuto che «un diritto formalmente riconosciuto ma non *justiciable* – e cioè non applicato o non applicabile dagli organi giudiziari con procedure definite – è tout court un diritto inesistente»⁴⁶.

Anche coloro che configurano nella norma d'obbligo non una condizione di esistenza del diritto, ma una *garanzia primaria*, attribuiscono poi decisivo rilievo alla successiva norma che sanziona il mancato rispetto dell'obbligo. Come si è detto, infatti, la norma che prevede il *dovere* correlato al *diritto*, è norma di *garanzia primaria*, che – però – non è sufficiente ad assicurare l'effettiva attuazione del *diritto*. Affinché quest'ultima sia completa è necessaria altresì la norma di *garanzia secondaria*, che sanziona il mancato rispetto dell'obbligo (o che consente l'azione giudiziaria per garantirne il rispetto). Pertanto un *diritto* che è normativamente garantito dal *dovere* ad esso correlato è dotato di una *garanzia primaria*, ma – se non esiste la norma che sanziona il mancato adempimento del *dovere* – è privo di *garanzia secondaria*⁴⁷. Anche ciò configura una *lacuna* del sistema che spetta al legislatore colmare.

È possibile allora che la funzione della legge delega sia esattamente questa? È possibile, cioè, che il legislatore con la delega non abbia voluto sancire per la prima volta un principio che già esiste – ed è riconducibile allo Statuto – ma si sia avveduto che esso, sebbene immanente al sistema giuridico, è però privo di adeguate garanzie che spetterà al delegato disciplinare secondo le direttive impartite?

Penso che tale soluzione sia praticabile. Leggiamo bene la delega.

Intanto l'art. 1, lett. b), con il fine specifico di «agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria», prevede la delineazione di un «quadro di reciproca e leale collaborazione» da realizzarsi «anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi» (l'enfasi è aggiunta). Ci sembra che la norma altro non faccia se non ribadire che il *contraddittorio* nel pro-

⁴⁶ D. ZOLO, *La strategia della cittadinanza*, cit., 33.

⁴⁷ In tal senso L. FERRAJOLI, *op. loc. ult. cit.*; ID., *I diritti fondamentali nella teoria del diritto*, in *Diritti fondamentali*, cit., 156 ss.

cedimento di accertamento dei tributi è uno degli strumenti idonei a realizzare un rapporto di *reciproca e leale collaborazione*, tant'è che la norma prevede che quest'ultima dovrà essere attuata *anche* attraverso il primo. Il dovere di *reciproca e leale collaborazione* fisco-contribuente, però, è già previsto dall'art. 10 dello Statuto (ed anche dall'art. 12, comma 7); se, dunque, il contraddittorio *endoprocedimentale* è strumento di attuazione di un dovere già esistente, si può fondatamente sostenere che il delegante non ha previsto l'introduzione dell'istituto come principio "nuovo" ma lo ha soltanto esplicitamente collegato al *dovere di leale e reciproca collaborazione*, chiarendo che quel dovere dovrà essere attuato *anche* attraverso il contraddittorio.

In sostanza, sembra che la delega confermi la soluzione secondo la quale il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* è già esistente nel nostro sistema; essa, infatti, non ne prevede l'introduzione, ma lo qualifica quale strumento di attuazione del dovere di *collaborazione reciproca e leale*. Dovere, quest'ultimo, certamente presente nello Statuto e, in particolare, nei già richiamati art. 10 e 12. L'art 1, lett. b) della delega, dunque, non introduce un principio nuovo, ma chiarisce i contorni di un principio che già c'è, collegandolo con il dovere di *collaborazione reciproca e leale* che è di indubbia matrice statutaria.

È, d'altro canto, il preambolo dell'art. 1 della delega che stabilisce che i decreti legislativi saranno adottati nel rispetto dei principi costituzionali, del diritto dell'Unione europea, e nel rispetto dei principi dello Statuto. Ha un senso quindi sostenere che la successiva lett. b) riconduce il contraddittorio *endoprocedimentale* ad un principio di derivazione statutaria qual è quello di *leale e reciproca collaborazione* (i.e.: *cooperazione*).

È possibile, pertanto, una soluzione diversa rispetto a quella ipotizzata dalla sez. VI-tributaria nell'Ord. n. 527/2015; è possibile, cioè, che dalla legge delega non necessariamente debba dedursi un argomento *a contrariis* che confermerebbe l'inesistenza del principio del contraddittorio *anticipato* (se la delega ne prevede l'introduzione ciò significa che esso ancora non esiste), ma possa invece dedursi la chiara riconduzione di questo principio alle norme statutarie che prevedono il dovere di *leale e reciproca collaborazione*, e quindi l'affermazione dell'esistenza dello stesso all'interno dello Statuto.

D'altro canto, la soluzione ora proposta consentirebbe altresì di escludere la potenziale contraddittorietà della delega in sé. Difatti, se si ritiene che questa legge non abbia lo scopo di introdurre, *ex novo*, il principio del contraddittorio *endoprocedimentale*, ma soltanto lo scopo di delinearne meglio il perimetro di applicazione, è perfettamente in linea con tale scopo

la previsione degli artt. 5, lett. f) e 9, lett. b). Queste norme, infatti, non sarebbero più in contraddizione con l'art. 1, lett. b), ma ne sarebbero un corollario ed avrebbero la finalità specifica di disciplinare il contraddittorio in due ambiti particolari quali quello dell'abuso e dell'elusione e quello delle indagini.

Queste due disposizioni, poi, potrebbero avere un'ulteriore ragione d'essere.

Cominciamo con l'analizzare l'art. 9, lett. b).

Esso prevede di «rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale» (l'enfasi è aggiunta). Letteralmente «rafforzare» significa fortificare qualcosa che già esiste. Ci sembra quindi che la norma non preveda l'introduzione del contraddittorio ma operi, invece, un chiaro riferimento al regime delle conseguenze della mancata attuazione dello stesso. L'invito rivolto al delegante, dunque, è quello di delineare meglio il regime delle *garanzie* che, in questo caso, sarebbero ovviamente *garanzie secondarie*, volte cioè non ad identificare il *dovere* correlato al *diritto* (che in quel caso la norma è di *garanzia primaria*), ma a disciplinare le conseguenze giuridiche del mancato adempimento del *dovere*. Il che, peraltro, sembra confermato dalla previsione della *subordinazione* dell'atto di accertamento (o liquidazione) all'esaurimento del contraddittorio. Qui, come già si è detto al paragrafo 4.1., è chiaro il richiamo all'art. 12, comma 7, Statuto, norma che già prevede la *subordinazione* e che, secondo quanto riconosciuto dalla giurisprudenza (non ultimo delle Sez. un.), comporta altresì la sanzione (di nullità) per il suo mancato rispetto. L'art. 9, lett. b), della delega, dunque, potrebbe essere letto nel seguente modo: il delegato è chiamato a *rafforzare* le garanzie del contraddittorio nella fase delle indagini e uno degli strumenti del *rafforzamento* è la *subordinazione* dell'atto di accertamento o di liquidazione dei tributi al previo *esaurimento* del contraddittorio stesso.

Se questa lettura è corretta, allora, il monito della delega è chiaro. Il legislatore delegante si è avveduto dell'esistenza di una *lacuna* normativa che è opportuno colmare, in quanto il contraddittorio, nella fase delle indagini è esistente, ma non è sufficientemente garantito, per cui è necessario *rafforzarlo* subordinando l'emissione dell'atto d'imposizione (o di liquidazione) all'espletamento dello stesso. Risulterebbe così confermato che l'art. 9, lett. b), della delega ha lo scopo di invitare il delegante a estendere le garanzie previste dall'art. 12, comma 7 a tutte le verifiche fiscali (siano esse *in situ* o «a tavolino»).

Se questa interpretazione convince, è allora altrettanto convincente la

tesi secondo la quale l'art. 9, lett. b), della delega non è norma che prevede, per la prima volta, l'introduzione del principio del contraddittorio *endoprocedimentale*, ma è disposizione che ne presuppone l'esistenza nell'ordinamento e che individua la necessità di un *rafforzamento* delle sue garanzie. La norma dell'art. 9, lett. b), è quindi norma di *garanzia secondaria*.

Analoghe osservazioni possono essere fatte con riferimento all'art. 5, lett. f), della delega.

La norma, nel prevedere i criteri direttivi cui dovrà ispirarsi la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale, raccomanda la previsione di «specifiche regole procedurali che *garantiscano* un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e *salvaguardino* il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario» (enfasi aggiunte). Già l'impianto lessicale è sintomatico; la norma ha una chiara vocazione di *garanzia* ed invita il delegante ad assicurare un *efficace* contraddittorio ed un'adeguata *salvaguardia del diritto di difesa*. In termini concreti ciò significa che il delegante dovrà dettare norme che sanzionino adeguatamente il mancato rispetto del contraddittorio e del diritto di difesa, in modo tale da garantirne l'efficace attuazione. Che altro sono queste disposizioni se non norme di *garanzia secondaria*?

È possibile concludere, allora, che la legge delega per la riforma del sistema fiscale abbia proprio lo scopo di dettare i criteri per l'attuazione delle norme di *garanzia secondaria*, le norme – cioè – che disciplinano le conseguenze giuridiche del mancato rispetto del dovere di *collaborare* da parte dell'amministrazione finanziaria.

7. Alla luce delle superiori riflessioni ci sembra che la soluzione secondo la quale il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* è già esistente nel nostro ordinamento, e trova fonte nello Statuto, non contrasti con le previsioni della legge delega, ma è anzi diatonica con le stesse.

Funzione della delega, infatti, potrebbe essere, in prima battuta, quella di riconoscere il diretto collegamento fra contraddittorio *endoprocedimentale* e principio di *leale collaborazione reciproca* fra fisco e contribuente; principio di evidente matrice statutaria. Risulterebbe così confermato che il contraddittorio nel procedimento di accertamento di ogni tributo trova fonte proprio nello Statuto.

Funzione della delega sarebbe, poi, quella di disciplinare il contraddittorio e *digarantire* l'attuazione dello stesso, mediante l'invito – rivolto al delegante – ad emanare disposizioni che chiaramente identifichino le modalità di attuazione e le conseguenze giuridiche del mancato rispetto del

principio in tutte le ipotesi di accertamento dei tributi. In questo senso le norme della delega sono norme di *garanzia secondaria*.

8. Avendo concluso che il principio del contraddittorio *endoprocedimentale* è già esistente nel nostro ordinamento tributario, e trova fonte nello Statuto, rimangono ora da affrontare le questioni, di decisiva rilevanza, poste alle lett. d), e) ed f) del precedente par. 2. Si tratta di questioni concernenti le conseguenze giuridiche del mancato rispetto del contraddittorio e la necessità che l'Ufficio espliciti un'adeguata motivazione sulle deduzioni e allegazioni offerte dal contribuente in sede di contraddittorio. È significativo, d'altro canto, che anche questa specifica problematica sia stata *rimessa* alle Sez. un. con l'ordinanza piú volte richiamata in questo contesto.

Invero, la soluzione a tali questioni potrebbe già, quantomeno parzialmente, risultare dalle precedenti conclusioni. Si è detto, infatti, che il compito dei decreti delegati, in attuazione delle previsioni della delega, dovrebbe proprio essere quello di colmare le lacune normative esistenti e definire con chiarezza il regime delle cd. *garanzie secondarie*, e cioè le modalità di attuazione e le conseguenze giuridiche del mancato rispetto del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario.

Tale soluzione, però, suona come un'ingiustificabile "abdicazione" in quanto, pur essendo convinti che spetterà al delegato la scelta del regime delle conseguenze giuridiche, non ci si può sottrarre dal tentare di individuare una possibile soluzione, se non altro per la diffusa attenzione che la dottrina ha dedicato a tali problematiche.

Qualche ulteriore spunto di riflessione, pertanto, è indispensabile.

In realtà, la questione potrebbe essere liquidata in poche battute, attraverso un'argomentazione di consequenzialità puramente logica. Il ragionamento è il seguente: se si condivide che il principio del contraddittorio *anticipato* trova la sua fonte normativa nello Statuto, allora è consequenziale concludere che la mancata attuazione del contraddittorio comporta *tout court* la nullità del successivo atto impositivo. La superiorità assiologica delle disposizioni statutarie ed il loro collegamento con norme costituzionali sarebbe quindi sufficiente a giustificare la nullità dell'atto impositivo posto in violazione del contraddittorio *anticipato*.

La soluzione è coerente alle premesse, ma riconosco che è semplicistica, in quanto trascura la seguente domanda: siamo certi che la violazione di una norma statutaria comporti sempre e comunque la consequenziale invalidità dell'atto emesso in violazione di quella norma?

La Suprema Corte, come accennato nel primo paragrafo, ci ha detto

che non è così, in quanto la violazione delle norme sui tempi di verifica – che, circostanza non indifferente, è contenuta nello stesso art. 12 – non comporta alcuna invalidità⁴⁸.

Si può condividere o non condividere (personalmente non condivido) il consolidato orientamento dei giudici di legittimità, ma non si può non prendere atto che la giurisprudenza ha graniticamente riconosciuto che vi sono norme statutarie la cui violazione non dà luogo a invalidità.

Non è così automatico, allora, il rapporto premessa-conseguenza secondo il quale la violazione di una norma statutaria comporta *tout court* l'invalidità dell'atto posto in violazione di essa.

Va detto, però, che la soluzione che la Corte ha dato alla questione dei tempi di verifica è conseguenza della “svalutazione” della *ratio* e della portata della norma che li prevede (art. 12, comma 5, Statuto). L'ambito di tutela della stessa, secondo i giudici di legittimità, si ridurrebbe alla necessità di limitare il “disagio” del contribuente dovuto alla presenza dei verificatori nel luogo di esercizio dell'attività⁴⁹; un “disagio” certamente meritevole di attenzione, ma per la cui tutela sarebbe sproporzionata la sanzione di invalidità dell'atto basato su una verifica condotta oltre i termini.

Faccio mie le condivisibili opinioni espresse in dottrina per criticare l'orientamento della Corte⁵⁰, non è questa però la sede per l'approfondimento del tema. In questa sede si deve invece sottolineare che al principio del contraddittorio *endoprocedimentale* la Suprema Corte ha riservato ben altra attenzione e ben altro peso che non alla norma sui tempi di verifica. Non serve richiamare le già citate pronunce delle Sez.un. per ricordare quale importanza è stata attribuita all'istituto. Se esso «realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost.», e realizza altresì «il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.»⁵¹, è ragionevole, se non consequenziale, concludere che la sua violazione debba essere sanzionata con la nullità.

A questo punto, ritenere che il principio in questione trovi la sua fonte

⁴⁸ La posizione della Suprema Corte è stata ampiamente contrastata dalla dottrina. Da ultimo, anche per una ricostruzione, si veda A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione*, cit.; F. TUNDO, *op. loc. cit.*

⁴⁹ Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione*, cit., 253.

⁵⁰ Si vedano ancora A. COLLI VIGNARELLI, *Violazione*, cit., 253 ss.; F. TUNDO, *op. loc. cit.*

⁵¹ Il virgolettato riportato nel testo è tratto dalla, più volte richiamata, sentenza a Sez. un. 19667/2014.

normativa negli artt. 10 e 12 dello Statuto è solo un elemento che *rafforza* ulteriormente la conclusione secondo la quale il mancato rispetto del contraddittorio *anticipato* è causa di nullità dell'atto d'imposizione successivo.

In altri termini, non è necessario giustificare la tesi dell'invalidità *tout court* degli atti posti in violazione delle norme statutarie, in quanto, per affermare la nullità dell'atto di imposizione emesso in violazione del principio del contraddittorio *endoprocedimentale*, tale tesi può anche non servire, essendo sufficiente la circostanza – affermata dalle Sez. un. – che il principio è a salvaguardia di beni giuridici di primaria rilevanza (*id est*: di rilevanza costituzionale). La sanzione dell'*invalidità*, dunque, si giustifica già per l'importanza in sé del principio e non solo perché la sua fonte è nello Statuto. D'altro canto le Sez. un. non hanno ritenuto che la fonte normativa del principio sia nello Statuto ma, ciononostante, non hanno avuto difficoltà ad affermare la *nullità* degli atti posti in violazione dello stesso.

Ecco allora che la questione si trasforma e diventa la seguente: qualunque violazione del contraddittorio determina l'invalidità dell'atto o soltanto quelle violazioni che dimostrino un'effettiva e concreta lesione del diritto di partecipazione del contribuente? È questo il secondo problema sollevato dalla sez. VI-tributaria nell'ordinanza di rimessione. Segnatamente i giudici si chiedono – e rimettono la questione alle Sez. un. – se non possa applicarsi la diversa soluzione (di matrice Eurounitaria) in ragione della quale l'invalidità conseguirebbe soltanto dalla dimostrazione che, in presenza del contraddittorio, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso.

A questo punto il rimando alla legge generale sul procedimento amministrativo è inevitabile e ciò si porta dietro l'ampia problematica dell'applicabilità al procedimento tributario delle norme contenute nel capo IV-bis, introdotte con la legge n. 215/2005, e segnatamente degli artt. 21-septiesse octies; problematica che, in questa sede, va circoscritta alla possibilità di applicare queste norme alle ipotesi di violazione del principio del contraddittorio *anticipato* in ambito fiscale.

La dottrina, come noto, è divisa. Autorevolmente si è sostenuta l'applicabilità alla materia tributaria delle citate norme, non soltanto per l'assimilazione fra procedimento amministrativo e tributario, ma anche perché esse sono contenute in un capo (il IV-bis) la cui applicazione non è espressamente esclusa alla materia fiscale e dunque il ruolo di "supplenza" della legge generale sul procedimento amministrativo potrebbe adeguatamente svolgersi⁵².

⁵² In questo senso A. FANTOZZI, *Le violazioni*, cit., 492; P. SELICATO, *Scambio di informazioni*, cit., 454 ss.; L. DEL FEDERICO, *I rapporti*, cit., 244 ss.

Altrettanto autorevolmente è stata sostenuta la tesi dell'inapplicabilità, in ragione della peculiarità della materia tributaria, di un'accezione ristretta del concetto di «vincolatezza» dell'atto⁵³ e della «prevalenza» della normativa fiscale (in particolar modo dello Statuto) che non contiene norme sul depotenziamento delle invalidità, per cui le stesse, in quanto restrittive delle garanzie del contribuente, risulterebbero inammissibilmente *peggiorative* delle norme statutarie⁵⁴.

Va detto che la tesi che riconosce l'applicabilità dell'art. 21-octies anche per le ipotesi di violazione del contraddittorio, ritiene però che quest'ultimo non sia di generalizzata applicazione al procedimento tributario, ma sia frutto di specifiche disposizioni che lo prevedono di volta in volta, per cui la soluzione proposta è quella della valutazione del contenuto di queste singole norme. Alcune di esse espressamente prevedono la nullità, e quindi la soluzione è *in re ipsa*; in mancanza dell'espressa previsione, andrà invece considerato il ruolo che esse conferiscono, nella fattispecie, alla partecipazione del contribuente. Laddove dallo spirito della norma risulti che la partecipazione è *essenziale*, la conseguenza della mancata attuazione della garanzia sarà l'invalidità/annullabilità dell'atto successivo⁵⁵.

Nella diversa ottica (delle Sez. un.) di un contraddittorio *anticipato* a generalizzata applicazione la soluzione dovrebbe giocoforza essere diversa, in quanto l'istituto si applicherebbe ad una serie di ipotesi (una fra tutte, le verifiche *a tavolino* non basate su procedimenti standardizzati) in cui non vi è alcuna norma che lo prevede espressamente e dunque non esiste il parametro normativo su cui misurare l'importanza della partecipazione del contribuente nel caso di specie.

Come risolvere, allora, in quest'ottica, il problema dell'applicabilità delle norme amministrative sulla dequotazione dei vizi di forma?

La soluzione può trarsi da due specifiche considerazioni.

In primo luogo, il problema della rilevanza della partecipazione potrebbe ormai dirsi risolto. Se si condivide l'opinione delle Sez. un., che hanno attribuito un ruolo "decisivo" al contraddittorio *endoprocedimentale* in tutti i procedimenti di accertamento dei tributi a prescindere dall'esistenza di una norma che lo preveda espressamente, verrebbe meno la necessità di: a) individuare le specifiche norme che prevedono la partecipazione del contribuente (in quanto essa è ormai riconosciuta a livello di principio generale); b) analizzare il contenuto delle stesse per stabilire se

⁵³ Cfr. R. LUPI, *Motivazione degli atti tributari*, cit., 540 ss.

⁵⁴ Cfr. M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi*, cit., 359.

⁵⁵ In tal senso A. FANTOZZI, *Le violazioni*, cit., 497 ss.

la partecipazione è essenziale o meno. La partecipazione infatti, diventa “essenziale” *tout court*, in quanto “essenziale” è lo stesso contraddittorio *anticipato*.

A questo punto il problema dell'applicabilità delle norme sul depotenziamento delle invalidità si risolve da sé. Se la partecipazione attiva del contribuente al procedimento d'imposizione è comunque *essenziale* in quanto il contraddittorio *anticipato* è a presidio degli art. 24 e 97 Cost. (tesi delle Sez. un.), la mancata attuazione della garanzia determina sempre e comunque l'invalidità dell'atto successivo. Ergo, l'art. 21-octies non ha spazio di applicazione.

In secondo luogo non si può omettere di considerare l'osservazione di quegli studiosi che prevedono un limitato impattodell'applicabilità della norma amministrativa agli atti tributari in ragione del ristretto perimetro di applicazione della stessa. Essa, com'è noto, prevede che non è annullabile il «provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato». Il depotenziamento delle invalidità dunque è limitato ai provvedimenti con «natura vincolata». Ebbene, è stato osservato che la dottrina amministrativistica ha restrittivamente circoscritto la categoria degli atti «vincolati», ritenendo tali esclusivamente quelli nei quali, in base alle previsioni di legge, si è in presenza di un presupposto di fatto che l'amministrazione «deve limitarsi ad accertare, senza operare scelte o valutazioni opinabili» ed essa «può legittimamente prendere un solo provvedimento, predeterminato dalla legge, senza alcun margine di scelta, neanche relativamente all'*an*»⁵⁶. I provvedimenti ove l'amministrazione può comunque operare con un margine di discrezionalità, anche limitata all'*an*, vengono quindi ricondotti all'area degli atti «solo parzialmente vincolati», cui non si estende l'art. 21-octies. È agevole allora sostenere che gli atti d'imposizione, comportando comunque un margine di discrezionalità «in relazione all'*an*, al *quid*, o al *quantum*, ed al *quomodo*»⁵⁷, rientrano nella categoria degli atti «solo parzialmente vincolati», per cui l'applicabilità dell'art. 21-octies è limitata⁵⁸.

⁵⁶ Così D. SORACE, *Il principio di legalità e i vizi formali dell'atto amministrativo*, in *Dir. pubbl.*, 2007, 63, citato da L. DEL FEDERICO, *I rapporti*, cit., 254, nota 57.

⁵⁷ Cfr. L. DEL FEDERICO, *op. loc. ult. cit.*

⁵⁸ In tal senso anche G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 137, il quale osserva che «vi sono atti vincolati quanto all'emanazione che, tuttavia, sono subordinati all'esistenza di presupposti di fatto e di di-

D'altro canto va detto che anche coloro che ravvisano la possibilità di applicare la norma amministrativa sulla dequotazione dei vizi formali agli atti d'imposizione, riconoscono comunque che la stessa non può applicarsi «a fronte della violazione di specifiche norme contenute nello Statuto del contribuente»; e ciò in quanto queste ultime sono considerate «espressioni di fondamentali esigenze di garanzia» e, di contro, «non possono essere riduttivamente considerate mere norme procedurali o formali»⁵⁹. Dunque, se si riconosce che la fonte normativa del principio generale del contraddittorio *endoprocedimentale* è nello Statuto (artt. 10 e 12), ne consegue che per le violazioni del contraddittorio non potrà operare la norma dell'art. 21-octies, in quanto si tratterebbe di violazione di norme statutarie.

Insomma, ci sembra che sussistano valide ragioni per ritenere non applicabili le previsioni sul depotenziamento delle invalidità alle violazioni del diritto di partecipazione *difensiva* del contribuente.

Possiamo allora concludere che la violazione del contraddittorio *anticipato* determina, sempre e comunque, l'invalidità dell'atto d'imposizione successivo?

A ben riflettere, per come l'istituto è stato sin qui delineato, ci sembra che esso sia il frutto di considerazioni di ragionevolezza e sobrietà e le stesse considerazioni ne devono delimitare il campo di applicazione.

Si è detto più volte che non esiste una norma che prevede espressamente la generalizzata applicazione del contraddittorio ai procedimenti d'imposizione e le conclusioni delle Sez. un. sono chiaramente motivate dall'esigenza di evitare «abusi» da parte dell'amministrazione finanziaria e cioè evitare che atti lesivi per il contribuente possano essere emanati senza ascoltare le ragioni di quest'ultimo; ragioni che potrebbero indurre l'amministrazione ad un ripensamento, ad una diversa valutazione degli elementi in suo possesso.

ritto non incontrovertibili, di talché il contenuto dispositivo può essere diverso in relazione ad un differente apprezzamento dei fatti medesimi. Di fronte a questa tipologia di atti, tra i quali possiamo senza dubbio ravvisare l'atto di accertamento del tributo, non crediamo possa invocarsi l'applicazione della norma che stabilisce l'irrelevanza dei vizi del procedimento o della forma» e conclude che l'applicabilità dell'art. 21-octies «può circoscriversi a quegli atti, caratterizzati da un "automatismo giuridico", il cui contenuto dispositivo non può essere diverso da quello in concreto adottato. Atti... difficilmente rinvenibili in materia tributaria, nonostante la loro natura essenzialmente vincolata» (ivi, 138).

⁵⁹ Così, espressamente, L. DEL FEDERICO, *I rapporti*, cit., 255. Rileva l'inammissibilità di una possibile applicazione dell'art. 21-octies in contrasto con le disposizioni statuarie G. RAGUCCI, *Il contraddittorio*, cit., 226.

La stessa soluzione che individua la fonte normativa del contraddittorio *endoprocedimentale* negli art. 10 e 12, comma 7, dello Statuto, impone qualche ulteriore riflessione. Se il diritto di partecipazione difensiva del contribuente è improntato sul dovere di *leale e reciproca collaborazione*, è chiaro che la reciprocità coinvolge entrambe le parti; il dovere di *lealtà*, dunque, grava non solo sull'amministrazione, ma anche sul contribuente e, d'altro canto, lo stesso primo comma dell'art. 10 prevede la *buona fede* come complemento della *collaborazione* nei rapporti tra fisco e contribuente. La *buona fede* quindi non deve caratterizzare solo il comportamento dell'amministrazione, ma anche quello del contribuente. Ne consegue che, se il principio del contraddittorio *anticipato* nasce con l'esigenza di evitare possibili abusi da parte dell'amministrazione, esso non deve però divenire, di contro, lo strumento per garantire abusi da parte del contribuente.

La violazione del contraddittorio, allora, non può essere unpretesto per eccepire sempre e comunque la nullità dell'atto d'imposizione emanato in mancata attuazione dello stesso, ma occorre dimostrare che, se il contraddittorio si fosse celebrato, il contribuente avrebbe potuto addurre elementi che era opportuno che il fisco valutasse. Ciò, come acutamente osservato dalla dottrina⁶⁰, non vuol dire elementi che avrebbero indotto l'Ufficio ad annullare l'atto o che potrebbero consentire al contribuente un sicuro successo in ambito processuale; le deduzioni automaticamente vittoriose non necessitano del contraddittorio per espletare la loro efficacia. Si tratta allora di elementi non pretestuosi, che avrebbero potuto indurre l'Ufficio ad una diversa prospettazione della pretesa fiscale. Insomma, ci sembra ragionevole la soluzione proposta nell'ordinanza di rimessione più volte richiamata in cui i giudici della sez. VI-tributaria fanno proprie le considerazioni della Corte di Giustizia (causa C-129/13 *Kaminointernationallogistics*) che ha ritenuto rilevante il vizio di omesso contraddittorio quando, se esso si fosse regolarmente celebrato, il risultato avrebbe potuto essere diverso.

Pertanto, fermo restando che la questione dovrebbe essere risolta a livello legislativo con gli emanandi decreti delegati, cui spetta, a mio modo di vedere, il compito di disciplinare in via generale le conseguenze del mancato rispetto del contraddittorio (*garanzie secondarie*), sembra ragionevole concludere che il contribuente non può lamentare *sic et simpliciter* la mancata attuazione dello stesso, ma deve dimostrare che in quella sede

⁶⁰ Cfr. A. MARCHESELLI, *L'effettività*, cit., 424.

avrebbe potuto addurre delle argomentazioni o allegazioni non meramente pretestuose, ma tali da comportare anche un minimo di valutazione da parte dell'Ufficio⁶¹.

Rimane, a questo punto, da affrontare il problema della necessità di un'adeguata motivazione sulle ragioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio *anticipato*⁶². Si tratta di stabilire se l'ufficio, nell'ipotesi in cui non condivida le deduzioni del contribuente, abbia l'obbligo di motivare le ragioni della sua mancata condivisione nel successivo atto di accertamento; così come si dovrà stabilire se la mancata motivazione comporti la nullità dell'atto.

Circa l'*an* della motivazione, e le conseguenze giuridiche della sua mancanza, non dovrebbero esserci dubbi. Ritenere che l'ufficio non abbia alcun obbligo di motivare significherebbe privare, di fatto, di ogni efficacia il contraddittorio *anticipato*⁶³. Quale concreta tutela, infatti, avrebbe il contribuente se gli si riconosce il diritto di partecipare attivamente al procedimento d'imposizione, ma poi si nega che l'ufficio abbia l'obbligo di motivare il rigetto (totale o parziale) delle deduzioni o allegazioni proposte in quella sede dalla parte privata? Certo, potrebbe affermarsi, di contro, che l'ufficio può sempre addurre le proprie ragioni nella successiva fase contenziosa, ma questa soluzione non pare possa adeguatamente sostenersi, quantomeno per due motivi.

In primo luogo, se si dovesse condividere tale impostazione, perché limitarla alla sola motivazione e non estenderla al contraddittorio *in sé*? Insomma, se si ritiene ragionevole che l'ufficio possa motivare il rigetto delle deduzioni ed allegazioni di parte in giudizio, si potrebbe sostenere, con egual ragionevolezza, che l'intero contraddittorio può "spostarsi" alla fase contenziosa (ove, peraltro, vi è la presenza di un giudice); non vi sarebbe, cioè, alcuna ragione per riconoscere un diritto del contribuente di partecipare al procedimento. Se tale diritto, invece, si afferma e se ne riconosce l'insopprimibile esigenza, allora lo si deve rendere concreto. Insomma, il dovere di motivare il rigetto delle allegazioni di parte ci sembra solo un corollario del dovere dell'ufficio di *collaborare* e *cooperare* con il contribuente. Questo dovere si articola nell'obbligo dell'amministrazione di *prendere atto* delle ragioni del contribuente e nell'obbligo – qualora non le condivida – di motivare le ragioni della mancata condivisione. Il dovere

⁶¹ Sul punto, cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 682 ss.

⁶² Sul tema si veda A. MARCHESSELLI, *L'effettività*, cit., 429-30.

⁶³ In tal senso, A. COLLI VIGNARELLI, *Mancata considerazione*, cit., 686 ss.

di motivare è dunque anch'esso una forma di *garanzia primaria* che rende effettivo il diritto di *partecipare*.

In secondo luogo, qualora si neghi una contiguità fra i due doveri (*collaborare* e *motivare*), la questione potrebbe essere risolta ribaltandola sul versante del contenuto della motivazione dell'atto d'imposizione. Si può, cioè, sostenere che l'obbligo di motivare sulle ragioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio *anticipato* è parte dell'essenziale obbligo di motivazione degli atti d'imposizione? Ritengo di sì, e ritengo di poter trovare conforto in ciò nell'ordinanza n. 244/2009 della Corte Costituzionale. La vicenda è nota; la Corte ha rigettato la questione di illegittimità costituzionale dell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto, questione che era stata sollevata con riferimento all'assenza dell'espressa sanzione di nullità per il mancato rispetto del termine di 60 gg., in quanto il giudice rimettente non aveva valutato la possibilità di considerare che la sanzione di invalidità dell'atto potesse desumersi sotto il profilo della carenza di motivazione sulle ragioni che hanno indotto l'ufficio ad emanare l'avviso prima del termine previsto dalla norma. In sostanza, secondo i giudici della Consulta, è plausibile ritenere che l'atto sia viziato da carenza di motivazione se l'ufficio non espone le ragioni che lo hanno indotto a non rispettare il termine previsto dall'art. 12, comma 7. È noto che la questione è stata poi diversamente risolta dalle Sez. un.; non ci occuperemo, però, di questo specifico aspetto in quanto ad esso è dedicato un saggio in corso di pubblicazione in questa stessa rivista. In questa sede vogliamo invece far nostre le impeccabili conclusioni della Corte costituzionale e valutare quale riflesso essa possano avere sul tema oggetto di analisi. Ebbene, se il dovere di motivare le ragioni dell'urgenza che hanno costretto l'ufficio a non rispettare il termine di 60 gg. è parte dell'obbligo di motivazione dell'atto impositivo, ci sembra che lo sia ancor di più il dovere dell'ufficio di motivare le ragioni che lo hanno indotto a disattendere le deduzioni che il contribuente ha posto in sede di contraddittorio *anticipato*. L'avviso di accertamento successivo alla celebrazione del contraddittorio, ove l'ufficio non motivi le ragioni che lo hanno indotto a disattendere le deduzioni di parte, sarebbe quindi nullo per mancato rispetto dell'essenziale obbligo di motivazione.

In conclusione, la questione dell'*an* e delle conseguenze giuridiche della mancata motivazione ci sembra possa essere pacificamente risolta: l'ufficio ha l'obbligo, a pena di nullità dell'atto, di motivare le ragioni del rigetto delle deduzioni ed allegazioni poste dal contribuente nel contraddittorio *anticipato*⁶⁴.

⁶⁴ In senso analogo, A. COLLI VIGNARELLI, *op. loc. ult. cit.*

Diversa problematica è quella del *quomodo* della motivazione e cioè stabilire come l'ufficio debba motivare e quando la motivazione resa possa considerarsi sufficiente. Riteniamo però che quest'ultimo profilo non possa essere valutato in termini generali, ma debba essere risolto in termini specifici⁶⁵. In altri termini, non sembra possibile stabilire a priori come deve articolarsi l'obbligo di motivazione dell'ufficio in quanto ciò dipende dalla fattispecie concreta, dalle ragioni addotte dal contribuente, dagli elementi da questo proposti e dai documenti prodotti. A seconda delle questioni specifiche dedotte, una motivazione estremamente sintetica potrebbe essere sufficiente e, di contro, una motivazione prolissa potrebbe essere inutile. Il problema della congruità e sufficienza della motivazione, dunque, dovrebbe essere valutato e risolto dal giudice in contenzioso, tutte quelle volte che il ricorrente abbia eccepito che l'ufficio non ha adeguatamente motivato le ragioni del suo rigetto.

Abstract

Le Sezioni Unite della Corte di Cassazione, recependo gli spunti offerti dalla giurisprudenza comunitaria, hanno recentemente affermato l'immanenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale in ambito tributario. La questione, diffusamente discussa in dottrina con opinioni non convergenti, sembrerebbe, pertanto, aver raggiunto un punto fermo. Tuttavia, con una recentissima ordinanza di rimessione, la sez. VI-tributaria della Suprema Corte ha riaperto la problematica, chiedendo alle Sezioni Unite di chiarire esattamente se vi sia e quale sia la fonte normativa di tale principio nel nostro ordinamento, se essa possa essere ravvisata nell'ultimo comma dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente e, consequenzialmente, quale sia la portata applicativa di tale ultima norma. Tali recenti pronunce offrono quindi lo spunto per ulteriori riflessioni; segnatamente, l'interprete deve domandarsi se, anche alla luce dei criteri direttivi fissati nella recente legge delega per la riforma del sistema fiscale, sia effettivamente possibile ravvisare, nel nostro ordinamento, un fondamento normativo del principio in questione e se tale fondamento possa trovarsi all'interno dello Statuto. Qualora si risolva positivamente questa problematica, si dovranno poi analizzare le possibili conseguenze giuridiche della mancata attuazione del contraddittorio. Il presente scritto propone una possibile soluzione che individua negli articoli 10 e 12 dello Statuto la fonte del contraddittorio "anticipato" nel nostro ordinamento tributario ed una possibile soluzione circa le conseguenze giuridiche del suo mancato rispetto.

The United Sections of the Supreme Court of Cassazione, according with the

⁶⁵ Di opinione contraria sembra essere A. MARCHESELLI, *op. loc. ult. cit.*

principles established by EU Court of Justice, have recently stated the principle of respect for the rights of the defense and, in particular, the right of every taxpayer to be heard during the tax assessment administrative procedure. Therefore, the widely discussed issue seems to have reached a conclusion. However, a recent judgment of VI Section of the Supreme Court of Cassazione has reopened the apparently closed issue. The VI Section asked the United Sections to clarify whether the source of the established principle can be found in the art. 12 of the L. 212/2000 and to clarify the applicative extension of this rule. These recent issues lead to some more reflections; in particular we need to ask whether, according to the principles recently stipulated by the L. 23/2014, the right of every taxpayer to be heard during the tax assessment administrative procedure is a really basic principle in our legal system, in the field of taxation, and whether the source of this right can be really found in the L. 212/2000. If we agree, we even need to analyze the consequences of failure to comply with this principle. This essay offers a possible solution to these issues; probably we may simply find in the articles 10 and 12 of the L. 212/2000 the source of the principle concerning the right of every taxpayer to be heard during the tax assessment administrative procedure, and it could even lead to a solution about the consequences of failure to comply with this principle.

PATRIZIA ACCORDINO

Orientamenti giurisprudenziali in tema di diritti
e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali
(art. 12 l. n. 212 del 2000)

SOMMARIO: Premessa. – 1. Condizioni e modalità per l'effettuazione di accessi, ispezioni e verifiche (comma 1). – 2. Informazioni ed assistenza del contribuente durante le verifiche (comma 2). – 3. Esame dei documenti; osservazioni e rilievi (commi 3 e 4). – 4. Permanenza degli operatori e tutela del contribuente (commi 5 e 6). – 5. Principio del contraddittorio anticipato (comma 7).

Premessa. L'articolo 12 dello Statuto dei diritti del contribuente si occupa dei diritti e delle garanzie a favore del contribuente durante le verifiche fiscali.

La disposizione si riferisce, pertanto, alle diverse e necessarie tutele che devono essere assicurate a chi soggiace agli effetti dell'esercizio dei poteri individuati negli artt. 32 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in materia di imposte sui redditi, e 51 del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di IVA, oltreché in tutte quelle disposizioni che ne ampliano le sfere di applicazione.

La scelta del legislatore dello Statuto, relativamente alla struttura della norma, ha privilegiato una impostazione sufficientemente minuziosa che consente di tenere conto di buona parte delle problematiche derivanti dall'esercizio dei poteri dell'Amministrazione Finanziaria nei confronti del contribuente interessato dalla verifica fiscale.

Per questo motivo, l'articolo 12 si compone di ben 7 commi, ognuno dei quali affronta una tematica peculiare diversa.

Nel corso degli anni successivi all'introduzione della legge n. 212 del 2000, la disposizione è stata interessata da due novelle.

La prima ha riguardato il comma 5, modificato dall'articolo 7, comma 2, lettera c), del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni, in legge 12 luglio 2011, n. 106. La seconda, il comma 7, modificato dall'articolo 92, comma 2, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, in legge 24 marzo 2012, n. 27.

In ragione di quanto appena evidenziato, appare opportuno effettuare la rassegna della giurisprudenza relativa all'articolo 12 esaminando separatamente i vari commi che lo compongono.

Nondimeno, va immediatamente precisato che l'attività ermeneutica ha interessato prevalentemente alcuni commi, mentre non vi sono risultanze rilevanti con riferimento ad altri.

1. Il comma 1 dell'art. 12 della Legge n. 212 del 2000 dispone che «tutti gli

accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente».

Relativamente a tale disposizione, la Corte di Cassazione (Cass. civ., Sez. trib., 26-09-2012, n. 16354 e Cass. civ., Sez. VI, 18-10-2013, n. 23690 – entrambe in bancadati Iusexplorer, Giuffrè –) ha affermato che le garanzie indicate nel primo comma operano solo ed esclusivamente con riferimento ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali eseguiti «nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali» – che debbono appunto essere giustificati da «esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo» – ed a favore del contribuente verificato, cioè sottoposto ad accesso, ispezione o verifica (*in loco*) e non anche del terzo a carico del quale possano emergere da detta verifica dati, informazioni od elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento nei suoi confronti.

Ed, ancora (Cass. civ., Sez. trib., 19-12-2013, n. 28390 in bancadati Pluris Ipsos Wolters Kluwer), si è precisato che le disposizioni dell'art. 12, comma 1 sono volte «a definire una equilibrata composizione delle contrapposte esigenze delle parti attinenti alle concrete modalità di espletamento della verifica, da un lato garantendo la necessaria efficacia all'attività ispettiva dell'Ufficio e dall'altro assicurando la tutela dei diritti riconosciuti dall'ordinamento al contribuente sia come persona sia come soggetto economico». Precisamente, la norma, «è volta a regolare il luogo e gli orari dell'attività di verifica allo scopo di ridurre al minimo gli ostacoli alla normale prosecuzione dell'attività imprenditoriale: a tal fine è richiesto che l'accesso nei locali destinati all'attività economica debba essere limitato a quei casi in cui si diano «esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo» (ad esempio quando occorra procedere alle ricerche della documentazione contabile o extracontabile ovvero a misurazioni od altre rilevazioni materiali – sulle merci, sui semilavorati, sulle attrezzature di lavorazione, sulle fasi di produzioni, ecc. possibili soltanto *in loco*) e che le verifiche – salvi casi eccezionali – vengano svolte durante l'orario di apertura o di normale esercizio del locale commerciale, dello stabilimento agricolo o industriale, dello studio professionale od artigianale». La disposizione, dunque, «non ha nulla a che vedere con la esigenza di assicurare la garanzia del contraddittorio, essendo invece dettata al dichiarato scopo di «arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività.....nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente»».

2. Il comma 2 dispone che «quando viene iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obbli-

ghi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche».

Rispetto al contenuto del comma, in generale, appare interessante la conclusione dei giudici di merito (Commiss. Trib. Reg. Marche Ancona, Sez. IV, 04-08-2010, n. 130, in bancadati Pluris Ipsa Wolters Kluwer) secondo i quali, dalla mancanza di una espressa declaratoria di nullità, deriva che la finalità perseguita dalla disposizione è precipuamente quella di favorire la cooperazione tra Amministrazione Finanziaria e contribuente. E, pertanto, sempre i giudici di merito (Commiss. Trib. Reg. Lazio Roma, Sez. II, 07-03-2012, n. 61, in bancadati Pluris Ipsa Wolters Kluwer) ritengono che non si possa accogliere un appello che sollevi eccezioni sul comportamento della Guardia di Finanza per aver effettuato accessi durante l'orario non ordinario, per aver effettuato ricerche documentali non autorizzate su un automezzo, per aver eseguito un accesso nei locali dello studio professionale non in presenza del professionista.

Con riguardo alla prima parte del comma, si è rilevato (Commiss. Trib. Reg. Emilia-Romagna Bologna, Sez. VII, 07-05-2014, n. 841, in bancadati Pluris Ipsa Wolters Kluwer) che, nel concetto di «oggetto della verifica», deve essere ricompresa anche l'annualità oggetto della verifica. Di conseguenza, se nel momento iniziale della verifica il contribuente fu avvisato che la stessa riguardava una determinata annualità, il fatto che solo successivamente sia stato reso edotto che la verifica aveva comportato riflessi significativi anche per altre annualità «ha comportato una violazione del principio del «contraddittorio anticipato» previsto dalla norma invocata dal contribuente, norma che richiede che «quando viene iniziata la verifica», il contribuente sia informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e «dell'oggetto che la riguarda»». La violazione della norma comporta, pertanto, l'inutilizzabilità delle prove e, conseguentemente, l'annullamento dell'avviso di accertamento.

Appare, poi, particolarmente interessante la pronuncia di merito (Commiss. Trib. Reg. Lazio Roma, Sez. I, 05-05-2010, n. 191, in bancadati Pluris Ipsa Wolters Kluwer) in cui si afferma che l'obbligo di informare il contribuente circa le verifiche fiscali al fine di presenziare e farsi assistere da professionista di fiducia, pur riferibile specificamente alle verifiche fiscali in tema di imposte dirette ed indirette, introduce un principio generale applicabile a tutte le situazioni in cui l'Amministrazione Finanziaria, attraverso una procedura di constatazione, miri a modificare il presupposto dell'imposizione e quindi ad un recupero a tassazione. Di conseguenza, essa si deve ritenere applicabile anche nel caso di verifica e modifica del classamento di un immobile, con conseguente illegittimità della procedura di rettifica ed annullamento dell'atto notificato al contribuente, in assenza di un apposito invito a partecipare al sopralluogo.

Sempre in merito alla seconda parte del comma, è stato, peraltro, chiarito (Cass. civ., Sez. trib., 11-06-2008, n. 15397, in bancadati Pluris Ipsa Wolters Kluwer) che sono validamente utilizzabili, ai fini dell'attività di accertamento dell'Ufficio, gli elementi raccolti in sede di verifica nell'azienda del contribuente, anche quando questi non sia stato informato della facoltà di farsi assistere dal professionista di fiducia, abilitato alla difesa dinanzi ad organi di giustizia tributaria.

La Corte è pervenuta a tali conclusioni in quanto non «è dato equiparare il lamentato vizio procedimentale ad un error in procedendo».

Si è, inoltre, precisato (Cass. civ., Sez. trib., 23-09-2011, n. 19524, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè), che il termine «assistere» equivale a «rappresentare», intendendosi che ad ottemperare a tale incarico sia un professionista «dotato di competenze tecniche che, secondo la lettera dello stesso statuto del contribuente, «assiste o rappresenta» il contribuente stesso». Di conseguenza, se i verificatori hanno informato il contribuente «che nel corso delle operazioni «avrebbe potuto farsi rappresentare da un professionista» può forse rilevarsi, a tutto voler concedere, una imprecisione lessicale – peraltro giustificata nella specie dal lessico impiegato dal legislatore –, ma comunque deve leggersi l'inequivoca prospettazione al contribuente della facoltà di avvalersi nelle operazioni di un soggetto dotato di competenze tecniche».

3. I commi 3 e 4 dell'art. 12 stabiliscono che «su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta.

Delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica».

I riscontri giurisprudenziali relativi a questi due commi dell'articolo non sono frequenti. Appare, tuttavia, interessante ricordarne uno abbastanza discutibile. La Corte di Cassazione (Sez. trib., 26-01-2004, n.1286, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè con nota di A. GIORGIANNI, *La partecipazione del contribuente alla verifica può assumere carattere di confessione stragiudiziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2, 2005, 164 e ss.) ha, infatti, sostenuto che «la partecipazione alle operazioni di verifica senza contestazioni equivale sostanzialmente ad accettazione delle stesse e dei loro risultati. Non occorre per questo un'accettazione espressa, ma soltanto la mancanza di contestazioni. Se avesse avuto qualcosa da contestare sulle operazioni di verifica (...) il contribuente avrebbe dovuto, e potuto, formulare immediatamente, seduta stante, il proprio dissenso e pretendere che le proprie contestazioni fossero riportate sul verbale. Oppure, in caso di rifiuto da parte dei verbalizzanti di porle a verbale, comunicare immediatamente per iscritto la propria protesta, segnalando il rifiuto e ribadendo le contestazioni».

4. Il comma 5, dispone che «la permanenza degli operatori civili o militari dell'amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'ufficio. Gli operatori possono ritornare nella sede del contribuente, decorso tale periodo, per esaminare le osservazioni e le richieste eventualmente presentate dal contribuente dopo la conclusione delle operazioni di verifica ovvero, previo assenso motivato del dirigente dell'ufficio, per specifiche ragioni».

L'articolo 7, comma 2, lettera c), del d.l. 13 maggio 2011, n. 70, convertito

con modificazioni, in legge 12 luglio 2011, n. 106, ha modificato il comma inserendo una parte ulteriore: «il periodo di permanenza presso la sede del contribuente di cui al primo periodo, così come l'eventuale proroga ivi prevista, non può essere superiore a quindici giorni lavorativi contenuti nell'arco di non più di un trimestre, in tutti i casi in cui la verifica sia svolta presso la sede di imprese in contabilità semplificata e lavoratori autonomi. In entrambi i casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili o militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente».

Il comma 6 stabilisce che «il contribuente, nel caso ritenga che i verificatori procedano con modalità non conformi alla legge, può rivolgersi anche al Garante del contribuente, secondo quanto previsto dall'art. 13».

Con riferimento al termine di trenta giorni indicato dal comma quinto, si è affermato (Cass. civ., Sez. trib. 11-11-2011, n. 23595; 15-02-2013, n. 3762; 29-11-2013, n. 26732; 21-05-2014, n. 11183; 17-07-2014, n. 16323, tutte in bancadati Iusexplorer, Giuffrè) che esso riguarda unicamente la permanenza degli operatori presso la sede del contribuente quando dovuta a verifiche: «il termine in questione, quindi, assume rilevanza solo a seguito della somma dei giorni lavorativi di effettiva permanenza presso la sede del contribuente. Il computo del termine, pertanto, non può essere compiuto sulla base dei giorni trascorsi tra l'inizio e la fine delle operazioni di verifica, computando quindi anche quelli impiegati per verifiche eseguite al di fuori della sede del contribuente». Si è, inoltre, precisato che, in materia, non assumono alcuna rilevanza le disposizioni, peraltro di natura meramente amministrativa, assunte – come il d.m. Finanze 30 dicembre 1993 – per mere finalità di autorganizzazione e di coordinamento della capacità operativa dell'Amministrazione Finanziaria da destinare all'azione accertatrice. Più di recente (Cass. civ., Sez. VI, 20-11-2014, n. 24690, in *il fisco* 47, 2014, 4677 e ss., con commento di A. BORGOGGIO), è stato chiarito che il computo dei giorni della permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente va considerato con riguardo alla somma dei giorni effettivi in riferimento a tutte le ipotesi contemplate dalla disposizione e, cioè, sia che si tratti di soggetti in contabilità semplificata e lavoratori autonomi che di soggetti in contabilità ordinaria.

Nondimeno, relativamente alla permanenza protratta oltre il termine stabilito, si è affermato (Cass. civ., Sez. trib., 27-06-2011, n. 14020, in bancadati Pluris Ipsa Wolters Kluwer; Cass. civ., Sez. trib., 05-10-2012, n. 17002 e Cass. civ. Sez. VI, 09-07-2013, n. 17010, entrambe in bancadati Iusexplorer, Giuffrè) che tale termine – alla luce del consolidato principio generale secondo il quale i termini di conclusione del procedimento amministrativo devono, salva espressa previsione contraria, essere considerati come ordinatori e non perentori e posto che gli artt. 152 e 156 c.p.c., traducono principi generali applicabili a tutti i procedimenti, salvo che per essi non sia diversamente disposto o che la norma generale non possa trovare applicazione per incompatibilità – è meramente ordinatorio e il suo superamento non determina alcuna conseguenza sul piano della rilevanza delle prove assunte. Nessuna norma, infatti, dichiara il termine perentorio, né stabilisce la san-

zione della nullità degli atti compiuti dopo il termine e, pertanto, dell'accertamento. Né la nullità può ricavarsi dalla *ratio* delle disposizioni in materia, apparendo sproporzionata la sanzione del venir meno del potere accertativo fiscale a fronte, soltanto, del disagio arrecato al contribuente dalla più lunga permanenza dei funzionari dell'amministrazione.

Si è anche precisato (Cass. civ., Sez. V, 22-09-2011, n. 19338, in bancadati *Pluris Ipsa Wolters Kluwer*) che il fatto che la legge non ricollega conseguenze come l'inutilizzabilità delle prove raccolte e la conseguente nullità degli atti di accertamento compiuti si deduce, oltretutto dalla mancanza di una norma sanzionatoria in tal senso, «dalla compiuta disciplina dettata dalla legge n. 212/2000 con riferimento ad eventuali irregolarità commesse dai verificatori durante la ispezione. In tali ipotesi – tra cui deve ricomprendersi anche la ingiustificata protrazione delle operazioni di verifica – il contribuente, oltre a formulare a verbale osservazioni e rilievi (art. 12, comma 4), può, infatti, rivolgersi al Garante (art. 12, comma 6) che in seguito alla segnalazione esercita i poteri istruttori richiesti dal caso (art. 13, comma 6), richiamando «gli uffici al rispetto di quanto previsto dagli artt. 5 e 12 della presente legge» (art. 13, comma 9), ed ove rilevi comportamenti che «determinano un pregiudizio per i contribuenti o conseguenze negative nei loro rapporti con l'amministrazione», trasmette le relative segnalazioni ai titolari degli organi dirigenziali» al fine di un eventuale avvio del procedimento disciplinare» (art. 13, comma 11)».

5. Il comma 7 dell'art. 12, dispone che «nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza».

Successivamente, l'articolo 92, comma 2, del d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, in legge 24 marzo 2012, n. 27, ha modificato il comma aggiungendo una ulteriore parte: «Per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374».

Rispetto al comma in questione, il problema che si è posto negli ultimi anni è quello relativo alla perentorietà o meno del termine di 60 e giorni e, conseguentemente, alla ipotesi di nullità dell'avviso emanato prima del decorso del predetto termine. Gli orientamenti riscontrabili sono tre.

Un primo (Cass. civ., Sez. trib., 18-7-2008, n. 19875, 18-2-2011, n. 3988, 13-10-2011, n. 21103 e 5-10-2012, n. 16992, tutte in bancadati *Iusexplorer*, Giuffrè) in base al quale la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni, previsto dall'art. 12, comma 7, non ne determina *ipso iure* la

nullità, stante la natura vincolata dell'atto rispetto al processo verbale di accertamento sul quale si fonda, e in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso – in ragione della individuazione tassativa delle cause di nullità degli atti – restando comunque garantito al contribuente il diritto di difesa in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alla Commissione tributaria).

Un secondo, del tutto opposto (Cass. civ., Sez. trib., 09-03-2011, n. 5652, 15-03-2011, n. 6088, 16 settembre 2011, n. 18906, tutte in bancadati Iusexplorer, Giuffrè), afferma, invece, l'illegittimità dell'atto in ragione della perentorietà del termine, posto per garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'amministrazione, prima che questa pervenga all'emissione di un avviso di accertamento. Il mancato rispetto di detto termine, sacrificando un diritto riconosciuto dalla legge al contribuente, non può che comportare l'illegittimità dell'accertamento. Altrimenti, non avrebbe senso la previsione – contenuta nella norma – della possibilità di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, *solo in casi di particolare e motivata urgenza*.

Vi è, poi, un orientamento intermedio (riconducibile alla sentenza della Corte Costituzionale n. 244 del 24 luglio 2009 e ripreso da Cass. civ., Sez. trib., 03-11-2010, n. 22320, 12-05-2011, n. 10381, 13-12-2013, n. 27911 e 21-03-2014, n. 6666, tutte in bancadati Iusexplorer, Giuffrè) che – considerato che la disposizione prevede che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni ispettive, «salvo casi di particolare e motivata urgenza» – collega la sanzione di nullità dell'atto (prevista in via generale dalla l. n. 241 del 1990, art. 21 *septies*, dalla Statuto del contribuente, art. 7 comma 1, in materia tributaria e, con specifico riferimento all'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, rispettivamente, dal d.P.R. n. 600 del 1973, art. 42, commi 2 e 3, e dal d.P.R. n. 633 del 1972, art. 56, comma 5) alla mancanza, nell'avviso di accertamento, della motivazione in ordine all'eventuale urgenza che ne ha determinato l'adozione.

In ragione del dibattito generato da queste diverse tesi, si è ritenuto necessario sollecitare l'intervento delle Sez. un. (con ordinanza Cass. civ., Sez. trib., 11-05-2012, n. 7318, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè), che si sono pronunciate (Cass., Sez. un. 29-7-2013, n. 18184, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè) fissando alcuni punti fermi relativamente alla questione.

Esse, infatti, hanno stabilito che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento, previsto dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, comporta l'illegittimità dell'atto impositivo emesso *ante tempus*, salvo che ricorrano motivi di urgenza. Non si consentirebbe, infatti, al contribuente di «attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale che costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva». E non è sufficiente a giustificare una conclusione contraria né il pre-

teso carattere «vincolato» dell'avviso di accertamento, rispetto al verbale di constatazione sul quale si basa, né la possibilità di attivare ulteriori strumenti di tutela per il contribuente (istanza di autotutela, accertamento con adesione, ecc.). Peraltro, «il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonerativo dell'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'Ufficio».

Tali conclusioni continuano a trovare conferma nei più recenti dati giurisprudenziali (Cass. civ., Sez. trib., 22-01-2014, n. 1264 e 29-01-2014, n. 1869, entrambe in bancadati Pluris Ipsa Wolters Kluwer; Cass. civ., Sez. trib., 05-02-2014, n. 2592, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè).

Sul tema, il dibattito giurisprudenziale si è sviluppato, anche, con riferimento ad alcuni corollari.

Il primo è quello relativo alla definizione di *processo verbale di chiusura delle operazioni*.

Fin dai primi riscontri ermeneutici (cfr. le già citate Cass. civ., Sez. trib., nn. 6088 e 18906 del 2011) si è precisato che non ha rilievo la denominazione formale dei verbali redatti dai verificatori. E, pertanto, il termine dilatorio di sessanta giorni deve essere rispettato anche qualora il verbale, non denominato formalmente come processo verbale di constatazione, sia un verbale meramente descrittivo delle operazioni di verifica.

Si è, anche, aggiunto (Cass. civ., Sez. trib., 07-03-2014, n. 5373, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè) che l'impiego di una locuzione generica come «verbale di chiusura delle operazioni», può ricomprendere nel proprio ambito «tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, verifica o ispezione nei locali, indipendentemente dal loro contenuto ed anche se il relativo verbale si riferisca alla mera acquisizione di documenti e non contenga contestazioni».

Ed, ancora (Cass. civ., Sez. VI, 02-07-2014, n. 15010), si è ritenuto che riconoscere l'esercizio del diritto al contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio che chiuda le operazioni di accesso, verifica o ispezione significa determinare le condizioni affinché l'amministrazione possa valutare il proprio interesse non soltanto alla luce degli elementi raccolti, ma anche in base alle osservazioni su di essi rese dal contribuente.

Si è, anche, rilevato (Cass. civ., Sez. trib., 11-9-2013, n. 20770 in *Boll trib.*, 21, 2013, 590 e ss. con nota di P. ACCORDINO, *I processi verbali conclusivi delle attività di indagine nel confronto con l'effettività della tutela del contribuente e con le norme statutarie*, e 5-2-2014, n. 2593, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè) che lo *spatium deliberandi* concesso dall'art. 12 va garantito anche quando, in presenza di una semplice richiesta di documentazione formulata al contribuente, non sia stato redatto un atto conclusivo delle operazioni di indagine. In tale ipotesi, infatti, è vero che il *dies a quo* dal quale far decorrere i sessanta giorni non è nemmeno individuabile, nondimeno, il principio del contraddittorio deve essere ga-

rantito, nei confronti del contribuente, anche nell'irrituale segmento del procedimento di accertamento che si è venuto a creare. Fino a concludere (Comm, trib. prov. Aosta, 20-12-2013, n. 23, in *Boll. trib.*, 7, 2014, 544 e ss., con nota di L.G. FIORINI, *Ancora sulla nullità dell'avviso di accertamento anticipato senza giustificati motivi oggettivi*) che, peraltro, la violazione dell'art. 12 comma 7 si realizza anche nel caso in cui non è stato notificato un pvc da parte dell'Ufficio in quanto quest'ultimo ha emesso l'avviso attenendosi alle risultanze penali di un procedimento di cui il contribuente era l'unico imputato, in ragione della conoscenza o conoscibilità, per il contribuente, degli atti relativi.

Ulteriore problematica affrontata è quella della qualificazione della «particolare e motivata urgenza».

Tale, ad esempio, non può essere considerata (Cass. civ., Sez. trib., 12-02-2014, n. 3142, in bancadati Pluris Ipsos Wolters Kluwer) «la mera allegazione dell'impedimento costituito dalla imminente scadenza del termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo, ma occorre altresì la prova che la circostanza in questione non sia stata determinata da fatto imputabile alla stessa PA, non essendo logicamente ipotizzabile una diversa interpretazione della norma tale da legittimare, in astratto, condotte elusive del termine dilatorio, volte a preconstituire la ragione di urgenza mediante l'ingiustificato differimento dell'inizio o della chiusura delle operazioni di verifica fiscale».

L'Amministrazione Finanziaria ha, quindi, l'onere di dimostrare che la imminente scadenza del termine di decadenza, che non ha consentito di adempiere all'obbligo di legge, sia dipesa da fatti o condotte ad essa non imputabili a titolo di incuria, negligenza od inefficienza.

«Opinando diversamente» (Cass. civ., Sez. trib., 29-01-2014, n. 1869, cit., 28-03-2014, n. 7315, 14-11-2014, n. 24316, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè) «si verrebbero a convalidare, in via generalizzata, tutti gli atti in scadenza, in contrasto col principio secondo il quale il requisito dell'urgenza deve essere riferito alla concreta fattispecie, e cioè al singolo rapporto tributario controverso. Dal citato contesto emerge che una ragione di urgenza, intanto è valida e idonea a giustificare l'anticipata emissione del provvedimento, in quanto sia specifica e particolare, vale a dire propriamente riferita al contribuente o al rapporto tributario di cui si tratta, non già all'assetto organizzativo dell'amministrazione che procede».

Mentre, invece (Cass. civ., Sez. trib., 05-02-2014, n. 2587, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè), «il pericolo derivante da reiterate condotte penali tributarie è, in astratto, una indubitabile e valida ragione d'urgenza atta a giustificare l'anticipazione della notifica dell'atto impositivo in deroga al termine imposto dalla l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7».

Nondimeno, va rilevato che, anche di recente, corti di merito (Commiss. Trib. Reg. Lombardia, Sez. 42, n. 6260 del 2014, in *Il sole 24 ore*, 196, 18 luglio 2015, 14) si sono espresse in modo differente, affermando che l'esigenza di evitare la decadenza dal potere impositivo, *sic et simpliciter*, cioè in assenza di ulteriori elementi di specificità, costituisca valida giustificazione dell'urgenza.

Ultimo, ma non meno interessante, profilo è quello relativo alla delimitazione

dell'ambito di applicazione del comma in esame, con riguardo all'interpretazione logico-sistematica nel combinato disposto con il primo comma.

Si è, infatti, affermato che «la particolare garanzia del contraddittorio procedimentale costituita dall'imposizione di un termine dilatorio per l'emanazione dell'atto impositivo, decorrente dalla chiusura delle operazioni di controllo, è limitata all'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente perché solo in tali ipotesi si verifica una invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza. Con l'accesso in loco, infatti, è l'Amministrazione, in base ai propri poteri d'impulso, a ricercare gli elementi che reputa utili a verificare la sussistenza di attività non dichiarate a da ciò deriva una specifica esigenza (che non sorge quando l'emanazione dell'atto impositivo derivi dall'esame di atti già in possesso dell'Amministrazione, o a questa forniti dal contribuente, e da questa esaminati nella propria sede) di dare spazio al contraddittorio, al fine di correggere, adeguare e chiarire gli elementi in tal modo raccolti, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione. Contrariamente a quanto sostenuto dal giudice di merito e dalla difesa del controricorrente, dunque, le ipotesi del controllo eseguito presso la sede del contribuente e del controllo c.d. a tavolino non possono essere assimilate (...) Nella seconda ipotesi, per contro, la naturale *vis expansiva* dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente non giunge fino al punto da imporre termini dilatori all'azione di accertamento che derivi da controlli fatti dall'Amministrazione nella propria sede, in base ai dati forniti dallo stesso contribuente o acquisiti documentalmente» (Cass. civ., Sez. trib., 02-04-2014, n. 7598 in bancadati Iusexplorer, Giuffrè e, più di recente, Cass. civ., Sez. VI, 13-06-2014, n. 13588, in bancadati Pluris Ipsos Wolters Kluwer). Di conseguenza, sembra proprio che non si possa ritenere applicabile il disposto del comma 7 dell'art. 12 all'ipotesi in cui la pretesa impositiva sia scaturita «dall'esercizio dell'attività istruttoria svolta dall'Ufficio sulla base della documentazione già in suo possesso o fornita dal contribuente rispondendo a questionari o domande rivoltegli in sede di comparizione presso l'ufficio».

Nondimeno, con ordinanza interlocutoria della Corte di Cassazione, Sez. VI, n. 527 del 14 gennaio 2015, è stata disposta la rimessione della questione alle Sezioni Unite.

Si è, infatti, rilevato che la Corte di Cassazione, recentemente, si è espressa in modo inequivocabile sulla valenza del principio del contraddittorio (ad esempio, con la sentenza della Sez. trib. n. 2594 del 5 febbraio 2014), ritenendo che il settimo comma dell'art. 12 dovesse essere applicato all'ipotesi di verifica fondata su indagini bancarie. Ancora, nella pronuncia, sempre della sezione tributaria, del 4-4-2014, n. 7960, nella quale, in tema di accertamento standardizzato mediante parametri e studi di settore, ha stabilito che il termine previsto dall'art. 12, comma 7, non è applicabile, ma in quanto è «già prevista, a pena di nullità, una fase necessaria di contraddittorio procedimentale, che garantisce pienamente la partecipazione e l'interlocuzione del contribuente prima dell'emissione dell'accertamento». Ed, inoltre, nella sentenza a Sezioni Unite del 2009 sugli studi di settore e nel-

l'ultima n. 19667 del 2014, in cui si è affermato come il contraddittorio endoprocedimentale debba ritenersi, pur in assenza di una espressa previsione normativa, un elemento essenziale e imprescindibile del procedimento accertativo. Il rispetto del diritto attribuito al contribuente viene, peraltro, garantito dal piú generale diritto di difesa e, quindi, deve essere assicurato anche in quei casi in cui né la normativa nazionale, né quella comunitaria applicabile lo prevedano espressamente. Nonostante ciò, la presenza di un orientamento non univoco all'interno della stessa Corte di Cassazione – insieme alla ulteriore circostanza per la quale anche la delega fiscale, prevedendo che venga disposto un obbligo di contraddittorio procedimentale, evidenzia che, allo stato, lo stesso non sussiste – ha determinato la necessità di demandare la soluzione alle Sezioni Unite. Ed esse, nel caso in cui ritenessero operante il principio nel nostro ordinamento, pur in difetto di una espressa disposizione di legge, sono tenute a precisarne le concrete modalità di esecuzione.

La Corte precisa, infatti, che è opportuno giungere ad una univoca conclusione in merito alla «questione se le garanzie endoprocedimentali fissate nella l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 (formazione di un verbale di chiusura delle operazioni e rilascio di copia del medesimo al contribuente; facoltà del contribuente di comunicare osservazioni e richieste, che l'Ufficio ha il dovere di valutare, entro il termine di sessanta giorni dal rilascio di copia del verbale; divieto di emanazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza di detto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza) si applichi soltanto agli accessi, alle ispezioni ed alle verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività aziendale o professionale del contribuente, (...), oppure anche alle verifiche c.d. «a tavolino» vale a dire alle verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio in base alle notizie (ed alla relativa documentazione di supporto) acquisite presso altre pubbliche amministrazioni o presso terzi o fornite dallo stesso contribuente mediante la compilazione di questionar: o in sede di colloquio presso l'Ufficio».

Aggiungono i Supremi giudici che, «in particolare, si dovrà stabilire (...) se all'applicazione analogica della ripetuta l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, consegua necessariamente che anche nel campo delle verifiche «a tavolino» si applichino i principi fissati nella sentenza n. 18184/13 – e quindi l'atto emanato senza essere stato preceduto dalla consegna di un verbale di contestazione, o prima dello spirare del termine di sessanta giorni dalla data di tale consegna, debba essere in ogni caso giudicato invalido (salvo il caso di urgenza di cui all'ultima parte del suddetto comma 7) – o se invece, in applicazione dei principi sul contraddittorio procedimentale di matrice Eurounitaria, l'atto emanato in violazione del diritto del contribuente al contraddittorio debba essere giudicato invalido soltanto se, in mancanza di tale violazione, il procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso».

Appare opportuno completare l'esame dei riscontri giurisprudenziali relativi al comma in questione rilevando che, in materia doganale (Cass. civ., Sez. trib., 02-07-2014, n. 15032, in *bancadati Iusexplorer*, Giuffrè), si è precisato che «la disciplina procedimentale di cui alla l. n. 212 del 2000, art. 12 non trovava – e non

trova – comunque, applicazione al procedimento di revisione doganale che è regolato da uno «jus speciale», e che la «specialità» della disciplina normativa dell'accertamento doganale – con conseguente inapplicabilità della l. n. 212 del 2000, art. 12 – trova, peraltro, ulteriore conferma nell'intervento legislativo, modificativo dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, comma 7 disposto con il d.l. 24 gennaio 2012, n. 1, art. 1, comma 2, conv. in l. 24 marzo 2012, n. 27 che ha eliminato ogni dubbio in proposito, aggiungendo al predetto l. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 un ulteriore periodo volto a precisare definitivamente che il procedimento che regola gli accertamenti in materia doganale è disciplinato in via esclusiva dal d.lg. 8 gennaio 1990, n. 374, art. 11».

Il comma è stato ritenuto applicabile in tema di avviso di recupero di credito di imposta (Cass. civ., Sez. trib., 7 marzo 2014, n. 5367, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè), in quanto la Cassazione ha «già avuto modo di operare una sostanziale equiparazione dell'avviso di recupero di credito di imposta all'avviso di accertamento. In particolare, è stato ritenuto che gli avvisi di recupero di crediti di imposta illegittimamente compensati, oltre ad avere una funzione informativa dell'insorgenza del debito tributario, costituiscono manifestazioni della volontà impositiva da parte dello Stato al pari degli avvisi di accertamento o di liquidazione, e come tali sono impugnabili innanzi alle Commissioni tributarie, ai sensi del d.lg. 31 dicembre 1992, n. 546, art. 19, anche se emessi anteriormente all'entrata in vigore della l. 30 dicembre 2004, n. 311, che ha espressamente annoverato l'avviso di recupero quale titolo per la riscossione di crediti indebitamente utilizzati in compensazione». Ed, anche, nel caso di diniego di rimborso (Cass. civ., Sez. VI, 18 novembre 2014, n. 24567, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè), in quanto «il criterio della valorizzazione del «contraddittorio procedimentale» costituisce un criterio orientativo per il legislatore e per l'interprete, siccome indice della conformità dell'azione amministrativa ai canoni di trasparenza e di buon andamento. Alla stregua di tale condiviso orientamento giurisprudenziale, non può che concludersi che (...) non sussistano ragioni per ritenere che il mero dato testuale della norma si ponga all'estensione della regola di cui si discute, atteso il concreto effetto impositivo ed accertativo della pretesa tributaria che deve indubbiamente annettersi al diniego di rimborso».

Deve, infine, escludersi, secondo un orientamento espresso dai giudici di legittimità (Cass. civ., Sez. trib., 13-11-2013, n. 25515, in bancadati Iusexplorer, Giuffrè), che la disciplina in tema di termine dilatorio per la notifica dell'atto impositivo possa applicarsi ad una fattispecie nella quale gli accertamenti svolti dalla Guardia di Finanza non abbia riguardato il contribuente ma un terzo: «il mancato rispetto del termine dilatorio di cui al ricordato art. 12, comma 7, riscontrato nella fattispecie concreta non rende illegittimi gli avvisi di accertamento, stante l'ineroperatività della tutela apprestata dal comma 7 ai casi in cui non vi è stato un processo verbale di constatazione nei confronti del contribuente, ma l'amministrazione si è avvalsa di verifiche compiute nei confronti di terzi. È infatti condivisibile l'assunto dell'Agenzia per cui sarebbe lo stesso tenore letterale ad

imporre simile tesi, avendo il legislatore testualmente presupposto che il termine decorre dalla consegna della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo. Ratione per cui, prosegue l'Agenzia, laddove il contribuente non è stato presente alle operazioni di verifica, nessun termine dilatorio potrà allo stesso essere concesso».

FEDERICA PITRONE

Scambio di informazioni e lotta all'evasione fiscale: fino a che punto il fine giustifica i mezzi?

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Dati ottenuti illegalmente: profili comparati. – 3. Dati ottenuti illegalmente: profili nazionali. - 3.1. In generale. - 3.2. Dal generale al particolare: lo scambio di informazioni. - 3.2.1. In sede penale. - 3.2.2. Il punto delle Commissioni Tributarie. - 3.2.3. La Corte di Cassazione dirime la questione per quanto riguarda la Lista Falciani e la Lista di Vaduz: i dati acquisiti sono pienamente utilizzabili – 4. Conclusioni.

1. Il tema dello scambio di informazioni è diventato sempre più rilevante sia in ambito internazionale che europeo. L'evoluzione straordinaria che lo scambio di informazioni ha subito nel corso degli ultimi anni è strettamente connessa alla necessità di potenziare la lotta all'evasione e all'elusione fiscale internazionale. Da questo punto di vista, infatti, numerosi sono i benefici che un efficace scambio di informazioni e una maggiore trasparenza possono procurare all'Amministrazione finanziaria, la quale può utilizzare le informazioni ricevute al fine di accertare correttamente l'entità delle imposte dovute e contrastare più efficacemente l'evasione e l'elusione fiscale.

Tuttavia, sembra utile evidenziare che lo scambio di informazioni non apporta benefici esclusivamente all'Amministrazione finanziaria, ma anche ai contribuenti. Il potenziamento della cooperazione amministrativa internazionale può mitigare infatti i fenomeni di doppia imposizione o di illegittima imposizione (si veda, P. ADONNINO, *Lo scambio di informazioni tra le Amministrazioni finanziarie*, in *Dir. e prat. trib.*, 4, 2008, 707 ss.; C. SACCHETTO, *L'evoluzione della cooperazione internazionale tra le Amministrazioni finanziarie statali in materia di IVA ed imposte dirette: scambio di informazioni e verifiche «incrociate» internazionali*, I, in *Boll. trib.*, 7, 1990, 489) garantendo ai contribuenti una imposizione più corretta e più equa.

Nonostante i benefici per entrambe le parti coinvolte, lo scambio di informazioni risulta tuttavia essere uno dei settori in cui il contrasto tra Amministrazioni finanziarie e contribuenti è particolarmente evidente. Da una parte, vi è il problema, di carattere generale, concernente l'effettiva tutela del contribuente (su cui si richiama F.A. GARCÍA PRATS e G. MELIS, *Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti*, su questa Rivista), dall'altra risulta attualissimo il tema – connesso, ma più specifico – riguardante la possibilità di utilizzare nel procedimento tributario amministrativo le informazioni trafugate o sottratte illegalmente da terzi che vengono, in un secondo momento, trasmesse all'Amministrazione finanziaria italiana.

In tale contesto, ci soffermeremo su tre specifiche situazioni.

La prima riguarda la trasmissione e l'utilizzo della cd. Lista Falciani. Tale lista contiene dati e documenti che sono stati sottratti illecitamente alla *HSBC Private Banking* (d'ora in avanti «*HSBC*») di Ginevra da un *ex* dipendente che li ha poi consegnati alla procura di Nizza. Le autorità fiscali francesi hanno trasmesso tale lista – sulla base della procedura di scambio di informazioni prevista dalla Direttiva 77/799/CEE (del 19 dicembre 1977 relativa alla reciproca assistenza tra le autorità competenti degli Stati membri in materia di imposte dirette e di imposte sui premi assicurativi, Gazzetta Ufficiale l. 336/18 del 27 dicembre 1977), dalla Direttiva 2011/16/UE (del 15 febbraio 2011 relativa alla cooperazione amministrativa nel settore fiscale e che abroga la direttiva 77/799/CEE, Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea l. 64/1 dell'11 marzo 2011) e dai trattati contro le doppie imposizioni stipulati dalla Francia – a varie autorità fiscali straniere, tra cui quelle italiane.

La seconda riguarda la cd. Lista di Vaduz. La procedura di acquisizione della lista è differente rispetto alla precedente in quanto, in tal caso, sono stati i servizi segreti tedeschi ad aver acquistato un CD-ROM proveniente da un *ex* dipendente della *LGT Bank* del Liechtenstein. Le autorità fiscali tedesche hanno poi trasmesso i dati acquisiti ad altre autorità fiscali, ponendo in essere quello che è stato definito da alcuni come «*information laundering*» (P. SELICATO, *Towards global standards in transparency and exchange of information: do tax havens still exist?*, in *Hefte zur Internationalen Besteuerung*, Interdiziplinäres Zentrum für Finanz und Steuerwesen, University of Hamburg, 2011, 15). Attraverso questa lista, l'Amministrazione fiscale italiana ha potuto acquisire numerose informazioni riguardanti gli investimenti finanziari nel Liechtenstein da parte di soggetti fiscalmente residenti in Italia.

Vi è da precisare che questi due casi richiamano un terzo caso più datato nel tempo – risalente agli anni novanta – il cd. *KB Lux affair*, in cui le autorità fiscali belghe hanno ottenuto da un *ex* dipendente della *Kredietbank Luxembourg* (d'ora in avanti «*KB Lux*») *fiches* bancarie rubate contenenti i dati di 10.400 clienti. Tali informazioni sono state poi ricevute attraverso la procedura di scambio di informazioni dalle autorità olandesi.

Il quesito cui si cerca di dare risposta è se le informazioni così ottenute dall'Amministrazione fiscale italiana possano essere legittimamente utilizzate quali prove nel corso dei procedimenti tributari amministrativi. In tale contesto, l'assenza di norme espresse di riferimento sia a livello internazionale, che a livello domestico, conferisce alle corti un ruolo fondamentale nella risoluzione della questione.

È chiaro sin da subito che ci si trova di fronte alla necessità di bilanciare diversi interessi: da una parte l'interesse individuale alla tutela, su tutti, del diritto alla riservatezza dei contribuenti, dall'altra l'interesse collettivo ad un accertamento efficace e funzionale che conduca alla riduzione di evasione e elusione fiscale e garantisca la riscossione dei tributi dovuti. Tutto ciò al fine di implementare correttamente il dovere contributivo previsto dall'art. 53 Costituzione e garantire che tutti contribuiscano equamente alle spese pubbliche.

Per quanto riguarda l'Italia, le commissioni tributarie si sono divise tra chi ha ritenuto del tutto legittimo l'utilizzo dei dati acquisiti tramite le liste e chi ne ha invece evidenziato l'illegittimità e la conseguente inutilizzabilità nel procedimento tributario amministrativo.

Da un punto di vista generale, gli elementi che sembrano rilevanti per dirimere la questione sono il *modus operandi* dell'Amministrazione finanziaria e le modalità di ricezione delle informazioni da parte della stessa, l'eventuale violazione di diritti costituzionalmente tutelati, la prova dell'illegalità della raccolta dei dati all'estero e il valore probatorio degli elementi ricavabili dalle liste.

La Corte di Cassazione si è pronunciata sul tema con le ordinanze n. 8605/15 e 8606/15 del 14 aprile 2015, dichiarandosi a favore dell'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana dei dati ricavabili dalla Lista Falciani che, come evidenziato con la successiva ordinanza n. 9760/15 del 15 aprile 2015, possono integrare la prova presuntiva idonea a supportare la pretesa erariale. Tale posizione è stata poi ribadita con le recentissime sentenze n. 16950 e 16951 del 19 agosto 2015, la prima riguardante la Lista di Vaduz e la seconda la Lista Falciani. Si evidenzia che la Corte di Cassazione con la sentenza n. 17183 del 26 agosto 2015 si è pronunciata a favore dell'Amministrazione finanziaria anche per quanto concerne i dati contenuti nella lista Pessina, acquisita dal personal computer dell'avvocato svizzero sequestrato dopo l'arresto dello stesso per riciclaggio. Tale sentenza non sarà oggetto di trattazione specifica in quanto non rientrante tra le già delineate situazioni che tale contributo intende analizzare.

2. L'annosa questione dell'utilizzo delle prove ottenute illegalmente nel procedimento tributario rileva evidentemente non soltanto a livello italiano.

Per analizzare i profili comparati del tema, ci sembra interessante muovere dal caso *KB Lux* e dalle conseguenze che lo stesso ha determinato in Belgio e in Olanda.

L'elemento fondamentale ricavabile dalla giurisprudenza belga attiene al contenuto delle *fiches* rubate. Queste ultime indicavano infatti esclusivamente il nome dei titolari del conto bancario e il saldo dello stesso; non contenevano, invece, altre informazioni che potessero far risalire all'indirizzo dei contribuenti, né alcun logo od elemento ulteriore che indicasse la banca di riferimento. Di conseguenza, la giurisprudenza belga ha ritenuto che l'origine di tali informazioni fosse tutt'altro che certa, e, pertanto, che esse fossero qualificabili esclusivamente quali elementi di cui doveva essere verificata l'attendibilità prima di poter essere utilizzati. Qualora le autorità fiscali non fossero state in grado di sostanziare tali indizi il contribuente aveva la meglio (Corte di primo grado Bruxelles, 28 giugno 2002, AR 01/3718/A; Corte di primo grado Hasselt, 30 aprile 2003, 8.97.1357-00, 00757; Corte di primo grado Leuven, 5 dicembre 2003, FJF 2004/266).

Inoltre, in ambito penale, le Corti di primo (Corte di primo grado Bruxelles, 8 dicembre 2009, FJF 2010) e secondo grado (Corte di appello Bruxelles, 10 dicembre 2010, 2011/N87) hanno dichiarato che le informazioni non potevano essere utilizzate quali prove a causa della manomissione delle stesse da parte della

polizia e delle amministrazioni fiscali. Tale decisione, basata sul *modus agendi* di coloro che avevano condotto (erroneamente) l'attività istruttoria, violando sia il diritto al giusto processo che il diritto di difesa del contribuente, e sulla conseguente irregolarità della stessa, è stata infine confermata dalla Corte Suprema belga (31 maggio 2011, P.10.2037.F/1).

Diversa è stata invece la reazione delle corti olandesi. Queste ultime, infatti, sono partite dall'assunto che le informazioni fossero state scambiate correttamente attraverso la procedura di scambio di informazioni e che le autorità olandesi non fossero in alcun modo coinvolte nel furto dei documenti alla *KB Lux*, né tantomeno avessero contribuito alle presunte irregolarità dell'attività istruttoria da parte delle autorità belghe.

Il fatto che le autorità olandesi non fossero coinvolte nel fatto illecito che aveva portato all'acquisizione dei dati, avrebbe dunque «purificato» le informazioni rendendole legittime e ammissibili quali prove nei Paesi Bassi (Corte Distrettuale Alkmaar, 19 febbraio 2004, LjN AO5509; Corte Distrettuale Groningen, 16 ottobre 2003, LjN AM 1882; Corte Distrettuale di The Hague, 5 novembre 2004 LjN AR5709; Corte Suprema, 2006, NJ 2007, 179). Ciò nonostante, è utile precisare che, in alcuni casi, le Corti – dopo aver accettato le prove – hanno comunque ritenuto il contenuto delle *fiches* insufficiente ed inadeguato a dimostrare la presunta evasione fiscale del contribuente (Corte di appello Amsterdam, 28 Febbraio 2006, LjN AZ7658; Corte di Appello 's-Hertogenbosch, 31 ottobre 2006, LjN AZ3533).

Lo stesso *trend* di «accettazione» delle prove illegalmente acquisite sembra essere seguito anche negli Stati Uniti e in Austria. Per quanto concerne gli Stati Uniti, qualora non sia il governo stesso a porre in essere il reato che consente di acquisire i dati e le informazioni, i documenti, una volta ottenuti dal governo federale non possono essere considerati illegittimi, nonostante la loro origine fraudolenta, e possono pertanto sempre essere utilizzati ed ammessi come prova (Corte Suprema, *US v. Payner*, 447 US 727, 1980).

Con riferimento all'Austria, per il procedimento tributario penale vi è una norma espressa che limita l'utilizzo delle prove ottenute illegalmente. Per quanto concerne, invece, il procedimento tributario amministrativo, non essendovi alcuna norma espressa sul tema, tutte le prove – anche quelle ottenute violando il segreto bancario – sono ammissibili se idonee a determinare i fatti e le circostanze rilevanti (Corte Suprema Amministrativa, 6 giugno 1990, 89/13/0262; Corte Suprema Amministrativa, 22 gennaio 1992, 90/13/0237).

È sicuramente interessante evidenziare anche l'evoluzione giurisprudenziale di altri due Stati che sono stati indiscussi attori protagonisti del tema delle "liste": la Francia, per quanto concerne la lista Falciani, e la Germania, per quel che riguarda la lista di Vaduz.

La Corte di Cassazione francese si è trovata a dover dirimere una controversia delle corti di appello che avevano accolto una diversa posizione sul tema dell'utilizzabilità dei dati provenienti dalla lista Falciani in materia tributaria. In particolare, la corte di appello di Parigi ne aveva sostenuto l'inutilizzabilità (8 feb-

braio 2011, 10-14.507) a causa della loro origine illecita, mentre la Corte di appello di Chambéry (22 marzo 2011) si era pronunciata in senso opposto. In tale contesto, in due pronunce del 31 gennaio 2012, la Corte di Cassazione (Sez. Comm., 31 gennaio 2012, 11/13.097 e 11-13.098), in linea con la corte di appello di Parigi, ha ritenuto che le informazioni reperite attraverso una procedura illegittima non potessero essere utilizzate. In particolare, secondo la Corte, i documenti ottenuti illegalmente non possono essere utilizzati per giustificare una visita e perquisizione domiciliare. In tale contesto, non ha importanza che la prova illegale non sia decisiva per la decisione finale, in quanto il generale principio di *fraus omnia corrumpit* comporta l'esclusione delle prove acquisite illegalmente.

Al fine di superare tali decisioni giurisprudenziali, il legislatore francese ha emanato l'art. 37 della legge del 6 dicembre 2013 (Legge n. 2013-1117 *relative à la lutte contre la fraude fiscale et la grande délinquance économique et financière*), prevedendo che l'uso dei documenti ottenuti attraverso mezzi legali dall'Amministrazione finanziaria non possa essere escluso solo a causa dell'origine fraudolenta dei documenti stessi. L'unica condizione posta dalla norma è che i documenti siano portati a conoscenza dell'Amministrazione in maniera legittima, ad esempio attraverso la procedura di scambio di informazioni. È importante evidenziare che attraverso la medesima legge, il legislatore aveva tentato di estendere la possibilità di utilizzare i dati illegittimamente acquisiti anche al caso di visite e perquisizioni domiciliari, prevedendo espressamente che il giudice potesse tener conto dei documenti illegalmente acquisiti, in via eccezionale, qualora l'amministrazione li avesse utilizzati in modo proporzionato rispetto all'obiettivo di indagine e repressione di evasione e frode fiscale. Tuttavia, la Corte costituzionale (4 dicembre 2013, 2013679 DC) ha censurato questa parte della legge ritenendola contraria al rispetto della vita privata e al diritto di inviolabilità del domicilio.

Fondamentale è anche il contributo delle corti tedesche sulla lista di Vaduz. A tale riguardo, sembra che la domanda alla base delle valutazioni di tali corti non sia tanto se le informazioni provenienti dal CD-Rom acquistato dalle autorità fiscali tedesche possano essere usate nel processo penale quali prove della colpevolezza del contribuente, ma piuttosto se esse possano essere usate per creare un legittimo sospetto iniziale al fine di dare avvio all'attività istruttoria e porre in essere, ad esempio, una perquisizione domiciliare (Corte costituzionale Federale, 9 novembre 2010, n. 2 BvR 2101/09).

In particolare, la Corte costituzionale tedesca si è pronunciata in materia penale su una questione concernente la lista di Vaduz. I dati ottenuti dalla Lista avevano innescato una ispezione e perquisizione domiciliare che, secondo il contribuente, aveva leso sia il suo diritto alla privacy che quello all'invioabilità del domicilio. Ad avviso della Corte costituzionale Federale (9 novembre 2010, n. 2 BvR 2101/09), tuttavia, il fatto che i dati siano stati sottratti illegalmente non determina automaticamente un divieto di utilizzo degli stessi; al contrario, tali dati possono creare un legittimo sospetto iniziale che può dare avvio alle indagini nei confronti di un dato contribuente.

Il divieto assoluto di utilizzo di tali documenti potrebbe derivare esclusiva-

mente da una violazione grave e sistematica dei diritti fondamentali previsti dalla Costituzione tedesca e, dunque, nel caso di specie, solo quando il nucleo essenziale del diritto alla *privacy* dell'individuo sia violato. In tale contesto, la Corte costituzionale non ha ritenuto che il diritto alla riservatezza del contribuente fosse violato, in quanto le informazioni riguardavano esclusivamente i contatti del contribuente con le banche e gli istituti finanziari. La stessa Corte ha altresì aggiunto che un altro caso di inutilizzabilità delle informazioni si verrebbe a verificare quando il reato da cui le informazioni originano sia commesso dalle autorità fiscali e non, come nel caso di specie, da terzi. Inoltre, poiché la perquisizione era avvenuta correttamente, la Corte ha ritenuto che non si fosse neanche verificata la violazione del diritto di inviolabilità del domicilio ed ha pertanto considerato legittima l'ispezione domiciliare basata esclusivamente sulla Lista di Vaduz.

Particolarmente interessante è anche la decisione della Corte delle Finanze di Colonia (15 dicembre 2010, 14 K 2484/10) riguardante l'uso delle informazioni rubate ad una banca Svizzera *B-Bank* e acquistate dalle autorità fiscali tedesche. La Corte ha confermato che un divieto assoluto di utilizzare le informazioni ottenute illegalmente sia possibile solo quando l'investigazione riguardi il nucleo essenziale del diritto alla *privacy* dell'individuo o quando le informazioni siano state ottenute a seguito di un reato commesso dalle autorità fiscali. Infine, la Corte ha sostenuto, che se le autorità fiscali non potessero utilizzare i dati rubati si tratterebbe di un "invito" alla frode fiscale, che costituirebbe un danno per l'intera opinione pubblica e per la c.d. "*tax morale*".

Sulla stessa linea va ricordata la recente decisione della Corte costituzionale dello Stato Federale di Rhineland-Palatinato (*Verfassungsgerichtshof Rheinland-Pfalz*, 24 febbraio 2014, VGH B 26/13), il quale aveva acquistato il CD-ROM contenente le informazioni della banca Svizzera. La Corte ha confermato che i dati sono inutilizzabili solo quando si verificano gravi e sistematiche violazioni dei diritti fondamentali del contribuente. Tale valutazione necessita, dunque, di un approccio caso per caso. Nel caso di specie, tale violazione grave e sistematica non si era verificata vista l'assenza di una violazione del diritto alla riservatezza del contribuente, in quanto le informazioni riguardavano esclusivamente i contatti lavorativi del contribuente con le banche e gli istituti finanziari.

3. Dati ottenuti illegalmente: profili nazionali

3.1. Per quanto concerne la giurisprudenza nazionale, occorre partire dalle pronunce della Corte di Cassazione sulla possibilità di utilizzare le prove illegittimamente acquisite nel procedimento tributario amministrativo. Si tratta di sentenze che precedono l'uso delle Liste Falciani e di Vaduz e, quindi, non le riguardano espressamente. In tale contesto, si può evidenziare un triplice filone interpretativo.

Il primo filone ha sostenuto l'inutilizzabilità *tout court* delle prove illegittimamente acquisite. In particolare, secondo la Corte l'inutilizzabilità nel procedimento tributario amministrativo non necessita di un'espressa disposizione che

la preveda, ma deriva sia dalla regola generale secondo cui «l'assenza del presupposto di un procedimento amministrativo infirma tutti gli atti nei quali si articola» (Corte di Cassazione, Sez. Un., 21 novembre 2002, n. 16424), che dalla necessità di tutelare il diritto di difesa del contribuente previsto dalla Costituzione (Corte di Cassazione, 28 luglio 2011, n. 16570). Inoltre, il compito del giudice di vagliare le prove è circoscritto a quelle di cui abbia preventivamente riscontrato la rituale assunzione: l'acquisizione di un documento a seguito di violazione di legge non può costituire un vantaggio per il detentore dello stesso. Ciò vale sia qualora tale soggetto sia l'autore della violazione, sia quando ne sia direttamente od indirettamente responsabile. In generale, tale posizione della Corte supporta l'invalidità derivata, in base alla quale l'illegittimità o l'irregolarità, sia essa formale o sostanziale, di un atto istruttorio prodromico all'atto impugnato determinerebbe la caducazione dello stesso (Corte di Cassazione, 16 marzo 2009, n. 6315).

Il secondo filone giurisprudenziale prevede che le prove illegittimamente acquisite possano essere utilizzate in ambito tributario. Il punto di partenza di queste sentenze è che, in materia tributaria, non vige il principio, presente invece in ambito penale, della inutilizzabilità della prova irrualmente acquisita (Corte di Cassazione, 1 aprile 2003, n. 4987 e 19 febbraio 2009, n. 4001). Inoltre, secondo le Corti, le carenze di autorizzazioni – ad es. l'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria alla trasmissione di dati e notizie acquisiti in sede di indagini (Corte di Cassazione, 8 giugno 2001, n. 7791) – non sono poste a tutela dei diritti del contribuente e quindi non inficiano l'avviso di accertamento di riferimento. Di conseguenza, secondo tale filone interpretativo «gli uffici fiscali possono utilizzare tutti i documenti, dati ed elementi di cui siano venuti in possesso, salvo la verifica della relativa attendibilità, in considerazione della natura e del contenuto dei documenti stessi, e dei limiti di utilizzabilità derivanti da eventuali preclusioni di carattere specifico» (Corte di Cassazione, 1 aprile 2003, n. 4987).

Per quanto riguarda la documentazione bancaria, la Corte ha ritenuto che la mancanza o l'eventuale illegittimità dell'autorizzazione dell'autorità giudiziaria ai fini dell'acquisizione di documentazione bancaria non incide sul valore probatorio dei dati acquisiti né sulla validità dell'atto impositivo adottato sulla base di tali dati (Corte di Cassazione, 19 febbraio 2009, n. 4001).

Il terzo filone della Corte di Cassazione è riassumibile nell'impossibilità di utilizzare le prove irregolarmente acquisite se queste sono in contrasto con un diritto di rango costituzionale come l'invulnerabilità della libertà personale o del domicilio. Il caso tipico è costituito dagli accessi nell'abitazione del contribuente che non siano stati autorizzati o che avvengano a seguito di autorizzazione illegittima. I dati acquisiti in tal caso sono invalidi e insuscettibili di produrre effetti e, di conseguenza, non possono costituire prova nel corso del procedimento tributario (Corte di Cassazione, 3 dicembre 2001, n. 15230; 4 novembre 2008, n. 26454; 20 marzo 2009, n. 6836 e 16 dicembre 2011, n. 27149). La *ratio* alla base di tale conclusione è la necessità di tutelare i contribuenti ed il loro diritto costituzionalmente tutelato all'invulnerabilità del domicilio.

3.2. Dal generale al particolare: lo scambio di informazioni

3.2.1. In ambito penale è pacifico che i dati ottenuti dalla lista Falciani sono inutilizzabili nel corso del processo *ex art.* 240, 2° co. c.p.p.

La prima decisione in tal senso è quella del G.I.P. del tribunale di Pinerolo (decreto del 4 ottobre 2011) in cui si legge: «non v'è dubbio che i documenti in questione siano stati "formati attraverso la raccolta illegale di informazioni", trattandosi della stampa di files contenuti in un sistema informatico riservato nel quale il Falciani si è abusivamente introdotto contro la volontà espressa o tacita di chi aveva diritto ad escluderlo». Trattandosi, pertanto, di documenti di origine illecita, gli stessi non possono essere utilizzati nel corso del processo *ex art.* 240, 2° co. c.p.p. Peraltro, secondo il G.I.P., gli eventuali elementi raccolti devono altresì essere distrutti. La medesima conclusione è stata raggiunta anche dal G.I.P. del Tribunale di Avellino con il decreto dell'8 agosto 2012.

Di diverso contenuto sono invece le conclusioni raggiunte nell'ordinanza del Tribunale di Milano (15 dicembre 2011, n. 90173) che, pronunciandosi sulla lista di Vaduz, respinge la richiesta di distruzione delle informazioni derivanti dalla Lista stessa. Il ragionamento del tribunale di Milano si basa su due linee conduttrici. In primo luogo, secondo il tribunale di Milano, una persona intestataria di rapporti bancari o titolare di quote di società o altre forme di partecipazione in enti giuridici, non può fare affidamento sul diritto alla riservatezza. In secondo luogo, anche qualora tale diritto potesse essere richiamato, il Tribunale – invitando a bilanciare il diritto alla riservatezza con l'interesse all'accertamento delle violazioni fiscali – ritiene che il contenuto derivante dalla lista di Vaduz, riguardando dati patrimoniali neutri e non sensibili, non comporti una lesione del diritto alla riservatezza. In altre parole, la diffusione di tali informazioni non sarebbe problematica per il contribuente «se non fosse per l'interesse ad occultare tali cespiti o redditi proprio alle Autorità fiscali italiane». Per quanto concerne il metodo di acquisizione delle informazioni, il Tribunale precisa che tali dati sono stati acquisiti dall'Italia legittimamente sulla base della procedura di scambio di informazioni prevista dalle convenzioni contro le doppie imposizioni. Non si sarebbero dunque verificate acquisizioni di documenti in modo illegale. Tuttavia, non essendo stata disposta alcuna rogatoria internazionale, secondo il Tribunale di Milano, «il P.M. ha correttamente considerato inutilizzabili in sede penale le notizie acquisite legittimamente in sede amministrativa».

Anche la Corte di Cassazione si è pronunciata in materia. La sentenza n. 38753 del 4 ottobre 2012 origina dal rifiuto da parte del giudice per le indagini preliminari presso il Tribunale di Como di dar corso alla procedura di distruzione delle informazioni derivanti dalla Lista Falciani *ex art.* 240 c.p.p. Il contribuente ha proposto ricorso in Cassazione deducendo con due motivi l'abnormità di provvedimento e l'inosservanza ed erronea applicazione di norme processuali. La Corte di Cassazione ha ritenuto il ricorso infondato e ha avallato la decisione del G.I.P. di Como che aveva ritenuto che, dagli atti presenti nel fascicolo, non fosse possibile avere la certezza sull'illegalità della raccolta dei documenti e aveva

precisato che, in ogni caso, un'eventuale illecita acquisizione all'estero non avrebbe comportato un'illiceità derivata dall'acquisizione dei dati da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana poiché tale acquisizione era avvenuta attraverso le procedure di cooperazione internazionale.

Secondo la Corte, il G.I.P. ha proceduto correttamente in quanto ha fatto salva la possibilità di ritenere i documenti inutilizzabili nel procedimento penale qualora risulti l'acquisizione in violazione dei divieti stabiliti dalla legge. Inoltre, il percorso argomentativo del giudice di merito è corretto poiché il magistrato non può procedere alla distruzione delle informazioni derivanti dalla Lista Falciani se dagli atti non si può accertare con certezza la prova dell'illegalità della raccolta all'estero.

3.2.2. Per quanto concerne le commissioni tributarie si è già anticipato che le stesse non hanno raggiunto una conclusione unanime, potendo essere evidenziati due diversi filoni interpretativi che però, a modesto parere di chi scrive, presentano molteplici tratti comuni.

Sulla base del primo filone interpretativo i dati ottenuti dalle liste Falciani e di Vaduz non sono utilizzabili. Al fine di comprendere la portata di questa conclusione è bene esaminare le varie sentenze delle Commissioni tributarie che si sono pronunciate sul tema.

Secondo la Commissione tributaria provinciale (d'ora in avanti «C.T.P.») di Verbania (Sez. II, 5 novembre 2012, n. 47) – pronunciata sull'illegittimità dell'avviso di accertamento notificato alla contribuente basato su informazioni derivanti dalla Lista Falciani, dalle quali risultava che la ricorrente avesse disponibilità finanziarie presso la banca *HSBC* di Ginevra non dichiarate in Italia – l'esistenza di tali attività finanziarie deriva esclusivamente dal fatto che il nome della contribuente è indicato in un «documento anonimo, artefatto e della cui provenienza non si è certi». Inoltre, non è indicata la banca da cui tale *fiche* è stata tratta e solo presuntivamente si fa riferimento alla *HSBC*, in quanto colui che ha sottratto la lista lavorava presso tale banca a Lugano. Peraltro, proseguono i giudici, l'amministrazione finanziaria non ha provveduto ad opportuni accertamenti, né al fine di acquisire prove certe, precise e concordanti, né al fine di verificare che le disponibilità finanziarie potessero essere effettivamente riferibili alla signora P.M.C.

Infine, la C.T.P. analizza il tema della provenienza illecita della Lista Falciani, precisando che, con sentenza del 31 gennaio 2012, la Corte di Cassazione francese ha definitivamente chiarito la provenienza illecita della Lista stessa. Di conseguenza, poiché secondo la Corte Cassazione italiana (Sez. III penale, 4 ottobre 2012, n. 38753), una volta provata con certezza l'illiceità dell'acquisizione delle informazioni all'estero le stesse sono inutilizzabili nel procedimento penale, ne deriva anche ai fini fiscali la non utilizzabilità di tale documentazione o, quantomeno, l'insufficienza probatoria di tale lista in quanto mancante di tutti quegli elementi accertativi richiesti all'Amministrazione Finanziaria.

La C.T.P. di Como (Sez. I, 15 novembre 2011, n. 188), sempre con riferi-

mento alla Lista Falciani, richiama le conclusioni del decreto di archiviazione emesso dal G.I.P. presso il tribunale di Pinerolo, e conclude per un annullamento dell'atto di contestazione emesso dall'Agenzia delle Entrate in quanto fondato esclusivamente su documenti – illecitamente acquisiti all'origine – dei quali è stata disposta la distruzione.

La Commissione Tributaria Regionale (d'ora in avanti «C.T.R.») di Milano (Sez. XX, 28 gennaio 2013, n. 11), confermando le conclusioni dei giudici di prime cure, ha aggiunto che i documenti cartacei ricavati dalla Lista Falciani su cui si fonda l'intero accertamento del caso di specie sono stati acquisiti irritualmente dall'autorità italiana, in quanto la stessa «non ha provveduto a controllarne l'autenticità, la provenienza e la riferibilità». Inoltre, secondo la Commissione, i documenti ricavati dalla Lista Falciani sono «il frutto di una condotta delittuosa nei confronti del contribuente» e l'utilizzo delle informazioni acquisite dalle Autorità francesi costituisce un reato previsto e punito dall'art. 3 della L. n. 281 del 2006, che condanna «Chiunque consapevolmente detiene gli atti, i supporti o i documenti di cui sia stata disposta la distruzione ai sensi dell'articolo 240 del codice di procedura penale» (in tal senso si veda anche, Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sez. V, 27 marzo 2014, n. 3072).

Il medesimo approccio è evincibile anche nella sentenza della C.T.P. di Milano (Sez. V, 4 ottobre 2012, n. 236 e Sez. XLIV, 20 maggio 2013, n. 116) che dichiara la illegittimità dell'atto di contestazione impugnato sulla base non soltanto delle conclusioni del decreto di archiviazione emesso dal GIP presso il tribunale di Pinerolo, ma anche della sentenza della Corte di Appello di Parigi che, come già evidenziato, ha sancito la inutilizzabilità delle informazioni ricavabili dalla Lista Falciani poiché ottenute in modo legalmente non ammissibile. Tale inutilizzabilità «a monte» inficerebbe la legittimità della trasmissione dei dati da parte dell'Autorità francese e determinerebbe l'inutilizzabilità dei dati da parte delle diverse Autorità nazionali destinatarie della trasmissione (in tal senso si veda anche Commissione Tributaria Provinciale di Varese, Sez. XII, 21 ottobre 2013, n. 96). Inoltre, il Collegio rileva che «nel corso della attività di verifica, non sono stati acquisiti elementi ulteriori e/o diversi volti ad accertare in concreto la veridicità di quanto riportato nella "fiche"».

Le conclusioni del decreto di archiviazione emesso dal GIP presso il tribunale di Pinerolo e della Corte di Appello di Parigi sono il punto di partenza utilizzato anche dalla C.T.P. di Varese (sez. I, 25 febbraio 2013, n. 29 e 24). Avendo concluso per l'inutilizzabilità dei documenti di origine illecita ricavabili dalla Lista Falciani in ambito penale, il collegio precisa che tale inutilizzabilità debba essere estesa anche al procedimento tributario amministrativo. La Commissione ritiene che le prove acquisite illegittimamente non debbano essere utilizzate quando «le violazioni commesse: a) comportino l'illegittimo esercizio esterno del potere delle Amministrazioni Finanziarie; b) siano di apprezzabile gravità». Secondo il Collegio il secondo elemento viene senza dubbio a verificarsi nel caso di specie in quanto si tratta di sottrazione di documenti riservati integrante reato ed è violata anche la riservatezza dei soggetti coinvolti. Per

quanto riguarda il primo elemento, è evidente che l'Amministrazione finanziaria non abbia posto in essere alcun reato per acquisire le fonti di prova. Tuttavia, la Commissione ritiene che l'inutilizzabilità delle prove irrualmente acquisite non può riguardare il solo caso di illecito direttamente commesso dalla Amministrazione. Di conseguenza, il fatto che le informazioni siano state acquisite legittimamente dall'Amministrazione fiscale italiana attraverso lo scambio di informazioni non modifica i tratti fondanti della questione e i dati illegittimamente acquisiti non possono comunque essere utilizzati per due motivi. Il primo motivo attiene ad una questione di carattere generale concernente la tutela dei valori fondamentali riconosciuti all'uomo; il secondo ha carattere più specifico e riguarda l'art. 240 c.p.p. *In primis*, secondo il Collegio, le «norme che stabiliscono i diritti fondamentali (anche come limite dell'agire pubblico) non si limitano a vietare che il pubblico potere commetta violazioni dirette, ma vietano anche che il potere pubblico profitti di esse. Una conferma evidentissima della correttezza di tale principio è rinvenibile nelle norme del c.p.p., che non sanciscono l'inutilizzabilità da parte della Giustizia dei documenti illegittimamente raccolti dalla polizia giudiziaria o dal pubblico ministero, ma di quelli illegittimamente acquisiti *tout court* (nella fattispecie da un privato in un altro ordinamento e trasmesso in Italia per canali pubblici ufficiali)». *In secundis*, poiché ai sensi dell'art. 240 c.p.p. i documenti frutto di raccolta illegale di informazioni vanno immediatamente secretati e irrimediabilmente distrutti anche quando si vuole attuare il più alto interesse pubblico quale la repressione del crimine, secondo la Commissione sarebbe in contraddizione con i principi di uguaglianza e ragionevolezza conservare e utilizzare tali documenti per la realizzazione di un interesse di rango inferiore qual è la riscossione dei tributi. Inoltre, la Commissione precisa ancora una volta che nel corso della attività di verifica, non sono stati acquisiti elementi ulteriori e/o diversi al fine di accertare in concreto la veridicità di quanto riportato nei dati acquisiti.

Interessante è anche il punto di vista della C.T.P. di Lecco (Sez. III, 28 agosto 2013, n. 93 e 3 ottobre 2013, n. 23; Sez. I, 3 ottobre 2013, n. 105) che, dopo aver confermato l'inutilizzabilità dei dati della lista Falciani, si sofferma sulla valenza probatoria del contenuto della Lista stessa. Secondo la Corte tale valenza sarebbe contestabile quantomeno sotto il profilo dell'autenticità, poiché la banca *HSBC* ha dichiarato la propria indisponibilità a fornire conferme o quanto meno ulteriori informazioni sul punto. In tal senso, secondo il Collegio, non può essere richiesto al contribuente di farsi rilasciare una dichiarazione scritta dalla banca al fine di provare la propria estraneità ai fatti, perché ciò comporterebbe una inammissibile inversione dell'onere della prova.

Allo stesso modo, secondo la C.T.P. di Milano (Sez. V, 18 aprile 2013, n. 99) è da condividere l'eccezione di inutilizzabilità della documentazione derivante dalla Lista Falciani se l'ufficio non dimostra l'autenticità della documentazione posta a base dell'accertamento e della sua conformità ai documenti originali. Inoltre, la C.T.P. di Mantova (Sez. I, 27 maggio 2010, n. 137) ha considerato illegittimo l'avviso di accertamento basato sui dati ricavati dalla lista di Vaduz in quanto non

erano stati allegati gli atti relativi alla procedura avente ad oggetto lo scambio di informazioni.

All'interno di questo filone interpretativo è necessario inserire anche la sentenza della C.T.R. di Perugia (Sez. I, 28 ottobre 2013, n. 141), in cui il Collegio evidenzia l'esistenza nel diritto italiano di un principio generale di inutilizzabilità della prova illecita ricavabile dall'art. 191 c.p.p. Tuttavia, ciò non limita il potere del giudice tributario di valutare le informazioni della Lista Falciani illecitamente acquisite dalle Autorità estere quali elementi indiziari che, ove supportati da ulteriore materiale probatorio, possono concorrere a formarne il convincimento. In particolare, vi è un obbligo da parte dell'Amministrazione «di allegare agli avvisi di accertamento tutti gli atti della procedura di scambio di informazioni su cui si basano le pretese impositive e sanzionatorie ivi riportate».

Il secondo filone interpretativo, come anticipato, evidenzia che i dati contenuti nelle liste possono essere utilizzati quali prove nel procedimento tributario amministrativo.

Il punto di vista della C.T.P. di Reggio Emilia (Sez. I, 18 maggio 2012, n. 198) è chiaro: i dati della Lista Falciani sono stati acquisiti da un'autorità ufficiale estera, qual è l'Amministrazione finanziaria francese, attraverso la procedura di scambio di informazioni e i canali di collaborazione informativa internazionale e sono quindi pienamente utilizzabili ai fini tributari (in tal senso si veda anche sentenza n. 152 del 6 maggio 2013 (ud 22 aprile 2013) della Commiss. Trib. Prov., Milano, Sez. XVI e sentenza n. 64 del 5 giugno 2012 della Commissione Tributaria Provinciale di Treviso, Sez. I). Il collegio precisa che: «il disconoscere l'ufficialità della documentazione trasmessa da autorità estere, vorrebbe dire depauperare di qualsiasi significato tutta la normativa in materia di cooperazione internazionale, facendone venir meno la sottostante *ratio* di contrasto all'evasione ed all'elusione fiscale». In ogni caso, secondo la sentenza in esame, al fine di tutelare l'interesse fiscale disciplinato dall'art. 53 della Costituzione, i mezzi probatori acquisiti in maniera irrituale sono pienamente utilizzabili nel processo tributario.

Infatti, come confermato anche dalla C.T.R. di Roma (Sez. X, 28 agosto 2012, n. 150), in ambito tributario non vige il principio della inutilizzabilità delle prove irritualmente acquisite e, di conseguenza, nell'attività di accertamento gli Uffici possono utilizzare tutti i documenti di cui siano venuti in possesso, salvo la verifica della relativa attendibilità. Nel caso di specie, relativo alla Lista Falciani, i documenti vengono ritenuti attendibili in quanto provenienti dalla banca che gestisce i fondi di cui la ricorrente ha disponibilità all'estero.

Allo stesso modo, secondo la C.T.P. di Genova (Sez. IV, 5 giugno 2012, n. 193), l'acquisizione delle informazioni contenute nella Lista Falciani non è censurabile, poiché la lista è pervenuta da una fonte legittima a fornire notizie tributarie e il modo in cui è entrata a conoscenza dell'ufficio non rileva ai fini della validità dell'atto impugnato. Inoltre, la ricorrente era in possesso della scheda rilasciata dalle autorità francesi a quelle italiane e non è stata in grado di fornire risposte soddisfacenti in merito al contenuto della stessa.

Molto interessante è l'analisi svolta dalla C.T.P. di Verbania (Sez. I, 21 feb-

braio 2013, n. 15), che precisa che la Direttiva n. 77/799/CEE (oggi direttiva 2011/16/UE) prevede «lo scambio su richiesta, spontaneo ovvero automatico di “ogni” (e quindi nessuna esclusa, a prescindere dalla fonte dalla quale provenga) informazione atta a permettere una corretta determinazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio». In particolare, secondo il Collegio, né il diritto dell'Unione Europea, né il diritto interno prevedono un divieto sulla base del quale uno Stato, che sia entrato in possesso, in violazione di eventuali norme interne, di dati relativi ad un residente di altro Stato, non debba inoltrare a tale altro Stato gli elementi acquisiti illegittimamente. Si ritiene pertanto che le modalità di acquisizione siano indifferenti e non causino alcun effetto derivato sulla facoltà di trasmissione dei dati ad altro Stato membro (in tal senso si veda anche la sentenza n. 1825 del 25 febbraio 2015 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, Sez. XLVII che precisa che anche le Convenzioni contro la doppia imposizione non pongono limiti alle modalità di scambio delle informazioni).

Per quanto riguarda il diritto europeo, il collegio richiama sia l'art. 17 della Direttiva 2011/16/UE, che detta una serie di limiti allo scambio di informazioni fra i quali non rileva quello della illecita acquisizione dei dati, sia l'art. 18 della medesima Direttiva che ha determinato il superamento del segreto bancario in ambito europeo causando l'impossibilità per il contribuente di invocarlo nel caso di specie.

Inoltre, in materia tributaria, anche la normativa interna non prevede l'impossibilità di utilizzare, ai fini fiscali, i dati illegittimamente acquisiti. In particolare, secondo la richiamata C.T.P., «nel bilanciamento tra gli interessi e parametri assiologici (valori) comunitari, aventi un rango assimilabile a quello di beni primari costituzionalmente tutelati, e il “diritto” dei singoli alla riservatezza di notizie non tutelate di per sé, in quanto riflettenti dati sensibili o personalissimi, ma perché attestanti la semplice detenzione ad opera di terzi di denaro o di altre risorse finanziarie, oltretutto sottratte ad una legittima imposizione, non v'è chi non veda come non possano non essere privilegiati i primi». Inoltre, secondo il Collegio, è utile evidenziare che l'eventuale acquisizione illecita non è comunque avvenuta ad opera dell'Amministrazione finanziaria italiana, bensì ad opera di un privato. Pertanto, la Commissione conferma la generale utilizzabilità dei dati scambiati dalle amministrazioni degli stati membri dell'Unione Europea.

Una volta stabilito ciò, è tuttavia necessario verificare se gli elementi documentali acquisiti possano ritenersi fondati sotto il profilo probatorio. Nel caso di specie, l'attendibilità e genuinità dei documenti prodotti dall'Ufficio risulta realizzata dal fatto che gli elementi documentali acquisiti dalla “Lista Falciani” trovavano riscontro in ulteriori elementi di prova, tra cui le ammissioni del coniuge della ricorrente acquisite dalla Guardia di finanza sulla base delle quali viene confermato che le giacenze presenti sul conto dell'*HSBC* di Ginevra derivavano da versamenti effettuati dal coniuge a favore della consorte.

La piena utilizzabilità della Lista Falciani è stata confermata anche dalla C.T.R. di Milano (Sez. XLIX, 27 giugno 2014, n. 3463), che ha altresì specificato che l'unico profilo critico potrebbe essere il carattere probatorio della stessa, legato

alla verifica dei dati contenuti nella lista. Nel caso di specie, il fatto che l'Amministrazione finanziaria avesse indicato tutti gli elementi necessari all'individuazione dei criteri utilizzati per la determinazione delle somme oggetto degli avvisi di accertamento è stato considerato sufficiente dal Collegio.

La C.T.P. di Pisa (Sez. II, 26 marzo 2014, n. 302) ha peraltro aggiunto che, nonostante il fatto che il divieto di utilizzabilità delle prove irrualmente acquisite non sia estendibile in ambito tributario, tali prove non sono comunque utilizzabili quando l'acquisizione delle stesse sia avvenuta in violazione di diritti fondamentali di rango costituzionale quali la libertà personale e l'inviolabilità del domicilio. Secondo il Collegio, tali violazioni non ricorrono nel caso di specie concernente ancora una volta la "lista Falciani", poiché tale lista è stata acquisita dall'Amministrazione finanziaria italiana legittimamente attraverso le procedure di collaborazione internazionale. Inoltre, prosegue il Collegio, l'asserita illiceità di detta acquisizione da parte del Governo francese sostenuta da alcune corti francesi, non ha rilevanza in Italia sia perché tali sentenze non sono in alcun modo vincolanti, sia perché non garantiscono la compatibilità delle norme francesi ivi applicate con quelle italiane. Ciò comporta che i dati provenienti dalla lista Falciani a prescindere dalla liceità della condotta che ha portato alla loro acquisizione siano perfettamente utilizzabili nell'accertamento tributario.

Per quanto concerne l'onere della prova a carico dell'Amministrazione fiscale, il Collegio la ritiene soddisfatta nella fattispecie concreta in quanto la *fiche* pervenuta dalla Francia costituisce prova presuntiva circa l'esistenza del deposito intestato alla ricorrente, poiché menziona sia i dati anagrafici della stessa che il numero della carta d'identità e la data del suo rilascio. Non sembra esserci contraddizione tra tale sentenza e quella della C.T.P. di Milano del 2009 (Sez. XL, 15 Dicembre 2009, n. 367). Trattasi di un caso concernente i dati provenienti dalla lista di Vaduz e una presunta omessa dichiarazione di investimenti all'estero nel quadro RW da parte della ricorrente. Il Collegio non si pronuncia sulla utilizzabilità o meno della Lista di Vaduz, ma conclude per l'annullamento degli atti impugnati in quanto ritiene le presunzioni poste alla base degli avvisi contestati insufficienti a legittimare e giustificare gli accertamenti stessi. Il motivo alla base di tale decisione è che l'Amministrazione finanziaria ha allegato agli avvisi di accertamento documenti incompleti sia da un punto di vista formale, in quanto sono stati presentati documenti in copie non autenticate, sia da un punto di vista sostanziale, in quanto nella fotocopia della dichiarazione della banca del Liechtenstein da cui si evince l'esistenza del conto corrente della ricorrente non vi è alcun riferimento all'ammontare del conto stesso.

Dal punto di vista del valore probatorio della Lista Falciani, risultano altresì particolarmente interessanti le sentenze della C.T.P. di Cremona (Sez. I, 7 ottobre 2013, n. 92) e della C.T.R. di Bari (Sez. V, 2 dicembre 2014, n. 2461). In particolare, secondo la C.T.P. di Cremona anche qualora si volesse condividere la tesi dell'illiceità dei modi con cui sono state acquisite le informazioni all'estero, ciò non comporterebbe alcuna conseguenza sul fatto che le notizie pervenute possano innescare l'attività ispettiva e di indagine da parte dell'Amministrazione fi-

nanziaria. Le conseguenze di tale attività e le informazioni e i dati ottenuti tramite la stessa non possono essere considerate illecite se rispettano le norme interne che le regolano. Nel caso di specie, la ricorrente aveva ammesso di essere la delegata ad operare sul conto corrente intestato al suo compagno presso la *HSBC* e ne aveva anche confermato i saldi contestati dalla Guardia di Finanza, rendendo questi fatti certi. Tuttavia, era altresì emerso – anche attraverso la conferma della *HSBC* – che la ricorrente non aveva mai depositato la sua firma sulla documentazione di apertura del conto. Poiché è solo con la sottoscrizione che si perfeziona il contratto di conto corrente, la mancata firma non consente di ritenere titolare del conto la persona anche se questa appare indicata quale correntista. Di conseguenza, secondo il Collegio, non è possibile ritenere che la ricorrente fosse contitolare del conto e che potesse disporre dei capitali ivi depositati e pertanto l'avviso di accertamento deve essere annullato. Peraltro la C.T.P. di Firenze (Sez. XVI, 19 Gennaio 2011, n. 11) aveva già chiarito che gli accertamenti non trovano il loro fondamento principale nel materiale documentale proveniente dalle rogatorie, bensì nella documentazione acquisita presso gli Uffici e nell'accesso a risorse di pubblico dominio.

La C.T.R. di Bari conferma questa interpretazione specificando che l'origine delle informazioni che hanno dato origine alla verifica fiscale non ha alcuna importanza, poiché gli interessati hanno confermato l'esistenza della disponibilità finanziaria depositata sul conto corrente estero acceso presso la *HSBC* di Lugano. Inoltre, aggiunge il Collegio, nel processo tributario rileva esclusivamente l'attendibilità della prova e non le modalità con cui la stessa viene ad essere acquisita.

3.2.3. Come anticipato, con le due ordinanze n. 8605 e 8606 del 15 aprile 2015 la Corte di Cassazione si è pronunciata a favore dell'utilizzo da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana, nella sua attività di accertamento dell'evasione fiscale, dei dati ricavabili dalla Lista Falciani.

Il punto di partenza dell'analisi della Corte di Cassazione è l'esistenza o meno di un onere da parte dell'Amministrazione finanziaria di controllare «l'autenticità, la provenienza e la riferibilità» della documentazione ricevuta attraverso lo scambio di informazioni e, nel caso di specie, della Lista Falciani. Tale analisi è espletata tenendo in considerazione il diritto dell'Unione Europea, il diritto internazionale e, infine, il diritto interno e si conclude con il diniego dell'esistenza di un tale onere in capo all'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne il diritto dell'Unione Europea, i giudici, riprendendo il caso della Corte di Giustizia Sabou (22 ottobre 2013, C-276/12, *Jirí Sabou vs. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*) e le conclusioni dell'Avvocato Generale Kokott sul medesimo caso, aderiscono alla tesi secondo la quale la Direttiva 77/799/CEE non contiene disposizioni che prevedano il riconoscimento delle informazioni da parte dello Stato membro richiedente o riguardino in qualsiasi modo il valore probatorio delle informazioni. Di conseguenza, l'apprezzamento e l'uso delle prove acquisite deve essere valutato in base alle norme procedurali nazionali interne. In altre parole, secondo la Suprema Corte, il diritto dell'Unione

Europea non disciplina il trattamento delle informazioni ottenute e, di conseguenza, le informazioni trasmesse attraverso lo scambio di informazioni devono ricevere un trattamento neutro. Pertanto, l'utilizzo della procedura dello scambio di informazioni non altera in alcun modo la natura delle informazioni stesse, né le "purifica" da eventuali vizi, né richiede all'Amministrazione fiscale italiana di comprovarne l'autenticità, la provenienza e la riferibilità. Inoltre, sempre dal diritto dell'UE, non è evincibile alcun diritto del contribuente ad essere informato della procedura di cooperazione amministrativa avviata nei suoi confronti. Le medesime conclusioni possono essere raggiunte anche a livello internazionale sulla base del contenuto dell'art. 27 della Convenzione italo-francese firmata il 5 ottobre 1989, che non prevede alcun onere di preventiva verifica della documentazione ricevuta da parte dell'Amministrazione finanziaria. Infine, a livello domestico, la Corte evidenzia l'autonomia del sistema di accertamento fiscale rispetto a quello penale e sottolinea che gli atti amministrativi acquisiti all'estero direttamente dalle amministrazioni competenti esulano dalla disciplina relativa alle rogatorie internazionali. Di conseguenza, non vi è alcun obbligo di attestazione di conformità agli originali della documentazione trasmessa in copia. Ciò è avvalorato anche dall'assenza di tale obbligo sia in ambito europeo che internazionale.

Inoltre, la Corte evidenzia che le sentenze pronunciate dalle Corti francesi sulla lista Falciani non possono essere utilizzate quale indizio a favore dell'inutilizzabilità dei dati ricavabili dalla lista stessa, in quanto tali Corti non hanno applicato le norme italiane per risolvere la controversia ma quelle francesi. In particolare, «la reciproca indipendenza degli ordinamenti nazionali determina l'irrilvanza delle pronunce di giudici stranieri che abbiano eventualmente dichiarato inutilizzabile la "lista"» (VI sez. civ., 14 aprile 2015, n. 8605/15, para. 6.31).

Sempre in ottica di differenziazione tra processo penale e processo tributario, la Corte di Cassazione precisa che le conclusioni raggiunte dal G.I.P. del Tribunale di Pinerolo e dalla Corte di Cassazione penale n. 29433/2013 non hanno diretta rilevanza ai fini del giudizio in esame e conferma che, in assenza di una norma che in ambito tributario escluda l'inutilizzabilità di elementi acquisiti irrivalentemente e vista l'esistenza di un principio generale di non tipicità della prova nel procedimento tributario amministrativo (confermato anche dalle successive sentenze della Corte di Cassazione n. 16950 e 16951 del 2015 in cui la Corte chiarisce che «contenzioso tributario e processo penale si muovono necessariamente lungo binari separati (art. 654 cod. proc. pen.), vigendo un regime probatorio diverso»), l'unico limite alla loro utilizzabilità sia costituito dalla tutela dei diritti fondamentali del contribuente. Nel caso di specie, non si verificherebbe tuttavia alcuna violazione di diritti costituzionalmente garantiti. Infatti, l'attività posta in essere dall'Amministrazione fiscale italiana è pienamente legittima in quanto basata sul corretto utilizzo della Direttiva 77/799/CEE ed, in particolare, rispettando la clausola di riservatezza prevista dall'art. 7 della Direttiva stessa come recepita dall'art. 31-*bis* d.P.R. n. 600/73. Ciò dimostrerebbe l'assenza di violazione del diritto fondamentale alla riservatezza. Peraltro, secondo la Corte, i valori collegati al diritto alla riservatezza dei dati bancari, anche a causa dell'abrogazione

del c.d. segreto bancario sia a livello interno (art. 18 l. n. 413/1991) che europeo (art. 18 della Direttiva 2011/16/UE), sono recessivi di fronte ai valori riconducibili al dovere inderogabile di contribuzione alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva previsto dall'art. 53 della Costituzione. Ciò è supportato anche dal fatto che l'evasione fiscale rappresenta «(...) la rottura del vincolo di lealtà minimale che lega tra loro i cittadini e comporta, quindi, la violazione di uno dei "doveri inderogabili di solidarietà", sui quali, ai sensi dell'art. 2 della Costituzione, si fonda una convivenza civile e ordinata ai valori di libertà individuale e di giustizia sociale» (VI sez. civ., 14 aprile 2015, n. 8605/15, para. 6.26).

D'altronde neppure il diritto di difesa previsto dall'art. 24 della Costituzione sarebbe leso dall'utilizzo delle informazioni acquisite dalla Lista Falciani costituendo le stesse un mero indizio che il giudice deve tenere in considerazione ma essendovi piena facoltà di intervento delle difese. Peraltro la Corte – ribadendo un proprio filone interpretativo – precisa che, in ambito tributario, è sufficiente, quale prova presuntiva, un unico indizio grave e preciso. Inoltre, il fatto da dimostrare deve essere conseguenza del fatto noto solo sulla base di canoni di ragionevolezza e probabilità. Di conseguenza, anche un solo indizio è idoneo a giustificare la pretesa fiscale.

Infine, non vi sarebbe neppure una lesione dell'art. 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (CEDU) in quanto, anche qualora tale articolo fosse applicabile in materia tributaria, lo stesso non disciplina le questioni relative all'ammissibilità delle prove che sono disciplinate dalla legge nazionale.

Sulla base degli elementi analizzati la Corte – ricordando la linea argomentativa della Corte costituzionale Federale tedesca (9 novembre 2010, n. 2 BvR 2101/09) – conclude in favore dell'utilizzabilità dei dati contenuti nella Lista Falciani. In particolare, secondo la Corte: «L'Amministrazione finanziaria, nella sua attività di accertamento della evasione fiscale può – in linea di principio – avvalersi di qualsiasi elemento con valore indiziario, con esclusione di quelli la cui inutilizzabilità discenda da disposizioni di legge o dal fatto di essere stati acquisiti dalla Amministrazione in violazione dei diritti del contribuente. Sono perciò utilizzabili, nel contraddittorio con il contribuente, i dati bancari acquisiti dal dipendente infedele di un istituto bancario, senza che assuma rilievo l'eventuale reato commesso dal dipendente stesso e la violazione del diritto alla riservatezza dei dati bancari (che non gode di tutela nei confronti del fisco). Spetterà quindi al giudice di merito, in caso di contestazioni fiscali mosse al contribuente, valutare se i dati in questione siano attendibili, anche attraverso il riscontro con le difese del contribuente.» (VI sez. civ., 14 aprile 2015, n. 8605/15, para. 7 e VI sez. civ., 14 aprile 2015, n. 8606/15, para. 10).

Una successiva ordinanza della Corte di Cassazione n. 9760/15 del 15 aprile 2015 ha confermato tale orientamento evidenziando espressamente la capacità dei dati ricavabili dalla lista Falciani di integrare la prova presuntiva idonea a supportare la pretesa erariale. In particolare, secondo i giudici di legittimità, la C.T.R.

– che aveva negato valore indiziario alla lista Falciani in quanto nella stessa non vi era alcun riferimento alla *HSBC*, non era chiaro chi fosse l'effettivo autore della lista e l'Amministrazione finanziaria non aveva proceduto alla verifica presso la *HSBC* dei dati contenuti nella lista stessa che, secondo i giudici di merito, sarebbero potuti essere facilmente acquisiti da chiunque tramite una mera ricerca su internet – ha erroneamente applicato la disciplina in tema di presunzioni. Secondo la Corte di Cassazione, infatti, al fine di applicare correttamente l'art. 2729 c.c., il giudice di merito deve valutare tutti gli elementi offerti in giudizio e non procedere ad un giudizio parcellizzato come avvenuto nel caso di specie. In particolare, secondo la Corte l'attendibilità della lista Falciani sarebbe ricavabile dalle stesse circostanze concernenti l'illiceità della sua provenienza: «l'alto tasso di probabilità» che i dati ricavabili dalla lista siano conformi al vero è evincibile dal fatto che la lista sia stata sottratta dall'archivio informatico della *HSBC* da un ex dipendente della banca. Tali dati devono pertanto essere valutati dal giudice di merito e possono essere accantonati solo in presenza di altri indizi offerti dal contribuente che supportino una ricostruzione dei fatti difforme rispetto a quella ricavabile dalla lista Falciani.

In tale contesto, non ha dunque rilevanza la circostanza che l'Amministrazione finanziaria non abbia verificato i dati contenuti nella lista presso la *HSBC*, anche perché ciò sarebbe stato impossibile a causa del segreto bancario vigente all'epoca dei fatti. Inoltre, il fatto che la scheda clienti in esame non fosse su carta intestata della *HSBC* sarebbe altresì irrilevante, essendo gli stessi giudici di merito a menzionare espressamente che tale scheda è tratta «dalla “ormai famosa” Lista Falciani». Infine, secondo la Corte, la C.T.R. non ha in alcun modo considerato «la valenza probatoria delle circostanze oggettive e soggettive che hanno condotto le autorità fiscali francesi all'acquisizione della Lista» ed alla sua trasmissione alle autorità fiscali italiane attraverso la procedura di scambio di informazioni. In conclusione, l'errore che viene riconosciuto ai giudici di secondo grado è di aver effettuato un giudizio parcellizzato del materiale indiziario offerto dall'Amministrazione finanziaria violando l'articolo 2729 del codice civile in quanto, secondo la Corte di Cassazione, la lista Falciani può di per sé integrare la prova presuntiva idonea a supportare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria.

Come già evidenziato, tali principi vengono confermati dalla Corte di Cassazione nelle sentenze n. 16950 e 16951 del 19 agosto 2015. In tali pronunce, riguardanti il possibile utilizzo dei dati ricavabili rispettivamente dalla Lista di Vaduz e dalla Lista Falciani, la Corte conclude che l'Amministrazione finanziaria può avvalersi di qualsiasi elemento avente valore indiziario, anche unico, a meno che l'inutilizzabilità non discenda da una specifica norma o dalla violazione di diritti costituzionalmente tutelati. In tali sentenze sembra particolarmente interessante anche il punto di vista della Corte di Cassazione per quanto riguarda la possibile violazione della CEDU, in quanto i giudici, richiamando il caso *Heglas* della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo (sez. V, 1 marzo 2007, *Heglas* c. Repubblica Ceca), precisano che l'utilizzo di prove illegittimamente acquisite non

costituisce alcuna violazione della convenzione essendo necessario valutare se il giudizio nella sua globalità sia improntato al giusto processo come tutelato dall'art. 6 della CEDU.

4. Il quesito da cui siamo partiti è se le informazioni trafugate o sottratte illegalmente da terzi che vengono, in un secondo momento, trasmesse all'Amministrazione finanziaria italiana, possano essere legittimamente utilizzate quali prove nel corso dei procedimenti tributari amministrativi. Da un punto di vista generale, si tratta di un quesito di difficile risoluzione a causa dell'assenza di norme espresse di riferimento che ha generato diversi filoni interpretativi da parte delle corti di merito. Tuttavia, come analizzato, la Corte di Cassazione è recentemente intervenuta sul tema proprio al fine di risolvere l'incertezza causata dalla mancata uniformità decisionale delle Commissioni tributarie.

Come anticipato, gli elementi che sembrano essere particolarmente rilevanti al fine di dirimere la questione e che vengono utilizzati dalle Corti, non soltanto italiane, ma anche straniere, sono la prova dell'illegalità della raccolta dei dati all'estero, il *modus operandi* dell'Amministrazione finanziaria, l'eventuale violazione di diritti costituzionalmente tutelati e le modalità di ricezione delle informazioni da parte della stessa, nonché il valore probatorio degli elementi ricavabili dalle liste.

Sembra pacifico che sia la lista Falciani, che la lista di Vaduz, siano state acquisite a seguito di un reato posto in essere da soggetti privati che hanno poi consegnato o venduto le informazioni ottenute rispettivamente al governo francese e al governo tedesco. Le liste sono state acquisite dall'Amministrazione finanziaria italiana attraverso i canali ufficiali e, dunque, attraverso la procedura di scambio di informazioni prevista dalla Direttiva 2011/16/UE e dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni siglate dall'Italia. Non si può dunque ascrivere alcun comportamento illecito all'Amministrazione finanziaria italiana e, pertanto, le liste non possono essere considerate inutilizzabili *tout court* nel processo tributario amministrativo. Una soluzione diversa indebolirebbe fortemente la lotta all'evasione e all'elusione fiscale, ponendosi in aperto contrasto, da una parte, con le priorità dell'agenda politica internazionale, che richiedono l'introduzione di azioni concrete ed efficaci volte a contrastare l'evasione e la frode fiscale; e, dall'altra, anche con l'idea di un fisco equo e giusto. Tale conclusione è stata precisata anche dalla Corte di Cassazione che, da una parte, ritiene che l'evasione fiscale costituisca la violazione di uno dei doveri inderogabili di solidarietà di cui all'art. 2 della Costituzione e, dall'altra, ritiene recessivi i valori collegati al diritto alla riservatezza dei dati bancari di fronte ai valori riconducibili al dovere inderogabile di contribuzione alle spese pubbliche in ragione della propria capacità contributiva previsto dall'art. 53 della Costituzione.

Tuttavia, uno Stato di diritto esige che l'interesse fiscale sia bilanciato dalla tutela dei diritti fondamentali del contribuente. Ciò determina due fondamentali conseguenze. Da una parte, come precisato anche dalle ordinanze della Corte di Cassazione n. 8605/15 e 8606/15, non si può legittimare nel procedimento am-

ministrativo-tributario l'utilizzo di prove acquisite in violazione dei diritti fondamentali di rango costituzionale, quali la libertà personale, l'inviolabilità del domicilio o il diritto di difesa.

Dall'altra parte, per quanto concerne specificatamente la lista Falciani e la lista di Vaduz, è necessario soffermarsi sull'uso che l'Amministrazione fiscale può fare dei dati ricavabili da tali liste ed il valore probatorio delle stesse. In tale contesto, i dati contenuti nelle liste dovrebbero essere considerati dei meri indizi che possono dare il via all'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria, ma di cui deve essere verificata sempre e comunque l'attendibilità, e che devono essere corroborati da ulteriori elementi probatori al fine di soddisfare l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria. Di diverso avviso è tuttavia la Corte di Cassazione secondo la quale, da una parte, anche un solo indizio – grave e preciso – è idoneo a giustificare la pretesa fiscale. Dall'altra parte, non vi sarebbe alcun obbligo da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana di controllare l'autenticità, la provenienza e la riferibilità della documentazione ricevuta attraverso lo scambio di informazioni. A conferma di ciò, la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 9760/15 ha peraltro sottolineato espressamente la capacità dei dati ricavabili dalla lista Falciani di integrare la prova presuntiva idonea a supportare la pretesa dell'erario. Questa conclusione sembra essere troppo spostata a favore dell'interesse fiscale a discapito della tutela del contribuente e sembra, peraltro, creare una deviazione rispetto alla promozione e tutela dei principi del "buon governo" e del diritto ad una buona amministrazione espresso nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

TULLIO VELLUCCI LONGO, MARCELLA FERRANTE
 Rassegna di giurisprudenza ragionata in materia
 di classamento catastale

SOMMARIO: 1. La definizione dell'atto di classamento nella giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione. – 2. Evoluzione della legislazione in tema di classamento catastale e sua revisione. In particolare, il ruolo dell'ente locale. – 3. Le variazioni di classamento degli immobili. Ipotesi normative. – 4. L'avviso di accertamento che contiene il classamento ovvero il nuovo classamento; in particolare la motivazione. – 5 (segue) la motivazione negli avvisi di rettifica del classamento proposto dal contribuente con procedura docfa. – 6. Il contraddittorio nell'attività di classamento. – 7. Altri problemi emersi nella giurisprudenza: impugnabilità del diniego di variazione.

1. La definizione della natura giuridica dell'atto di classamento catastale risulta essere un problema di ordine preliminare, la cui soluzione, come meglio appreso si vedrà, assume rilievo centrale nelle risposte offerte dalla giurisprudenza della Suprema Corte in ordine a taluni problemi specificamente sottoposti alla sua attenzione, primo fra tutti quello della necessità e del contenuto della motivazione dell'atto di classamento o riclassamento.

Come sottolineato in termini generali dalla Suprema Corte (Cass., Sez. VI, 1 luglio 2004, n. 12068), infatti, «l'obbligo di motivazione degli atti tributari assume diversa portata e contenuto a seconda della natura degli atti stessi», nonché «della funzione che gli stessi hanno in base alla disciplina loro propria» (Cass., Sez. Trib., sent. 27758 del 16 dicembre 2005).

Le soluzioni offerte sul punto dalla Suprema Corte appaiono, negli orientamenti più recenti, volte a riconoscere all'atto di classamento la natura di atto terminale di «un procedimento di tipo accertativo che mira a far chiarezza sul valore economico di un bene, in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi di imposta» (Cass., Sez. VI, sent. 3001 del 13 febbraio 2015; Cass., Sez. V, sent. 19379 del 15 luglio 2008; nello stesso senso *Id.*, sent. 16824 del 21 luglio 2006), ovvero un «provvedimento di natura valutativa che integra un tipico atto di accertamento», sì come volto a definire un elemento della obbligazione tributaria (Cass., Sez. Trib., sent. 7164 del 23 marzo 2007; in termini anche Cass., Sez. Trib., sent. 5717/2000).

Come detto, l'indagine sulla natura dell'atto con il quale l'Ufficio (U.T.E., poi Agenzia del Territorio, ora Agenzia delle Entrate) attribuisce ad un immobile la rendita catastale ovvero provvede alla revisione della rendita attribuita, è stata svolta dalla Suprema Corte al principale fine di stabilire la riconducibilità dello stesso al novero degli atti amministrativi idonei ad incidere direttamente sulla po-

sizione giuridica del contribuente, come tale necessitante di una motivazione (in tal senso già Cass., Sez. Trib., sent. 6854 del 17 novembre 1983).

2. Il quadro normativo con il quale si è confrontata, sinora, la Suprema Corte di Cassazione è piuttosto articolato e stratificato, di modo che conviene procedere, sia pur succintamente, ad una ricostruzione dei principali riferimenti normativi della attività di classamento e di revisione delle rendite catastali, procedendo a dar conto – anche al riguardo – degli arresti della Suprema, che a fronte di una normativa così articolata non di rado procede proprio dall’offrire una accurata definizione delle norme rilevanti e del loro intersecarsi.

L’attività di classamento è definita all’art. 61 del d.P.R. 1142/1949 il quale recita «il classamento consiste nel riscontrare, con sopralluogo, per ogni singola unità immobiliare, la destinazione ordinaria e le caratteristiche influenti sul reddito e nel collocare l’unità stessa in quella tra le categorie e classi prestabilite per la zona censuaria a norma dell’art. 9 che, fatti gli opportuni confronti con le unità tipo, presenta destinazione e caratteristiche conformi o analoghe. Le unità immobiliare urbane devono essere classate in base alla destinazione ordinaria ed alle caratteristiche che hanno all’atto del classamento». Disposizione di tenore analogo è stata dettata, nell’ambito di un primo tentativo di revisione delle zone censuarie e delle tariffe d’estimo, dall’art. 8 del d.P.R. 138 del 23 marzo 1998.

Per quanto riguarda le unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria l’attribuzione della rendita procede dall’utilizzo di strumenti cognitivi predisposti dalla stessa Amministrazione finanziaria – con un consistente apporto partecipativo, come si vedrà, dei Comuni – che delimita la zona censuaria, ossia la «porzione omogenea di territorio provinciale, che può comprendere un solo comune o una porzione del medesimo, ovvero gruppi di comuni, caratterizzati da similari caratteristiche ambientali e socioeconomiche» (art. 1 d.P.R. 138/1998) e, nell’ambito delle stesse, le microzone «una porzione del territorio comunale o, nel caso di zone costituite da gruppi di comuni, un intero territorio comunale che presenta omogeneità nei caratteri di posizione, urbanistici, storico-ambientali, socio-economici, nonché nella dotazione dei servizi ed infrastrutture urbane. In ciascuna microzona le unità immobiliari sono uniformi per caratteristiche tipologiche, epoca di costruzione e destinazione prevalenti; essa individua ambiti territoriali di mercato omogeneo sul piano dei redditi e dei valori, ed in particolare per l’incidenza su tali entità delle caratteristiche estrinseche delle unità immobiliari» (art. 2 d.P.R. 138/1998). Nell’ambito delle microzone omogenee l’Amministrazione individua, poi, le categorie e le classi catastali presenti, rileva quindi i valori e le rendite medie dell’area e giunge, infine, ad attribuire ad ogni unità catastale una categoria, una classe e quindi una rendita, attraverso una serie di operazioni che possono anche essere compiute dal professionista privato, come accade per le procedure DOCFA.

Per quanto, invece, riguarda le unità immobiliari a destinazione speciale, ossia gli opifici e gli immobili costruiti per una speciale attività industriale e commerciale, e non suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni,

nonché le stazioni per servizi di trasporto e di navigazione, marittimi ed aerei, gli edifici di culto, i fari, gli edifici mortuari e simili (art. 8 d.P.R. 1142/1949), l'attribuzione della rendita catastale non avviene sulla base della classificazione e, dunque, sulla base del rilievo della loro consistenza catastale e della applicazione delle tariffe d'estimo, bensì mediante stima diretta, ossia procedendo ad una stima sintetica della capacità reddituale del bene. Tale stima può procedere, ai sensi degli artt. 15 e ss. d.P.R. 1142/1949 ed ove esista un mercato delle locazioni del bene, dalla determinazione del reddito lordo ordinariamente ritraibile dal bene (ovvero dal canone di locazione), detraendo spese e perdite, oppure, ai sensi degli artt. 27 e ss. del d.P.R. 1142 cit., dalla determinazione valore di mercato del bene ovvero dal costo per la sua ricostruzione, applicando coefficienti di riduzione che tengano conto dello stato del bene, e applicando altresì, sul valore del capitale fondiario così determinato, un tasso di redditività, determinato in conformità all'art. 29 del citato d.P.R.

3. Il problema che principalmente si è posto negli ultimi anni è stato quello di rivedere i classamenti già eseguiti, al fine di aggiornare lo strumento catastale ed adeguarlo alle mutate condizioni del mercato immobiliare.

Nell'ambito dei procedimenti di revisione delle rendite catastali il primo riferimento normativo è costituito dall'art. 9 del d.P.R. 1142/1949: «per ciascuna zona censuaria viene compilato un quadro di qualificazione e classificazione che deve indicare le categorie riscontrate nella zona censuaria ed il numero delle classi in cui ciascuna categoria è stata divisa, e contenere i dati di identificazione e la descrizione delle unità immobiliari scelte come tipo per ciascuna classe» (si veda anche l'art. 11 del r.d. 652/1939, come sostituito dall'art. 2, comma 4, l. 30 dicembre 1989, n. 427).

Il successivo art. 13 del d.P.R. 1142 cit. dispone, poi, che «l'Amministrazione del catasto e dei servizi tecnici erariali ha facoltà di rivedere il quadro delle categorie e classi in determinate zone censuarie, quando la revisione si renda opportuna per sopravvenute variazioni di carattere permanente nell'accertamento dello stato delle unità immobiliari».

A propria volta l'art. 4 del d.P.R. 23 marzo 1998 n. 138, regolamento specificamente rivolto a alla «Revisione delle zone censuarie e delle tariffe d'estimo», ribadisce che «per ciascuna zona censuaria i competenti uffici del dipartimento del territorio compilano un quadro di qualificazione e classificazione, nel quale sono indicate, con riferimento al quadro generale di cui all'allegato 13, tutte le categorie riscontrate nella zona censuaria stessa ed il numero delle classi in cui ciascuna categoria è suddivisa. Per la definizione delle classi gli uffici si avvalgono dei dati rilevati dall'osservatorio dei valori immobiliari istituito con d.m. 23 dicembre 1992, delle informazioni contenute nelle schede previste dalle norme tecniche di cui all'articolo 2, comma 2, nonché dei risultati delle indagini di mercato svolte in sede ocale. Ed quadri di qualificazione e classificazione possono essere oggetto di revisione da parte degli uffici del dipartimento del territorio in conseguenza di intervenute variazioni socioeconomiche, ambientali ed urbanisti-

che di carattere permanente nella zona censuaria». Il successivo art. 5 prevede, poi, un procedimento di revisione delle tariffe d'estimo delle unità immobiliari urbane a destinazione ordinaria «facendo riferimento ai valori e ai redditi medi espressi dal mercato immobiliare, con esclusione dei regimi locativi disciplinati per legge».

La revisione delle tariffe de'estimo conduce alla determinazione «per ogni zona censuaria, categoria e classe, della rendita catastale per unità di superficie», in ragione di valori reddituali ordinari – riferiti all'epoca censuaria 1996-1997 – determinati in base ad alcuni criteri specificamente individuati, quali i «canoni di mercato ordinariamente ritraibili con riferimento ai dati di mercato delle locazioni» e «i valori di mercato degli immobili, determinandone la redditività attraverso l'applicazione di saggi di rendimento ordinariamente rilevabili nel mercato edilizio per unità immobiliari analoghe».

Le norme appena richiamate stabiliscono, dunque, un generale potere dell'A.f. di procedere alla revisione del classamento degli edifici a destinazione ordinaria, ancorato ad una revisione dei criteri e dei parametri generali rilevanti (zone censuarie, quadri di qualificazione e classificazione, tariffe d'estimo) e definiscono, poi, un potere di revisione del classamento delle singole unità immobiliari, in funzione della revisione dei ridetti parametri generali.

La attività di «revisione generale degli estimi», prevista dalla l. 662/1996, in attuazione della quale era stato emanato il d.P.R. 138/1998 appena richiamato, non è stata attuata, di modo che gli uffici hanno continuato a procedere a revisioni parziali dei classamenti delle unità immobiliari.

Come già osservato, nella evoluzione legislativa e nell'ambito dei procedimenti di revisione delle rendite, un significativo ruolo di impulso è stato attribuito ai Comuni, «senza però privare l'Agenzia del suo autonomo potere di iniziativa» (così, espressamente, Cass., Sez. V, sent. 9629 del 13 giugno 2012).

Il ruolo del Comune è stato definito, anzitutto, nell'art. 3, comma 58, della legge 662/1996, a mente del quale «Gli uffici tributari dei comuni partecipano alla ordinaria attività di accertamento fiscale in collaborazione con le strutture dell'amministrazione finanziaria. Partecipano altresì all'elaborazione dei dati fiscali risultanti da operazioni di verifica. Il comune chiede all'Ufficio tecnico erariale la classificazione di immobili il cui classamento risulti non aggiornato ovvero palesemente non congruo rispetto a fabbricati similari e aventi medesime caratteristiche. L'Ufficio tecnico erariale procede prioritariamente alle operazioni di verifica degli immobili segnalati dal comune».

Nella prospettiva di «di recuperare, da un lato, aree di evasione conseguenti all'omessa presentazione di denunce catastali da parte dei soggetti interessati (soprattutto in presenza di opere di trasformazione e/o di ristrutturazione di immobili) e di perseguire, dall'altro, migliori livelli perequativi attraverso interventi in aree territoriali per le quali è più evidente lo scostamento (positivo o negativo) tra i valori medi di mercato e quelli catastali» (Cass., Sez. V, sent. n. 21532 del 20 settembre 2013), il legislatore ha poi introdotto, con la legge 311/2004, due ulteriori ipotesi di revisione. Il comma 335 dell'art. 1 l. 311 cit., intitolato «Revi-

sione del classamento delle unità immobiliari private site in microzone comunali» dispone che «La revisione parziale del classamento delle unità immobiliari di proprietà privata site in micro zone comunali, per le quali il rapporto tra il valore medio di mercato individuato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 23 marzo 1998, n. 138, e il corrispondente valore medio catastale ai fini dell'applicazione dell'imposta comunale sugli immobili si discosta significativamente dall'analogo rapporto relativo all'insieme delle microzone comunali, è richiesta dai comuni agli Uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Per i calcoli di cui al precedente periodo, il valore medio di mercato è aggiornato secondo le modalità stabilite con il provvedimento di cui al comma 339. L'Agenzia del territorio, esaminata la richiesta del comune e verificata la sussistenza dei presupposti, attiva il procedimento revisionale con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima».

Il successivo comma 336, disciplina la diversa ipotesi di «Aggiornamento del classamento catastale per intervenute variazioni edilizie» e dispone che «I comuni, constatata la presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto ovvero la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie, richiedono ai titolari di diritti reali sulle unità immobiliari interessate la presentazione di atti di aggiornamento redatti ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 19 aprile 1994, n. 701. La richiesta, contenente gli elementi constatati, tra i quali, qualora accertata, la data cui riferire la mancata presentazione della denuncia catastale, è notificata ai soggetti interessati e comunicata, con gli estremi di notificazione, agli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio. Se i soggetti interessati non ottemperano alla richiesta entro novanta giorni dalla notificazione, gli uffici provinciali dell'Agenzia del territorio provvedono, con oneri a carico dell'interessato, alla iscrizione in catasto dell'immobile non accatastato ovvero alla verifica del classamento delle unità immobiliari segnalate, notificando le risultanze».

In ordine ai rapporti tra le tre norme innanzi richiamate, la Suprema Corte di Cassazione non ha ancora raggiunto posizioni uniformi. Mentre, infatti, la sent. 9629 del 13 giugno 2012 sembrava ritenere che i due commi della legge 311/2004 «abbiano sviluppato e meglio disciplinato un potere del Comune già scolpito, in termini alquanto generici, nell'art. 3, comma 58, della legge 662/1996», la successiva sentenza 21532/2013 cit., precisa che «Sebbene si ponga in linea di sviluppo rispetto al potere di rettifica di cui al richiamato art. 3, comma 58, della l. n. 662/96, la menovata disciplina (ossia quella posta ai commi 335 e 336 della legge 311/2004, ndr) nettamente si distingue quanto al presupposto, stante che nella l. n. 662 del 1996 il presupposto è disciplinato al semplice e specifico fine di emendare incongruenze di singoli accatastamenti rispetto a quelli di immobili simili, senza incidenza del quadro di riferimento delle microzone censuarie» mentre i citati commi 335, 336 e 337 dell'art. 1 della l. n. 311 del 2004 «rispettivamente disciplinano (a) la revisione del classamento degli immobili esistenti in una determinata microzona, qualora si constati che la differenza media tra i valori catastali e il valore di mercato della microzona è superiore alla stessa differenza della media delle

altre microzone; (b) l'ipotesi diconstatata presenza di immobili di proprietà privata non dichiarati in catasto, ovvero (c) la sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie (in tal caso con possibilità per i comuni di piccole dimensioni, diporre in essere una nuova procedura per la rettifica del classamento, fondata sulla facoltà di notifica diretta agli interessati di una richiesta di provvedere all'eventuali dichiarazioni per le situazioni di fatto diverse rispetto a quanto censito nel catasto medesimo, e con riclassamento diretto da parte dell'agenzia del territorio in danno del soggetto inadempiente)».

In tale prospettiva, confermata dalla successiva sentenza della Sezione tributaria n. 697 del 16 gennaio 2015, il classamento può avvenire «alternativamente o in forza della l. 662 del 1996, art. 3, comma 58, oppure ai sensi della l. n. 311 del 2004, commi 335 e 336».

La giurisprudenza della Suprema Corte ha, peraltro, ben chiarito i rapporti tra le procedure di revisione di cui ai commi 335 e 336 della l. 311/2004 e la procedura, prevista dalla legge, per la attribuzione all'immobile della corretta classe di qualificazione e per la revisione della classe attribuita, evidenziando come le due norme in questione non detino autonome fattispecie di revisione.

In particolare, con riferimento al comma 335, dell'art. 1 legge 311/2004, la sentenza della Cass., Sez. VI, n. 6593 del 31 marzo 2015, ha precisato come il previsto procedimento di revisione parziale del classamento «non essendo diversamente disciplinato se non in relazione al suo presupposto fattuale, cioè l'esistenza di uno scostamento significativo, cioè almeno superiore al livello minimo predeterminato del rapporto tra i menzionati valori medi della zona considerata...non può che essere disciplinato da regole conformi a quelle dettate ai fini della "revisione del classamento" dall'art. 9 del d.P.R. n. 138/1988, onde ne sia assicurata la sottrazione alla piena discrezionalità di applicazione da parte della amministrazione pubblica cui non può essere demandata la identificazione e la selezione degli elementi di giudizio che incidono direttamente sui presupposti impositivi, ma semmai l'applicazione degli elementi di giudizio medesimi, una volta che siano già espressamente identificati dalla legge». In tal guisa, ha concluso la Suprema Corte che lo scostamento tra le medie dei valori riscontrati nella microzona di riferimento di cui discorre l'art. 1 comma 335 legge 311/2004, al pari della «sussistenza di situazioni di fatto non più coerenti con i classamenti catastali per intervenute variazioni edilizie» di cui al successivo comma 336, è «un mero presupposto integrante condizione per l'adozione della procedura di revisione (limitata all'ambito suburbano e perciò parziale) da esplicarsi secondo le vigenti discipline di legge per le fattispecie ordinarie». La Corte sconfessa la tesi della Amministrazione finanziaria, secondo la quale con il comma 335 si sarebbe creato uno strumento per la revisione massiva dei classamenti, al fine di rimuovere significative sperequazioni rinvenibili nell'ambito delle microzone, prodottesi negli anni in ragione del divario tra la staticità del sistema catastale e la dinamicità del mercato immobiliare, con la conseguenza che l'unico requisito richiesto al fine di procedere al mutamento massivo del livello di classe del complesso delle

unità immobiliari ricomprese nella microzona sarebbe il detto scostamento dei rapporti tra valori medi, e ribadisce come «l'attività di classamento è e resta (anche in questa procedura connotata da evidente straordinarietà e contingenza applicativa) una procedura individuale e che non può non essere effettuata con la specifica considerazione, combinata, dei fattori posizionali ed edilizio pertinenti a ciascuna unità immobiliare, unico criterio che —attesa la chiara scelta normativa dianzi indicata — consente di identificare il «parametro globale di apprezzamento» dell'unità immobiliare medesima. In questa prospettiva, l'alterazione dei rapporti tra i valori medi riscontrati tra una microzona e l'insieme delle microzone cittadine altro non costituisce se non il sintomo dell'esistenza di un diffuso fenomeno di incoerenza tra i valori di mercato effettivi ed i valori catastalmente assegnati, fenomeno che peraltro impone un riscontro individualizzato delle concreta esistenza e consistenza di siffatta incoerenza».

4. Circa il contenuto minimo enecessario dell'atto di classamento, ovvero di riclassamento, a fronte di non poche divisioni in dottrina, la giurisprudenza della Suprema Corte sembra ormai orientata a riconoscere alcuni principii, variamente costruiti intorno ai diversi procedimenti mediante i quali può addivenirsi ad una revisione delle rendite catastali, con una crescente attenzione ai risvolti processuali delle azioni di impugnazione degli atti catastali, giungendo per questa via ad una ricostruzione dei profili di legittimità sostanziale degli atti, in funzione della piena fruibilità dei rimedi processuali.

In questa prospettiva devono segnalarsi, anzitutto, le pronunce che — innovando significativamente al panorama degli orientamenti giurisprudenziali pregressi (si vedano, in particolare, e pur non con specifico riferimento agli avvisi catastali, Cass. Sez. V, 18 aprile 2003, n. 6232; Id. 31 marzo 2011, n. 7360 — riconoscono all'avviso di riclassamento, non più la natura di mero atto di *provocatio ad opponendum* bensì una funzione assimilabile a quella della *editio actionis*, e tanto al precipuo fine di determinare l'obbligo di motivazione cui è tenuto l'Ufficio del Territorio dell'Agenzia delle Entrate. Si legge, in particolare, in una vicenda avente ad oggetto il riclassamento di immobili già censiti in catasto, ai sensi dell'art. 3 comma 58, legge 23 dicembre 1996, n. 662, come «Per quanto precede, deve perciò ritenersi che la CTR abbia correttamente ritenuto illegittimo, per difetto di motivazione, l'atto qui pervenuto all'esame. Del resto, può essere generalmente osservato come la motivazione dell'avviso fiscale abbiauna funzione pratica omologa a quella della “*editio actionis*” dell'atto introduttivo di lite ordinaria. E ciò nel senso che nella motivazione dell'avviso debbono necessariamente trovare allegazione i fatti sui quali l'Amministrazione basa la pretesa impositiva e questo al fine di individuare il “*thema probandum et decidendum*” e quindi di esattamente circoscrivere il contraddittorio difensivo e salva ovviamente la rilevanza e qualificazione giuridica degli stessi la quale costituisce naturale appanaggio giurisdizionale secondo il principio “*iura novit curia*”. Invero, con preciso riferimento alla struttura della vigente legge processuale tributaria, il diritto difensivo del contribuente risulterebbe irrimediabilmente compromesso se si per-

mettesse all'Amministrazione di allegare in giudizio i fatti fondanti la pretesa finanziaria. Il divieto dei motivi aggiunti, fuori dei ristretti casi stabiliti dall'art. 24 d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, è ragionevole soltanto sul presupposto che all'ufficio sia in corrispondenza proibito di allegare i ridetti fatti in corso di processo. Pertanto, l'avviso di classamento sarà nullo per difetto di motivazione non solo quando manchi d'indicare gli immobili serviti da comparazione, ma altresì quando non siano indicate quali siano le caratteristiche analoghe degli immobili comparati, ciò che è all'evidenza indispensabile per mettere il contribuente in grado di contraddire al fatto allegato a mezzo di specifico motivo» (Cass., Sez. Trib., 21 novembre 2014, n. 24822; Id. 21 novembre 2014, n. 24821).

La sentenza da ultimo citata, peraltro, si pone in linea di continuità con precedenti arresti della Suprema Corte, a propria volta inaugurati dalla sentenza n. 9629 del 13 giugno 2012, che sulla base di una accurata ricostruzione della normativa in materia catastale per la prima volta si discostava da quell'orientamento invalso in passato, secondo il quale a motivare l'atto di riclassamento sarebbe stata sufficiente l'indicazione della consistenza, della categoria e della classe attribuita dall'Ufficio, ben assolvendo il detto contenuto minimo della motivazione alla funzione di delimitare l'ambito delle ragioni, adducibili dallo stesso nella successiva fase contenziosa ed attenendo al merito della controversia – non già al giudizio formale sulla esistenza di una adeguata motivazione – la verifica della effettiva correttezza dei parametri posti a base della riclassificazione eseguita (Cass., Sez. Trib., 23 novembre 2010, n. 22313; Id. 10 febbraio 2010, n. 1937). La citata sentenza, nell'inaugurare il nuovo orientamento, distingue, entro l'atto tributario di accertamento catastale, la parte dispositiva «o *decisum*: il nuovo classamento» dalla «*causa petendi*, giustificativa, che è diversa a seconda di quale delle categorie sopra descritte entri in gioco», per concludere che «l'accertamento tributario non può limitarsi ad enunciare un dispositivo, ma deve anche indicare il punto di riferimento giuridico o fattuale che giustifica e sorregge il dispositivo stesso, onde così delimitare l'oggetto del possibile contenzioso, in cui all'Amministrazione è inibito addurre ragioni diverse da quelle enunciate». Il principio di diritto enunciato in quella prima occasione dalla Suprema Corte è stato quello secondo cui «Quando procede all'attribuzione d'ufficio di un nuovo classamento ad un'unità abitativa a destinazione ordinaria, l'Agenzia del Territorio deve specificare se tale mutato classamento sia dovuto a trasformazioni specifiche subite dalla unità immobiliare in questione; oppure ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona in cui si colloca l'unità immobiliare. Nel primo caso, l'Agenzia deve indicare le trasformazioni edilizie intervenute. Nel secondo caso, deve indicare l'atto con cui si è provveduto alla revisione dei parametri relativi alla microzona, a seguito di significativi e concreti miglioramenti del contesto urbano, rendendo così possibile la conoscenza dei presupposti del riclassamento da parte del contribuente». A tale principio di diritto si sono uniformate numerose pronunce successive (Cass., Sez. Trib., ord. 19814 del 13 novembre 2012; Cass., Sez. VI, 23 gennaio 2013, ord. 1653; Cass., Sez. Trib., sentt. 21523/2013; 17335/2014; 16887/2014; 17346/2014).

Il connotato di tendenziale stabilità insito nella attribuzione del classamento e il conseguente affidamento riposto dal contribuente sullo stesso, peraltro, contribuisce a fondare la *ratio* del particolare onere di motivazione imposto all'agenzia (Cass., Sez. Trib., sent. 21532 del 20 settembre 2013)

Quanto al contenuto della motivazione degli atti di variazione della rendita catastale, necessario a farne ritenere la adeguatezza, come ben chiarito da Cass., Sez. Trib., sentenza n. 697 del 16 gennaio 2015, è necessario tenere distinti i procedimenti sulla base dei quali il nuovo classamento può avvenire, ossia il procedimento disegnato dall'art. 3, comma 58, l. 662 del 1996, ovvero quelli di cui all'art. 1, commi 335 e 336, l. 311 del 2004. Le tre fattispecie presentano differenti presupposti, come sintetizzato nella sentenza appena richiamata, nei termini che seguono «L'art. 3 comma 58, l. 662/96 L'art. 3, comma 58 l. 662/96 prevede la possibilità di chiedere l'intervento dell'agenzia del territorio da parte dei comuni quando: a) l'immobile risulti non aggiornato b) il classamento risulti palesemente incongruo rispetto a fabbricati similari aventi medesime caratteristiche.

Il comma 335 cit. prevede un riclassamento dovuto ad eventi di carattere generale o collettivo. La zona è – ad esempio – divenuta di maggior pregio a seguito vi intervenute variazioni edilizie(es.: creazione di infrastrutture, quali ad esempio, strade e piazze. Il comma 336 presuppone la presenza di innovazioni specifiche recate a quell'immobile (es: ristrutturazione con conseguente signorilità dell'immobile o – al contrario – rovina dell'immobile)». La Corte fa discendere da tale rilevata autonomia dei presupposti delle diverse fattispecie procedurali in forza delle quali è dato all'Ufficio procedere ad un nuovo classamento delle unità immobiliari a destinazione ordinaria, la necessità che, già in sede di motivazione dell'atto, sia individuata la base normativa posta a sostegno dell'azione amministrativa, in particolare si afferma che «Quando si procede all'attribuzione di ufficio di un nuovo classamento ad un'unità immobiliare a destinazione ordinaria, l'Agenzia del Territorio, a pena di nullità del provvedimento per difetto di motivazione, deve specificare se tale mutamento è dovuto a trasformazioni specifiche subite dall'unità immobiliare in questione, oppure ad una risistemazione dei parametri relativi alla microzona in cui si colloca l'unità immobiliare, rendendo così possibile la conoscenza dei presupposti del riclassamento da parte del contribuente.

La motivazione del provvedimento di riclassamento di un immobile già munito di rendita catastale deve esplicitare se il nuovo classamento sia stato adottato, ex comma 336 dell'art. 1 della legge n. 311 del 2004, in ragione di trasformazioni edilizie subite dall'unità immobiliare, recando, in tal caso, l'analitica indicazione di tali trasformazioni, oppure se sia stato adottato, ai sensi del comma 335 dell'art. 1 della stessa legge n. 311 del 2004, nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone comunali, recando, in tal caso, la specifica menzione dei suddetti rapporti e del relativo scostamento.

L'amministrazione deve indicare la «causa petendi» giustificativa dell'accertamento che è diversa per le due categorie.

Nella ipotesi di cui al comma 335, la causa petendi non è la mera evoluzione del mercato immobiliare, né la mera richiesta del Comune, bensì l'accertamento di una modifica nel valore degli immobili presenti nella microzona, attraverso le procedure di cui al comma 339, elaborate con Determinazione dell'Agenzia 16 febbraio 2005 (in Gazz. Uff. n. 40 del 18 febbraio 2005) cui sono allegate linee guida definite con il concorso delle Autonomie locali». La stessa sentenza precisa, peraltro e come già osservato al paragrafo 3 che precede, che altro sia l'enunciazione della norma utilizzata dalla Amministrazione per procedere alla revisione, e la allegazione dei fatti che fondano tale potere, altro la specifica giustificazione della riclassificazione concretamente operata, sulla base di quel giudizio necessariamente individualizzato che deve sovrintendere i procedimenti di revisione.

Le più recenti pronunce, dunque, individuano tre differenti fondamenti normativi del procedimento di riclassamento, specificando per ciascuno di essi il contenuto dell'onere di motivazione gravante in capo all'Ufficio del Territorio, e censurano espressamente la prassi degli uffici di indicare, congiuntamente, nell'appartato motivazionale degli atti, ragioni che si riferiscono a fattispecie differenti, determinandosi in tal guisa la nullità della motivazione dell'atto per sua contraddittorietà, che impedisce al contribuente «una chiara consapevolezza delle ragioni univoche di determinazione dell'Amministrazione» (Cass., Sez. VI, sent. 6593/15 cit.).

Nel caso in cui l'Ufficio proceda ai sensi dell'art. 3 comma 58 legge 662/1998 «in ragione della constatata manifesta incongruenza tra il precedente classamento dell'unità immobiliare ed il classamento di fabbricati similari aventi caratteristiche analoghe, il provvedimento dovrà recare specifica individuazione di tali fabbricati, del loro classamento e delle caratteristiche analoghe che li renderebbero similari all'unità immobiliare oggetto di riclassamento» (Cass., Sez. Trib., sent. 697 del 16 gennaio 2015), con la precisazione, altresì, che gli immobili offerti in comparazione, affinché sia consentito ai contribuenti di valutare l'opportunità di fare acquiescenza al provvedimento ovvero di impugnarlo proponendo specifici motivi di ricorso in ordine alla comparazione utilizzata dall'Ufficio, devono essere indicati nel corpo della motivazione dell'atto. «Non può, infatti, consentirsi all'Ufficio di rendere evidenti solo in giudizio gli immobili posti a comparazione e sui quali ha basato l'attribuzione di una nuova e maggiore rendita, magari a seconda delle difese del contribuente» (Cass., Sez. Trib., sent. 2184 del 6 febbraio 2015, negli stessi termini Id. sent. 24822 del 21 novembre 2014; in termini anche Cass., Sez. VI, ord. 10489 del 6 maggio 2013; Cass., Sez. Trib., sent. 11370 del 6 luglio 2012).

La Suprema Corte ha, in una occasione, precisato come l'onere della specifica indicazione del presupposto di cui al comma 58 dell'art. 3 cit. ossia della «prevista dicotomia tra un dato oggettivo (il non aggiornamento del classamento) e un dato relazionale (la palese incongruità rispetto a fabbricati similari)» ben può es-

sere assolto mediante la messa a disposizione, per allegazione o trascrizione nell'atto, della nota comunale da cui il potere di rettifica ha tratto impulso (Cass., Sez. Trib., sent. 21532/2013 cit.), non essendo, tuttavia, necessarie le ulteriori specifiche indicazioni in ordine agli elementi singolarmente utilizzati per l'attribuzione del differente classamento (individuazione di fabbricati simili e del loro classamento, nonché delle caratteristiche analoghe che li renderebbero simili all'unità immobiliare oggetto di riclassamento).

La detta pronuncia, tuttavia pare rimasta isolata, essendosi consolidato l'orientamento volto a ritenere necessaria la individuazione, già nell'atto di riclassamento, dei fabbricati simili aventi caratteristiche analoghe e delle ragioni che fondano il giudizio di similarità (da ultimo Cass., Sez. Trib., sent. 2232 del 6 febbraio 2015).

Qualora il nuovo classamento sia stato adottato ai sensi del comma 335 dell'art. 1 legge 311 del 2004 «nell'ambito di una revisione dei parametri catastali della microzona in cui l'immobile è situato, giustificata dal significativo scostamento del rapporto tra valore di mercato e valore catastale in tale microzona rispetto all'analogo rapporto nell'insieme delle microzone comunali, non può ritenersi congruamente motivato il provvedimento di riclassamento che faccia riferimento ai suddetti rapporti ed al relativo scostamento, ed ai provvedimenti amministrativi a fondamento del riclassamento (nella specie; nota n. 26925 del 4/4/2005 con la quale il Comune di Ferrara ha richiesto all'Agenzia del Territorio l'attivazione del processo di revisione parziale del classamento catastale delle unità immobiliari ubicate in una determinata microzona, e nota del Direttore dell'Agenzia del 30/11/2005) laddove da tali ultimi non siano evincibili gli elementi che, in concreto, hanno inciso sul diverso classamento. Né può ritenersi sufficiente a tal fine il riferimento a non meglio precisati «interventi pubblici effettuati per la riqualificazione della viabilità interna edell'arredo urbano» nonché ad «interventi da parte dei privati per la ristrutturazione degli edifici». E ciò anche considerando che l'attribuzione di una determinata classe è correlata sia alla qualità urbana del contesto in cui l'immobile è inserito (infrastrutture, servizi, eccetera), sia alla qualità ambientale (pregio o degrado dei caratteri paesaggistici e naturalistici) della zona di mercato immobiliare in cui l'unità stessa è situata, sia infine alle caratteristiche edilizie dell'unità stessa e del fabbricato che la comprende (l'esposizione, il grado di rifinitura, eccetera)» (Cass., Sez. VI, sent. 3156 del 17 febbraio 2015).

Come osservato, peraltro, proprio con riferimento ad una fattispecie di revisione della rendita riconducibile al comma 335 dell'art. 1 l. 311/2004 è emerso quell'orientamento volto a distinguere, nel corpo della motivazione del provvedimento tributario, la parte relativa ai presupposti del potere di revisione, che richiede che sia allegata la «evoluzione del contesto urbano e socio-economico della microzona alla quale la revisione parziale si riferisce... con analitica indicazione dei concreti elementi su cui detto giudizio si fonda» e le specifiche giustificazioni della classificazione concretamente operata, ossia la indicazione di come la evoluzione del fattore posizionale nella microzona sia stato ritenuto utile ai fini della attribuzione alla singola unità immobiliare di un nuovo apprezzamento globale

del livello reddituale, tramite assegnazione di una classe di qualificazione più elevata. Dovendosi, in tal guisa, distinguere tra la fonte normativa che consente l'emaneazione del provvedimento di revisione e la motivazione del provvedimento medesimo (Cass., Sez. VI, sent. 6593/2015; in termini anche Cass., Sez. Trib., sent. 697/2015).

Nel caso di nuovo classamento eseguito sulla base del comma 336 dell'art. 1 legge 311/2004, in ragione di trasformazioni edilizie subite dall'unità immobiliare è necessaria non solo «l'analitica indicazione di tali trasformazioni» (Cass., Sez. Trib., sent. 23540 del 5 novembre 2014; Cass., Sez. VI, ord. 5784 dell'8 marzo 2013; Id. ord. 19820 del 13 novembre 2012), ma anche, poiché la esistenza delle suddette trasformazioni costituisce condizione per l'applicazione dell'ordinaria procedura di «iscrizione in catasto di immobile non accatastato» ovvero di «verifica di classamento delle unità immobiliari segnalate», la notifica delle risultanze del classamento e della relativa rendita in un atto che dia specifica indicazione dei parametri utilizzati (sia pure indirettamente tale conclusione pare evincibile dalla già richiamata sent. 6593/2015).

5. Diverso, rispetto a quelli sinora analizzati, è il caso in cui la procedura di revisione della rendita sia attivata dallo stesso contribuente con la procedura DOCFA e l'Ufficio rettifica i dati esposti nella detta denuncia. Il procedimento disegnato dall'art. 2 d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, convertito con modificazioni nella l. 24 marzo 1994 n. 75, e dal d.m. 19 aprile 1994, n. 701, ha, infatti, come ripetutamente affermato dalla Suprema Corte natura partecipativa, atteso che è il contribuente ad offrire all'A.f. la prospettazione dei dati rilevanti per l'attribuzione della rendita ed a proporre una, che resta acquisita agli atti quale «rendita proposta» sin quando «l'ufficio non provvede, con mezzi di accertamento informatici o tradizionali, anche a campione, e comunque entro dodici mesi dalla presentazione delle dichiarazioni di cui al comma 1 alla determinazione della rendita definitiva. È in facoltà dell'amministrazione finanziaria di verificare, ai sensi dell'art. 4, comma 21, d.l. 19 dicembre 1984, n. 853, convertito con modificazioni dalla legge 17 febbraio 1985, n. 17, le caratteristiche degli immobili oggetto delle dichiarazioni di cui al comma 1 ed eventualmente modificarne le risultanze censuarie iscritte in catasto...» (art. 1, comma 3, d.m. 701 cit.).

Sulla natura ordinatoria del termine di dodici mesi previsto dalla norma innanzi riportata si vedano, tra le più recenti, Cass., Sez. VI, sent. 3001 del 13 febbraio 2015; Id. sent. 6411 del 23 gennaio 2014.

In ordine al contenuto minimo della motivazione, in caso di variazione ufficiosa del classamento proposto dal contribuente con procedura DOCFA, si è affermato progressivamente un orientamento volto a declinare il contenuto della motivazione in funzione del tipo di intervento operato dall'Ufficio.

Proprio in ragione della struttura fortemente partecipativa del procedimento del DOCFA si è, infatti, affermato che soddisfa l'obbligo di motivazione anche la mera indicazione dei dati acclarati dall'ufficio, in particolare: «L'obbligo della motivazione dell'avviso di classamento dell'immobile deve ritenersi osservato an-

che mediante la semplice indicazione dei dati oggettivi acclarati dall'ufficio e della classe conseguentemente attribuita all'immobile, trattandosi di elementi idonei a consentire al contribuente, mediante il raffronto con quelli indicati nella propria dichiarazione, di comprendere le ragioni della classificazione e di essere quindi nella condizione di tutelarsi mediante ricorso alle commissioni tributarie. L'atto di classamento costituisce, infatti, l'esito di un procedimento specificamente regolato dalla legge (art. 2, d.l. n. 16 del 1993, conv. dalla l. n. 75 del 1993 e specialmente dal regolamento di cui al d.m. n. 701 del 19 aprile 1994), che prevede la partecipazione del contribuente, e trova, in osservanza alla regola generale sull'attribuzione di rendita agli immobili classificati in categoria D (come nella fattispecie in discussione), il proprio presupposto in una «stima diretta» eseguita dall'ufficio; la quale esprime un giudizio sul valore economico dei beni classati di natura eminentemente tecnica, in relazione alla quale la presenza e la adeguatezza o non della motivazione rilevano, non già ai fini della legittimità, ma della attendibilità concreta del giudizio accennato e, in sede contenziosa, della verifica della bontà delle ragioni oggetto della pretesa indicata in motivazione. Pertanto, l'avviso di classamento, secondo la procedura «DOCFA» avente struttura fortemente partecipativa, costituisce un atto conosciuto e comunque prontamente e facilmente conoscibile per il contribuente» (Cass., Sez. Trib. n. 2268 del 3 febbraio 2014; *Id.*, sent. 5404 del 30 marzo 2012; *Id.*, sent. 14379 del 2011; *Id.*, sent. 16824 del 2006).

Deve osservarsi, nondimeno, come tutti i precedenti richiamati riguardavano immobili classificati in categoria speciale, D, per i quali l'attribuzione della rendita avviene mediante stima diretta. Nei giudizi, dunque, si controverteva non già dei fatti posti a fondamento dell'avviso di classamento, ossia dei dati dichiarati dal contribuente (consistenza catastale, ubicazione, esiti della ristrutturazione), bensì della «valutazione di detti fatti incontrovertibili e sulle conseguenze giuridiche che da tali valutazioni debbono essere fatte discendere», di modo che è stato affermato, con particolare riferimento al diritto di difesa presidiato dall'obbligo di motivazione, che «L'atto di classamento conseguente a procedura cosiddetta DOCFA ex art. 2 d.l. 23 gennaio 1993, n. 16, conv. con mod. in l. 24 marzo 1994, n. 75 e d.m. 19 aprile 1994, n. 701, con allegata relazione di stima UTE, quando fondato sui medesimi fatti indicati dal contribuente nella proposta di attribuzione della rendita, deve ritenersi sufficientemente motivato con la sola precisazione di unità immobiliare, canone censuario, foglio, particella, subalterno, zona censuaria, categoria, classe, consistenza, rendita; questo perché i fatti su cui si fonda l'atto di classamento debbono ritenersi inter partes pacifici, essendo appunto quelli stessi indicati dal contribuente in procedura cosiddetta DOCFA, cosicché nemmeno è onere dell'Ufficio la loro prova; trattandosi invece da parte dell'Ufficio, anche a mezzo di allegazione di stima UTE, di rendere note al contribuente le ragioni della valutazione da cui ha fatto discendere il nuovo classamento, per esempio con riferimento ai prezzi medi; questione di fatto e giuridica, quest'ultima, che il contribuente ben può contrastare anche col deposito di perizie o relazioni tecniche ecc., nel rispetto delle preclusioni processuali stabilite dalla legge» (Cass., Sez. Trib., sent. 8344/2015).

Diverso, tuttavia, è il caso in cui l'A.f., disattenda le indicazioni del contribuente e rettifichi la categoria o la classe indicate nella denuncia DOCFA. In tale evenienza è onere dell'Amministrazione dar conto, nella motivazione, delle ragioni di fatto – correlate alla tipologia dell'immobile e alle sue caratteristiche – che giustificano la rettifica, così da presidiare la finalità ultima della motivazione, che è quella di rivolta a delimitare l'ambito delle ragioni deducibili dall'Ufficio nella successiva fase contenziosa. Si è così precisato, senza peraltro contraddire l'indirizzo interpretativo innanzi evidenziato, come «laddove la rendita proposta con la Dofca non venga accettata in ragione di ravvisate differenze relative a taluno degli elementi di fatto indicati dal contribuente, l'Ufficio dovrà, appunto, specificarle, sia per consentire al contribuente di approntare agevolmente le consequenziali difese, che per delimitare, in riferimento a dette ragioni, l'oggetto dell'eventuale successivo contenzioso, essendo precluso all'Ufficio di addurre, in giudizio, cause diverse rispetto a quelle enunciate» (Cass., Sez. Trib., sent. 23237 del 31 ottobre 2014); in termini analoghi è stato osservato come «l'obbligo di motivazione dell'avviso di classamento è soddisfatto con la mera indicazione dei dati oggettivi e della classe attribuita solo se gli elementi di fatto indicati dal contribuente non siano stati disattesi dall'Ufficio e l'eventuale discrasia tra rendita proposta e rendita attribuita derivi da una valutazione tecnica sul valore economico dei beniclassati, mentre, in caso contrario, la motivazione dovrà essere più approfondita e specificare le differenze riscontrate sia per consentire il pieno esercizio del diritto di difesa del contribuente sia per delimitare l'oggetto dell'eventuale contenzioso» (Cass., Sez. VI, sent. 4223 del 2 marzo 2015).

6. In tema di contraddittorio endoprocedimentale e di necessità di sopralluogo in caso di revisione officiosa del classamento catastale la giurisprudenza della Suprema Corte è ferma nell'escluderne la necessità, in ogni caso in cui l'accertamento del classamento non sia giustificato da variazioni specifiche dell'immobile. In particolare è stato ribadito come il «la revisione delle rendite catastali urbane, (regolata dalla l. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58, e, ricorrendone i presupposti – ripartizione del territorio comunale in microzone, dalla l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 335) in assenza di variazioni edilizie, non richiede la previa «visita sopralluogo» dell'ufficio non essendo condizionata, ad alcun preventivo contraddittorio endoprocedimentale»; e il sopralluogo non si rende necessario anche quando il nuovo classamento consegua ad una denuncia di variazione catastale presentata dal contribuente (come si argomenta del d.l. n. 70 del 1988, ex art. 11, comma 1, conv. nella l. n. 154 del 1988)» (Cass., Sez. VI, sent. 21923 del 6 dicembre 2012; Cass., Sez. Trib., sent. 11370 del 6 luglio 2012).

La questione era stata affrontata in maniera approfondita da Cass., Sez. Trib., sent. 22313 del 3 novembre 2010. Nella sentenza, che accoglie il ricorso formulato dall'Agenzia avverso la sentenza della C.T.R. la quale aveva ritenuto che «la variazione di un precedente classamento rimane pur sempre assoggettata alla esigenza (garantistica per la P.A. e per il contribuente) della preventiva 'visita', imposta dalla regola generale di cui al citato art. 54 d.P.R. 1159/1949. Nella con-

creta fattispecie, tale procedimento garantistico non risulta osservato, né sono indicate le concrete e specifiche nuove emergenze documentali che facciano ritenere inadeguato il precedente classamento», si osserva come «resta davvero arduo definire in chiave garantistica una visita a dir poco superflua, quando l'unità immobiliare di cui si tratta non sia stata interessata da alcuna variazione edilizia. In tale non superabile prospettiva, infine, le stesse osservazioni critiche, opposte dai contribuenti dovrebbero comportare l'illogica conclusione secondo cui, mentre per gli immobili di nuova costruzione o comunque non accatastati può prescindere dal previo sopralluogo, ciò non sarebbe possibile in caso di mera variazione, dovuta cioè a fattori per così dire esterni all'immobile (con classamento, quindi, non aggiornato ovvero palesemente non congruo, a mente della ripetuta l. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58).

La fallacia dell'impostazione seguita nella sentenza impugnata risulta, del resto, ribadita nella stessa evoluzione del quadro normativo. Reso operativo (col d.l. n. 853 del 1984, come convertito dalla l. n. 17 del 1985) il programma di automazione del catasto edilizio urbano (art. 4, comma 20), fu prevista la formulazione di un'apposita scheda contenente, per le unità di nuova costruzione, «dati e notizie tali da consentire l'iscrizione in catasto senza visita sopralluogo, salvo successive verifiche (...)» (art. cit., comma 21); mentre, per gli immobili interessati da «rilevanti variazioni a carattere permanente del contesto socio – urbanistico dei centri urbani» (in assenza, perciò, di modifiche edilizie), la revisione del classamento venne «disposta attraverso procedimenti automatizzati», con facoltà per l'Amministrazione di richiedere ai contribuenti elementi e dati ritenuti necessari (art. cit., comma 22). E non pare consentito trasformare tale facoltà (in realtà, potere-dovere) in obbligo, addirittura di più pregnante contenuto – obbligo di previa visita sopralluogo».

Quanto all'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale prima di giungere alla variazione di classamento, la stessa sentenza nega che esso abbia un fondamento normativo, quanto meno nelle ipotesi in cui la revisione proceda non già da una correzione di dati dichiarati dal contribuente ma dal rilievo di modifiche dei parametri della microzona, estrinseci alla singola unità immobiliare. Si osserva al riguardo, «il giudice del merito ha costruito un obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, in realtà sfornito di ogni supporto normativo. Il *modus procedendi* dell'ufficio è stato affermato «in contrasto con i principi desumibili dalla l. 27 luglio 2002, (recte: 2000), n. 212 art. 6, comma 5, e art. 10, comma 1, (c.d. Statuto del contribuente) che rende obbligatoria la collaborazione tra Enti tributari e contribuenti, istituzionalizzando l'onere di invitare l'interessato a fornire chiarimenti ed a produrre documenti, prima ancora che sia formalizzato un procedimento accertativo nei loro confronti; e ciò è tanto più pressante quando si voglia, di ufficio, variare un classamento con aumento della rendita catastale». I riferimenti normativi sono tutt'altro che perspicui: l'art. 10, comma 1, citato, infatti, fissa i principi generali di affidamento e buona fede, nei rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria, onde il mero richiamo ad essi non è sufficiente – se non incorrendo in una petizione di principio – a dimostrarne la

violazione, nella fattispecie in concreto esaminata; l'art. 6, comma 5, del pari citato, oltre a riguardare il caso della liquidazione sulla base della dichiarazione, stabilisce, in ordine a tale specifica fattispecie, l'obbligo di «invitare il contribuente (...) a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti, ma ciò solo «qualora sorgano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione» – ipotesi, questa, peculiare e diversa da quella esaminata – . D'altronde, persino a voler ipotizzare un principio immanente nel sistema (come, in materia di diritto comunitario – e con particolare riguardo alle obbligazioni doganali – , è stato affermato da Corte Giust. Ce, 18 dicembre 2008, in causa C-349/07, Sopropè) sulla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale (per una applicazione recente, v. Cass., Sez.un., 26635/2009, in materia di accertamenti standardizzati), risulterebbe comunque arduo estenderlo ai casi in cui, prescindendo da ogni dichiarazione e richiamandosi a fattori incidenti ab extrinseco sul rapporto (l'unità immobiliare, in sé considerata, è rimasta immutata), si intenda modificarne i dati qualitativi e, di conseguenza, quantitativi. Al riguardo si rivela, ancora una volta, decisivo il richiamo alla l. n. 662 del 1996, art. 3, comma 58: la «rivalutazione delle rendite catastali urbane» (oltre che dei redditi dominicali e agrari) costituisce, infatti, una tipica attività da compiere all'interno dell'ufficio, oltre tutto con carattere di urgenza per la rilevante incidenza sul bilancio dello Stato ed ancor più su quelli dei Comuni – si pensi all'ICI – ; urgenza che, già resa vana dai meccanismi amministrativi (basti considerare che, rispetto alla legge indicata sono decorsi, per confezionare i riclassamenti ora impugnati, circa dieci anni), avrebbe dovuto sottostare alle prevedibili ulteriori lungaggini – se non, addirittura, alla paralisi – dipendenti da un inutile contraddittorio endoprocedimentale, a loro volta da riportare a circa 120.000 richieste di rideterminazione del classamento da parte del Comune di Napoli, di cui circa 57.000 accolte (sempre dopo svariati anni) dalla competente Agenzia del territorio (cfr. sentenza impugnata, sub 3)».

La stessa sentenza, peraltro, fa salva l'ipotesi in cui il contraddittorio endoprocedimentale sia espressamente previsto, come nella fattispecie di cui all'art. 1 comma 336 della legge 311/2004.

7. Devono, infine, segnalarsi i casi in cui la Suprema Corte ha preso in esame fattispecie del tutto opposte a quelle sinora menzionate, in cui l'iniziativa per la revisione della rendita catastale proveniva non già dall'Ufficio bensì dal contribuente, avvedutosi di aver erroneamente formulato la denuncia DOCFA ovvero di una sopravvenuta incongruenza delle rendite assegnata alle caratteristiche tipologiche del bene.

In tali ipotesi la Suprema Corte ha declinato il principio di collaborazione e buona fede che, a norma dell'art. 10 dello Statuto del contribuente, deve presiedere i rapporti tra quest'ultimo ed il fisco, e il principio di capacità contributiva, per affermare come, in ragione della natura del procedimento di classamento, di tipo accertativo, il contribuente abbia la facoltà in ogni momento di chiedere la rettifica della rendita proposta «quando la situazione di fatto o di diritto denunciata non corrisponda al vero» (Cass., Sez. VI, sent. 2995 del 13 febbraio 2015).

L'orientamento è stato inaugurato nel 2008 (Cass., Sez. Trib., sent. 19378 del 15 luglio 2008). La sentenza procedeva dal riconoscimento della emendabilità della denuncia di classamento con proposta di rendita attivata dal contribuente con procedimento DOCFA, anche in ragione della natura ordinatoria del termine assegnato all'Ufficio per la rettifica della stessa e della sua necessaria efficacia ultrannuale: «Se l'Amministrazione non ha alcuna posizione da riconoscere in quanto non tende a far acquisire un diritto o ad accrescere le facoltà del dichiarante visto che l'esito del procedimento di classamento è di tipo accertativo, mirando solo a fornire chiarezza sul valore economico del bene, attraverso il sistema del catasto, in vista di una congrua tassazione secondo le diverse leggi d'imposta, correlativamente il contribuente mantiene il diritto di modificare la rendita proposta all'UTE quando la situazione di fatto e di diritto ab origine denunciata non sia veritiera...Nel vigente sistema tributario la rendita catastale, del resto, non ha mai efficacia costitutiva diretta di alcuna obbligazione fiscale ma solo una efficacia riflessa, ai fini delle imposte sul reddito complessivo, sia ai fini delle imposte sul patrimonio immobiliare sia ai fini delle imposte indirette sui trasferimenti immobiliari. La rendita catastale non forma oggetto di una dichiarazione annuale del contribuente e non esaurisce la propria efficacia con riguardo ad una singola annualità d'imposta, avendo – al contrario – efficacia pluriennale escludente in radice qualsiasi ipotesi di definitività o irrevocabilità.

Avendo la rendita catastale efficacia illimitata nel tempo, altrettanto illimitata deve essere la facoltà del contribuente di presentare istanze di variazione, di rettifica, di correzione. Pertanto come l'ufficio, senza conseguenze caducatorie dei suoi poteri accertativi, può intervenire – anche trascorso l'anno di comportamento – a rettificare la rendita proposta dal contribuente non si vede perché quest'ultimo – avvedutosi dell'errore dichiarativo – debba rimaner impedito di correggere le proprie omissioni ripristinando l'esatto valore secondo il reddito effettivamente retribuito». Sulla base di tali osservazioni la Corte ammetteva la impugnabilità dell'atto con il quale l'Ufficio non aveva accettato la denuncia DOCFA rettificativa della precedente.

Nello stesso anno (Cass., sent. 22557 dell'8 settembre 2008) la Suprema Corte aveva riconosciuto l'impugnabilità anche del semplice silenzio serbato dalla Amministrazione sulla istanza di revisione della rendita, riconoscendo un generale potere del contribuente di chiedere una diversa classificazione catastale e, quindi, una diversa rendita del bene. Nel caso esaminato dalla Corte non era in discussione una proposta di rendita erronea, bensì la richiesta di revisione di una rendita attribuita nel 1965 e ritenuta dai contribuenti non più adeguata. Al riguardo la Corte osserva come «I termini di abitazione signorile, civile, popolare richiamano nozioni presenti nell'opinione generale e cui corrispondono caratteristiche che possono nel tempo mutare, sia sul piano della percezione dei consociati (si pensi al maggior rilievo che assume nella mentalità di oggi il numero dei servizi igienici, la collocazione centrale o periferica di un immobile), sia sul piano oggettivo per il naturale deperimento delle cose, cui non abbia posto rimedio un buona manutenzione, o per le mutate condizioni dell'area ove l'immobile si trovi.

Quindi può accadere che abitazioni ritenute in passato modeste o popolari diventino civili o signorili e, viceversa, che immobili di pregio perdano la qualifica superiore». A fronte del rilievo di tali circostanze la Suprema Corte ammette che la revisione delle rendite non sia appannaggio esclusivo della Amministrazione, che deve procedervi «solo e attraverso una revisione ordinaria del classamento cioè attraverso una misura generale estesa ad un prefissato comparto nel quale le mutazioni si siano verificate», riconoscendo l'ordinamento che il possessore dell'immobile abbia «diritto ad una definizione mirata e specifica relativa alla sua proprietà», in ossequio all'art. 53 della Costituzione, «poiché i dati catastali costituiscono il punto di riferimento di tutto il sistema impositivo», di modo che il loro adeguamento «non può essere assoggettato a indicazioni o provvedimenti di carattere generale». In termini, e più di recente, anche la sentenza della Sez. VI, n. 2995 del 13 febbraio 2015, ove si chiarisce come non sia necessaria la esistenza di un interesse generale delle Amministrazione alla rimozione dell'atto di classamento per fondare la richiesta del contribuente di una sua revisione, essendo configurabile in termini di diritto la posizione del contribuente alla revisione. Sottolinea, al riguardo, la citata sentenza che deve ritenersi sufficiente ad attivare la revisione «l'esistenza di una situazione soggettiva attiva del contribuente, cui certamente pertiene il diritto – garantito anzitutto dall'art. 53 della Costituzione – di concorrere alle spese pubbliche in ragione della reale capacità contributiva, siccome si esprime anche per il tramite della corretta applicazione dei criteri di valutazione catastale degli immobili».

Quanto alla decorrenza del termine per impugnare nel caso di mancato accoglimento di una istanza di rettifica della rendita catastale, deve segnalarsi la sentenza della sez. VI n. 3001 del 13 febbraio 2015, che con riguardo ad un caso di impugnativa di avvisi Ici il cui la base imponibile era stata determinata sulla rendita catastale anteriore ad una richiesta di revisione, formulata con modalità diverse dalla presentazione della dichiarazione DOCFA, ha affermato che deve ritenersi rientrare tra gli atti impugnabili sì come relativi alle operazioni catastali (atti assoggettati alla più ampia libertà di forma) anche il diniego tacito opposto dall'Ufficio alla istanza di variazione catastale avanzata dai contribuenti. In particolare si legge nella sentenza che «la domanda dei contribuenti di accertamento della nuova rendita con decorrenza dal 2005 – proposta nei confronti dell'Agenzia del territorio evocandola nel giudizio avente ad oggetto la domanda di annullamento degli avvisi di accertamento Ici emessi dall'Amministrazione comunale – va qualificata come impugnativa del diniego tacito opposto dall'Ufficio alla istanza di variazione catastale avanzata dai contribuenti nel 2005; diniego qualificabile come atto relativo alle operazioni catastali di classamento».

In sostanza, con l'istanza del 2005 i contribuenti hanno denunciato l'errore della rendita, invitando l'Ufficio ad apportare le necessarie correzioni, mal'Ufficio ha opposto un rifiuto, confermando la validità della rendita precedentemente attribuita su proposta del medesimo contribuente. Il silenzio rigetto con il quale l'Agenzia del territorio ha mantenuto la precedente rendita, rigettando l'istanza di variazione avanzata dai contribuenti, deve considerarsi atto tacito riguardante

l'operazione catastale di attribuzione di rendita. A quest'ultimo riguardo va sottolineato che gli atti catastali sono, tra quelli impugnabili dinanzi alle Commissioni tributarie, gli atti assoggettati alla più ampia «libertà di forma», non avendo il legislatore definito il nome od il tipo dell'atto nei cui confronti il contribuente è ammesso a proporre ricorso elimitandosi a rinviare alle operazioni catastali ricomprese nella giurisdizione tributaria, cioè a tutti gli atti ad esse operazioni afferenti senza distinguo disorta. La previsione della generica impugnabilità degli atti catastali va di conseguenza letta nell'ottica del rispetto dei diritti di difesa e di tutela giudiziaria contro tutti gli atti idonei a produrre effetti giuridici negativi in capo al contribuente quale è la determinazione della rendita catastale che rappresenta, ai fini di una pluralità di tributi, la misura della capacità contributiva del soggetto passivo con riferimento alla titolarità di un diritto di proprietà su un bene immobile sito nel territorio dello Stato».

Deve segnalarsi, nondimeno, come il passaggio argomentativo offerto dalla Suprema Corte lasci ancora aperti margini di approfondimento – non indagati nella sentenza in esame – in ordine alla decorrenza dei termini per impugnare il detto diniego tacito, al pari del silenzio rifiuto (di cui si discorreva della sent. 22557/2008 cit.).

