GIURISPRUDENZA COSTITUZIONALE
Anno LXII Fasc. 4 - 2017
ISSN 0436-0222

Antonio Perrone

LA QUESTIONE DEL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE TRIBUTARIO INNANZI ALLA CORTE COSTITUZIONALE: UN'OCCASIONE MANCATA

Estratto

MVLTA PAVCIS AG

Milano • Giuffrè Editore

ORDINANZA (5 luglio 2017) 13 luglio 2017 n. 187 — *Pres.* Grossi — *Red.* Barbera — P.P. s.r.l. — Agenzia delle entrate — Pres. Cons. ministri.

[4036] Imposte in genere - Garanzie per il contribuente sottoposto a verifiche fiscali - Contraddittorio anticipato nel procedimento di accertamento di tributi "non armonizzati" - Inapplicabilità (secondo il diritto vivente) ai controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori - Denunciata violazione del diritto di difesa, della parità delle parti in giudizio e dei vincoli (in tema di equo processo) derivanti dalla CEDU, prospettata disparità di trattamento rispetto ai contribuenti destinatari di accessi, ispezioni o verifiche, asserita lesione del principio di capacità contributiva - Inadeguata descrizione della fattispecie oggetto del giudizio *a quo* e conseguente impossibilità di controllo sulla rilevanza - Manifesta inammissibilità della questione.

(Cost., artt. 3, 24, 53, 111, 117, comma 1; Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo-CEDU, art. 6; l. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7).

È manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212, censurato per violazione degli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, comma 1, Cost., nella parte in cui — secondo il diritto vivente della Corte di cassazione — garantisce al contribuente, a pena di invalidità dell'atto di accertamento, l'instaurazione del contraddittorio antici-

pato nei procedimenti relativi a tributi "non armonizzati", limitatamente ai soli controlli effettuati mediante accessi, ispezioni o verifiche nei luoghi di riferimento del contribuente, e non anche per i controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori. La lacunosa descrizione della fattispecie non consente di identificare le caratteristiche del procedimento che ha portato all'accertamento contestato e neppure l'effettiva natura di quest'ultimo, impedendo la necessaria verifica sulla rilevanza della questione. Siffatta carenza descrittiva preclude alla Corte costituzionale — cui non è consentita la lettura degli atti di causa in ragione del principio di autosufficienza dell'ordinanza di rimessione — la possibilità di verificare se si verta o meno in una delle ipotesi per le quali il contraddittorio è comunque imposto ex lege *(non potendosi eventualmente escludere, ad esempio, che l'accertamento risulti fondato anche su parametri standardizzati, quali gli studi di settore, per i quali l'obbligo di contraddittorio preventivo è imposto dal relativo dato normativo di riferimento) (sent. n. 218 del 2014; ordd. nn. 237 del 2016, 12 del 2017)* (1).

Nel giudizio di legittimità costituzionale dell'art. 10 (*recte*: art. 12), comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), promosso dalla Commissione tributaria regionale della Toscana, nel procedimento vertente tra Prefabbricati Pistoiese srl e l'Agenzia delle entrate — direzione provinciale di Pistoia, con ordinanza del 18 gennaio 2016, iscritta al n. 122 del registro ordinanze 2016, e pubblicata nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 26, prima serie speciale, dell'anno 2016.

Visto l'atto di intervento del Presidente del Consiglio dei ministri;

udito nella camera di consiglio del 5 luglio 2017 il Giudice relatore Augusto Antonio Barbera.

Ritenuto che la Commissione tributaria regionale della Toscana, con ordinanza del 18 gennaio 2016, iscritta al n. 122 del registro ordinanze 2016, ha sollevato questione di legittimità costituzionale del comma 7 dell'art. 10 (*recte*: dell'art. 12) della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione;

che, come evidenziato dalla rimettente, il giudizio principale attiene all'appello interposto dalla Prefabbricati Pistoiese srl avverso la decisione della Commissione tributaria provinciale di Pistoia con la quale è stato solo parzialmente accolto il ricorso proposto dalla contribuente nei confronti di un accertamento, inerente redditi relativi all'anno 2008 e che, tra i motivi di impugnazione, vi è quello della asserita invalidità dell'accertamento per la mancata instaurazione del contraddittorio anticipato, in violazione del disposto di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000;

che, nella parte oggetto di censura, la disposizione in questione prevede che «[n]el 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.[...]»;

che, ad avviso della rimettente, tale disposizione — in linea con l'interpretazione offerta da ultimo dalla Corte di Cassazione, sezioni unite, con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, cui viene ascritto il portato proprio del «diritto vivente» sul tema in oggetto — garantisce il relativo modulo procedimentale, a pena di invalidità del conseguente accertamento, limitatamente, tuttavia, ai soli controlli effettuati tramite accessi, ispezioni o verifiche sui luoghi di riferimento del contribuente, meglio descritti dal comma 1 dello stesso art. 12; per i controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori, in assenza di una specifica previsione normativa in tal senso, deve invece escludersi la presenza di un principio generale, immanente nel sistema, destinato ad imporre l'obbligo del contraddittorio preventivo all'atto impositivo, salvo che per i tributi armonizzati, in relazione ai quali detto obbligo è desumibile dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2007 e sempre che, come più volte ribadito dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, l'interessato abbia dato prova dell'incidenza effettiva della violazione sulla formazione dell'atto che ha recato pregiudizio allo stesso;

che, secondo la Commissione rimettente — considerato il limitato perimetro dell'approfondimento probatorio proprio dei giudizi tributari, nei quali non è consentita l'assunzione di prove orali — la partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell'atto impositivo deve ritenersi essenziale per garantire al destinatario il diritto di difesa tutelato dall'art. 24 Cost., nonché piena parità nel corso della successiva fase processuale, anche in applicazione degli artt. 111 e 117, primo comma, Cost., in riferimento all'art. 6 della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (d'ora in avanti: CEDU), firmata a Roma il 4 novembre 1950, ratificata de resa esecutiva con legge 4 agosto 1955, n. 848, norma evocata quale parametro interposto rispetto alla censura prospettata ai sensi del primo comma dell'art. 117 Cost.;

che, inoltre, la limitazione del contradditorio preventivo, a pena di invalidità dell'atto, ai soli accertamenti realizzati a seguito di accesso sarebbe irragionevolmente discriminatoria per quei contribuenti che non hanno subito una verifica presso i locali di esercizio della relativa attività, con conseguente non manifesta infondatezza dei dubbi di illegittimità in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., parametro, quest'ultimo, evocato in ragione delle conseguenze che derivano dalla riscontrata diseguaglianza in ordine alla corretta individuazione dei dati fondanti la capacità contributiva;

che è intervenuto nel giudizio di costituzionalità il Presidente del Consiglio dei ministri, rappresentato e difeso dall'Avvocatura generale dello Stato, eccependo: in via pregiudiziale, l'inammissibilità della questione per la genericità della descrizione della fattispecie, tale da precludere alla Corte ogni valutazione sulla rilevanza della questione; nel merito, l'inconferenza degli artt. 24 e 111 Cost., nonché la manifesta infondatezza delle argomentazioni concernenti gli altri parametri.

Considerato che, nel dubitare della legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), la Commissione tributaria regionale della Toscana muove dal significato interpretativo attribuito a tale disposizione dalle sezioni unite della Corte di Cassazione con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, assunta come espressiva del diritto vivente formatosi sul tema del contraddittorio anticipato nel procedimento tributario;

che, ponendosi lungo questa direttrice interpretativa, è di immediata evidenza che, ai fini della rilevanza delle sollevate questioni, il giudizio principale deve avere ad oggetto un accertamento tributario: inerente tributi non armonizzati (poiché, per

quelli armonizzati, l'obbligo di sentire previamente il destinatario dell'atto rinviene base giuridica nel principio generale dettato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2007); non preceduto da accessi, ispezioni o verifiche sui luoghi di riferimento del contribuente (giacché il modulo procedurale previsto, a pena di invalidità dell'atto, dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, appare delimitato solo alle descritte verifiche fiscali); non ricompreso tra quelli per i quali l'obbligo del contraddittorio anticipato è espressamente sancito dalla legge (perché ciò neutralizza in radice l'esigenza sottesa alla evocata verifica di costituzionalità);

che, alla luce di tali considerazioni, la sollevata questione è manifestamente inammissibile, per la inadeguata descrizione della fattispecie oggetto del giudizio principale, in quanto effettuata con modalità tali da non consentire a questa Corte la necessaria verifica della rilevanza della questione (*ex plurimis*, ordinanze n. 12 del 2017 e sentenza n. 218 del 2014);

che, in particolare, dal complessivo tenore della ordinanza di rimessione emerge, esclusivamente, che il relativo giudizio attiene ad un accertamento inerente redditi del 2008, fondato, tra l'altro, sulle risultanze «di 26 contratti di compravendita stipulati» dalla società ricorrente «in cui venivano indicati valori ritenuti non congrui dall'Amministrazione»;

che, anche ritenendo che l'atto impugnato non sia stato, nella specie, preceduto da un controllo fiscale con accesso, ispezione o verifica sui luoghi di riferimento della contribuente (perché diversamente sarebbe emersa l'immediata applicabilità della norma censurata, senza metterne in discussione la legittimità costituzionale), la lacunosa descrizione della fattispecie non consente di identificare le caratteristiche del procedimento che ha portato all'accertamento contestato e neppure l'effettiva natura di quest'ultimo;

che siffatta carenza descrittiva preclude a questa Corte — cui non è consentita la lettura degli atti di causa in ragione del principio di autosufficienza dell'ordinanza di rimessione (tra le ultime, ordinanza n. 237 del 2016) — la possibilità di verificare se si verta o meno in una delle ipotesi per le quali il contraddittorio è comunque imposto *ex lege* (non potendosi eventualmente escludere, ad esempio, che l'accertamento risulti fondato anche su parametri standardizzati, quali gli studi di settore, per i quali, come è noto, l'obbligo di contraddittorio preventivo è imposto dal relativo dato normativo di riferimento);

che la questione deve essere dunque dichiarata manifestamente inammissibile.

P.Q.M. la Corte costituzionale

Dichiara manifestamente inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), sollevata dalla Commissione tributaria regionale della Toscana in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione.

L'ordinanza che ha sollevato la questione è pubblicata in *G.U.* n. 26 del 29 giugno 2016, 1ª serie spec.

(1) Sull'inammissibilità per insufficiente descrizione della fattispecie oggetto del giudizio *a quo*, per difetto di motivazione sulla rilevanza cfr. i richiami contenuti nella nota alla sent. n. 131 del 2016. Poi, cfr. decc. nn. 133, 136, 141, 151, 153, 169, 177, 196, 202, 219, 228, 237, 246, 247, 268, 276, 282 e 290 del 2016; 9, 11, 12, 19, 31, 35, 46, 60, 79, 88, 107, 124, 129, 161 e 184 del 2017.

A commento della presente decisione, nonché delle ordd. nn. 188 e 189, pubblichiamo un'osservazione del prof. Antonio Perrone.

La questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario innanzi alla Corte costituzionale: un'occasione mancata.

1. Il percorso chiarificatore della giurisprudenza italiana sulla valenza del contraddittorio nel procedimento di accertamento dei tributi deve senz'altro registrare un'occasione mancata. Le tre ordinanze con le quali la Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, e le Commissioni Regionali della Campania e della Toscana, hanno sollevato, con censure almeno in parte coincidenti, questioni di costituzionalità concernenti la portata e l'applicazione del contraddittorio endoprocedimentale nella materia tributaria, avrebbero potuto, infatti, costituire lo spunto affinché la Corte costituzionale potesse meglio precisare i principi già enunciati nella sentenza n. 132 del 2015. La Corte ha, però, dichiarato inammissibili tutte le questioni di legittimità costituzionale sollevate nelle tre ordinanze citate, non affrontando, neanche incidentalmente, il tema della portata del contraddittorio preventivo. Invero, almeno per buona parte delle censure sollevate, non sembra che la Corte avesse altra scelta se non quella della declaratoria di manifesta inammissibilità.

Procediamo, però, con ordine e cerchiamo di definire — assai sinteticamente — il percorso evolutivo della giurisprudenza italiana sulla questione oggetto di studio (1) e le influenze che sulla stessa ha avuto la giurisprudenza della Corte di giustizia UE (2).

2. Va chiarito, preliminarmente, che il contraddittorio di cui si discute in questo contesto non è quello che comporta un onere di *collaborazione* del contribuente (che, se richiesto, è tenuto a produrre documenti a pena di inutilizzabilità degli stessi), ma è quello che comporta una sua *partecipazione*

(1) Con riferimento alla dottrina, volendo citare solo alcuni dei contributi più recenti, si veda si veda G. Marongiu, *Il contraddittorio non è d'obbligo*, in *Dir. prat. trib.* 2016, 702 ss.; *ivi* anche G. Corasaniti, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, Padova 2016, 1607; ivi anche A. Renda, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse) rassegnazioni e prospettive*, in *Dir. prat. trib.* 2016, 732 ss.; R. Miceli, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.* 2016, 345 ss.; A Carinci - D. Deotto, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul* revirement *della Suprema Corte*, in *Fisco* 2016, 207 ss.; S. Sammartino, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.* 2016, 997.

(2) L'analisi delle influenze che i principi UE, e le sentenze della Corte di giustizia, hanno avuto sul tema del contraddittorio endoprocedimentale nel diritto interno, è sviluppata da R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.* 2016, I, 55.

alla fase dell'accertamento, mediante la possibilità di formulare osservazioni, deduzioni e richieste (3).

Orbene, con riferimento al contraddittorio c.d. *partecipativo*, la questione di fondo è quella di stabilire se, pur in assenza di una norma specifica che ne disponga la generalizzata applicazione — norma che ancora oggi non esiste, nonostante la legge delega 11 marzo 2014, n. 23 (peraltro, ad oggi, scaduta), ne raccomandi la previsione — sia possibile comunque affermare l'immanenza del principio al nostro sistema.

Invero, l'unica disposizione che potrebbe candidarsi ad avere una portata generale è quella contenuta nell'ultimo comma dell'art. 12 della legge n. 212/2000 (c.d. Statuto del contribuente), nella parte in cui prevede la facoltà per il contribuente di presentare, nei sessanta giorni successivi al rilascio della copia del «processo verbale di chiusura delle operazioni», osservazioni e richieste che «sono valutate dagli uffici impositori», disponendo altresì che l'atto di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza. Non è chiaro, però, se la disposizione richiamata si riferisca a tutti i procedimenti di accertamento o soltanto — come lascerebbe propendere il riferimento al verbale di chiusura della operazioni — agli accertamenti a seguito di verifica *in situ* e cioè nei luoghi di svolgimento dell'attività del contribuente. La dottrina, in linea di massima, ha sostenuto la generalizzata applicazione della norma (4). La giurisprudenza, invece, soprattutto quella delle Sezioni unite della suprema Corte, ha avuto un percorso ondivago, ora di apertura, ora di chiusura. Possiamo, anzi, affermare che la parabola evolutiva/involutiva del contraddittorio endoprocedimentale si è tutta sviluppata in via giurisprudenziale, ed in essa hanno giocato un ruolo decisivo anche le sentenze della Corte di giustizia, assai spesso richiamate dalle stesse Sez. un. della Suprema Corte.

Non sorprende, pertanto, che anche la Corte costituzionale sia stata investita della questione con censure che hanno riguardato, ora l'art. 3 Cost., con riferimento al profilo dell'eguaglianza sostanziale, ora l'art. 24 Cost., con riferimento al diritto di difesa (censura che può destare perplessità, atteso che qui non si tratta di una difesa nel processo), ora l'art. 111, comma 2, Cost., con riferimento alla parità delle parti (censura, anche questa, di dubbia pertinenza, in quanto non si discute di parità delle parti nel processo), ora l'art. 117 Cost., con riferimento alla mancata attuazione dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario (censura, questa, che, per le motivazioni che indicheremo, riteniamo essere la più pertinente).

---

(3) Differenza, questa, ben rimarcata in dottrina. Per citare solo alcun contributi e, senza pretesa di esaustività, si veda F. Picciaredda, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, 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, 399-400; A. Fantozzi, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, in *Consenso, equità*, cit., 483 ss.

(4) In tal senso A. Marcheselli, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario*, in *Consenso, equità*, cit. 414 ss.; G. Marongiu, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino 2010, 130 ss.; G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino 2009, 57.

Stante lo sviluppo eminentemente giurisprudenziale del contraddittorio endoprocedimentale, riteniamo indispensabile richiamare, quanto meno, le sentenze più rappresentative.

Con la sentenza a Sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26635, la suprema Corte ha risolto positivamente il problema dell'applicabilità del contraddittorio endoprocedimentale ai c.d. accertamenti *standardizzati* (basati su parametri, studi di settore, ecc.). Va detto, però, che le Sez. un., pur affermando l'obbligatorietà del contraddittorio per quegli accertamenti, non l'hanno motivata mediante un'estensione della portata applicativa dell'art. 12, comma 7 cit., ma hanno invece richiamato l'immanenza del «principio del giusto procedimento amministrativo» e del «principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente». Pertanto, stando a questa pronuncia, se il contraddittorio endoprocedimentale è obbligatorio negli accertamenti *standardizzati*, non è perché vi è una norma di valenza generale che attribuisce cittadinanza all'istituto nel nostro ordinamento. Il che, peraltro, confermerebbe che l'art. 12, comma 7, si applica esclusivamente agli accertamenti adottati a seguito di verifiche *in situ*, e non nelle verifiche c.d. *a tavolino* (realizzate autonomamente dall'ufficio impositore, senza previo contatto con il contribuente), di cui gli accertamenti *standardizzati* sono un emblematico esempio.

Con la sentenza a Sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184, invece, la suprema Corte si è occupata proprio dell'art. 12, comma 7, affermando che il mancato rispetto del termine previsto dalla norma, se non vengono motivate le ragioni di particolare urgenza, comporta la nullità del successivo atto di accertamento. Nulla, però, si è detto sulla possibilità di estendere tale disposizione oltre le verifiche *in situ*. Si tratta comunque di una pronuncia importante, in quanto i giudici hanno giustificato la sanzione di nullità del mancato rispetto del termine, assumendo che il principio del contraddittorio endoprocedimentale è di matrice "comunitaria" e richiamando espressamente la nota sentenza *Sopropè* (in causa C-349/07). Insomma, se il principio si applica in ambito domestico, è perché esso ha una radice comunitaria e perché esso è una estrinsecazione dei principi di "collaborazione" e del rispetto della "buona fede" nei rapporti fra Amministrazione e contribuente (5).

Già da questa importante sentenza comincia a delinearsi la decisiva influenza che i principi eurounitari hanno giocato sulla questione oggetto di studio.

Influenza che diventa evidente nelle successive sentenze "gemelle", n. 19667 e n. 19668, del 18 settembre 2014, rese a Sezioni unite dalla suprema Corte, ove, per la prima volta, si è affermato chiaramente che il principio è immanente al sistema tributario e deve essere applicato ogni qual volta debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi

(5) Sulla rilevanza della "buona fede" nei rapporti fra l'amministrazione finanziaria ed il contribuente si veda A. Colli Vignarelli, *Collaborazione, buona fede ed affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria*, in *Dir. prat. trib.* 2005, I, 501 ss.

patrimoniali del contribuente; e ciò a prescindere dall'esistenza di una specifica norma (6).

Ma quali argomenti hanno indotto le Sez. un. a giungere a tale inaspettata conclusione?

Certamente ha assunto rilievo lo Statuto del contribuente, e — segnatamente — gli artt. 5 (concernente l'obbligo di informazioni al contribuente da parte dell'amministrazione finanziaria), 6 (concernente l'obbligo dell'amministrazione di portare effettivamente a conoscenza del contribuente gli atti a lui destinati e l'obbligo di previa comunicazione degli esiti dei procedimenti c.d. di liquidazione e controllo formale), 7 (in tema di motivazione degli atti di accertamento ed obbligo di allegazione), 10 (in tema di tutela dell'affidamento e della buona fede) e 12, comma 2 (concernente il diritto del contribuente di essere informato circa le ragioni che hanno determinato una verifica a suo carico e dei suoi diritti in corso di verifica). Soprattutto, però, i giudici di legittimità hanno richiamato i principi fondamentali del diritto dell'Unione Europea. In particolare, vi è il riferimento alla già citata sentenza *Sopropè*, ma anche alle sentenze del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C/130-13 (*Kamino internetional logistics BV* e *Datema Hellmann worldwide logistics BV*), ove la Corte di giustizia ha riconosciuto 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, quello di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. Il diritto al contraddittorio preventivo è dunque riconosciuto come diritto fondamentale del contribuente in ogni procedimento che si conclude con l'emanazione di un atto per esso lesivo, e quindi — ovviamente — anche nel procedimento di accertamento dei tributi. Secondo le Sez. un. i principi affermati dalla Corte di giustizia devono rendersi applicabili anche al nostro ordinamento, da ciò derivando la conclusione dell'immanenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale tributario.

In tal modo la "derivazione" comunitaria dell'istituto si consolida. Difatti, seppur le Sezioni unite hanno richiamato lo Statuto del contribuente, esse non hanno fatto riferimento a quella norma il cui richiamo era legittimo attendersi, e cioè l'art. 12, comma 7. Insomma, non è questa disposizione che ha portata generale e che si riferisce a tutti i procedimenti di accertamento, non è questa disposizione che consente di affermare l'immanenza dell'istituto, ma sono un insieme di principi (fra i quali, quelli della conoscenza, collaborazione, buona fede, ecc.) che giustificano quell'immanenza. E fra tali principi un ruolo fondamentale giocano anche quelli comunitari.

La svolta, decisiva ed inaspettata, delle Sezioni unite non poteva non avere conseguenze. Fino ad allora, infatti, non si era mai chiaramente

(6) È opportuno ricordare che la causa principale su cui le Sezioni unite sono state chiamate a pronunciarsi riguardava una comunicazione di un'iscrizione ipotecaria non preceduta da avviso.

riconosciuta l'immanenza del principio al nostro ordinamento, e questo riconoscimento, pertanto, apriva una serie di questioni problematiche, che cerchiamo di riassumere.

Prima questione: l'istituto è applicabile nel nostro ordinamento esclusivamente per effetto della sua "derivazione" comunitaria o è possibile trovare una norma domestica che ne sancisca, in via generale, l'applicabilità? Se la norma domestica esiste, occorre chiedersi se essa sia l'art. 12, comma 7 dello Statuto, norma che, però, ad oggi, è stata applicata solo alle verifiche *in situ*.

Seconda questione: come si raccorda con la pretesa immanenza del principio la circostanza che la legge delega 11 marzo 2014, n. 23, ne raccomandi la previsione? Se l'istituto deve essere previsto, ciò significa che ancora non esiste (salvo i casi specifici di norme *ad hoc*).

Terza questione: attesa l'immanenza del principio, da cui scaturisce la nullità degli atti emessi senza il rispetto del contraddittorio (circostanza pure affermata dalle Sez. un. nelle richiamate sentenze gemelle), è sufficiente (a comportare la caducazione dell'atto) che il ricorrente si limiti a sollevare l'eccezione di mancata attuazione o deve altresì dimostrare che in quella sede avrebbe avuto validi argomenti da spendere (c.d. "prova di resistenza")?

Sono quesiti che si è posta la stessa Corte di cassazione all'indomani delle sentenze "gemelle". La sez. VI-tributaria della suprema Corte, pertanto, con l'ordinanza 14 gennaio 2015, n. 527 (7), ha rimesso ancora una volta alle Sez. un. la questione del fondamento normativo, nel nostro ordinamento, del principio generale del contraddittorio endoprocedimentale e del perimetro di applicabilità dell'art. 12, comma 7, Statuto.

Era prevedibile che le Sez. un., nuovamente investite della questione, non avrebbero confermato il precedente orientamento espresso nelle sentenze "gemelle" del 2014. Troppi erano i disagi cui sarebbe andata incontro l'Amministrazione finanziaria se fosse stato ribadito il principio dell'immanenza *tout court* del contraddittorio endoprocedimentale (quale sorte avrebbero avuto, infatti, tutti gli accertamenti emessi in assenza di contraddittorio?). Ed è plausibile che queste ragioni "extragiuridiche" abbiano giocato un ruolo nel *revirement* che la Corte ha, poi, deciso di adottare con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823 (8), resa a Sez. un. in risposta all'ordinanza n. 527/2015. Sentenza che ha cercato una soluzione "compromissoria". Va detto, però, che, se le argomentazioni delle sentenze "gemelle" del 2014 erano coerenti — in quanto, una volta riconosciuta la permeabilità del nostro ordinamento ai principi enunciati dalla Corte di giustizia e, dunque, la natura di diritto fondamentale del contraddittorio, non ci si poteva esimere dal riconoscerne una portata generale — questa coerenza sembra invece mancare nella sentenza n. 24823/2015.

---

(7) Pubblicata in *Corr. trib.* 2015, con nota di A. Renda, *Le Sezioni Unite chiamate a risolvere i contrasti ermeneutici sugli effetti del mancato contraddittorio*, 701 ss.

(8) Sottolinea i profili "politici" della sentenza E. De Mita, *Sul contraddittorio le Sezioni unite scelgono una soluzione "politica"*, in *Dir. prat. trib.* 2016, II, 255.

Di fatti, nel tentativo di coniugare i principi eurounitari e le esigenze domestiche, le Sez. un. hanno affermato, che «differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto». Da ciò esse sono giunte alla conclusione che:

— per i "tributi non armonizzati", e cioè quelli che non rientrano nella competenza dell'UE, il principio non è generale, ma si applicano le singole norme interne, che prevedono specifiche fattispecie di contraddittorio e dettano la disciplina delle conseguenze giuridiche della mancata celebrazione. Fra esse c'è anche l'art. 12, comma 7, dello Statuto che, dunque, non ha portata generale, ma si applica alle sole verifiche *in situ*;

— per i "tributi armonizzati", di competenza UE, invece, vigono i principi (ma anche i limiti) europei, per cui occorre riconoscere il diritto di partecipazione del contribuente al procedimento come derivante dall'art. 41 della Carta di Nizza. Il che, però, non significa che gli atti emessi in violazione del contraddittorio endoprocedimentale siano automaticamente annullabili, in quanto la stessa Corte di giustizia ha affermato che l'eccezione di mancato svolgimento del contraddittorio non può essere pretestuosa, ma si deve dimostrare che in quella sede sarebbero stati addotti elementi che avrebbero potuto indurre l'amministrazione ad una diversa prospettazione della fattispecie concreta (la c.d. "prova di resistenza"). Principio, questo, che secondo le Sez. un. è applicabile anche nel nostro ordinamento.

Come accennato, le conclusioni rese nella sentenza n. 24823/2015 peccano di incoerenza.

Da un punto di vista strettamente teorico, infatti, come si può ammettere che un diritto, riconosciuto come *fondamentale*, possa applicarsi ai tributi "armonizzati" e sia invece inapplicabile a quelli "non armonizzati"? A ben vedere, il diritto in questione non attiene al tributo, ma al procedimento di accertamento del tributo e tutela l'aspettativa giuridica del contribuente ad essere sentito prima che venga emesso un provvedimento per esso lesivo. È naturale allora chiedersi perché quell'aspettativa possa assurgere a diritto *fondamentale* nei tributi armonizzati e possa, invece, degradare a nulla in quelli non armonizzati (9). L'atto di accertamento di un tributo è sempre e comunque un provvedimento *lesivo* per il contribuente e non perde certo questa caratteristica se il tributo accertato è «non armonizzato». Pertanto, se il diritto di essere previamente sentito (diritto *fondamentale* riconducibile all'art. 41 della Carta di Nizza) è collegato all'emanazione di un provvedimento lesivo, ed è un diritto che si può vantare nella fase di accertamento del tributo, è poco comprensibile la ragione per cui esso debba essere tutelato solo per i tributi "armonizzati".

---

(9) Su questi temi sia consentito il riferimento ad A. Perrone, *Dalla Corte costituzionale una possibile soluzione alla tormentata questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in *Dir. prat. trib.* I, 3, 2017, 921 ss.

D'altro canto, è opportuno ricordare che l'art. 41 della Carta di Nizza si trova al Capo V, concernente la "cittadinanza", e che esso è rubricato "diritto ad una buona amministrazione". Il comma 2 di questo articolo, poi, stabilisce che esso comprende «il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio». È questa la disposizione cui la Corte di giustizia ha fatto riferimento per affermare la natura *fondamentale* del diritto al previo contraddittorio.

Destinatari di questo diritto, pertanto, sono i cittadini europei, e questo è un diritto che si vanta nel procedimento amministrativo. È, cioè, un'articolazione del diritto ad una buona amministrazione. Ciò consente di definirne la portata nei seguenti termini: il diritto di essere previamente sentito spetta a tutti i cittadini europei all'interno di ogni procedimento amministrativo che si possa concludere con l'emanazione di un provvedimento lesivo per il cittadino. Non è necessario, in questo caso, ricorrere al requisito della c.d. "universalità", e cioè al concetto della necessaria imputazione del diritto a tutti coloro che appartengono alla classe di riferimento ("persone", "cittadini" o "capaci di agire") — requisito che i teorici del diritto ritengono essere una delle caratteristiche strutturali dei diritti fondamentali (10) — per affermare che esso si estende a tutti i cittadini europei, in quanto è la stessa collocazione nel Capo V della Carta di Nizza, che riferisce il diritto in questione alla cittadinanza.

È quindi poco giustificabile, in termini teorici, che il diritto di cui si discute possa essere diversamente riconosciuto in ragione della natura del tributo cui si riferisce il procedimento di accertamento, perché il diritto attiene al procedimento in sé e non al tributo che ne forma oggetto.

Da un punto di vista pratico, poi, in ambito domestico è realmente difficile distinguere le ipotesi in cui vi è stata violazione del contraddittorio da quelle in cui non vi è stata. Chiunque abbia dimestichezza con le verifiche fiscali sa che, nella maggior parte dei casi, la verifica tende alla determinazione dell'imponibile. Le imposte (armonizzate o meno) sono una conseguenza di quella determinazione. Pertanto, se da una verifica fiscale scaturisce un maggior imponibile che attiene tanto alle imposte dirette (tributi non armonizzati) quanto all'Iva (tributo armonizzato), si dovrebbe concludere che il contraddittorio è obbligatorio solo per quest'ultima imposta. Conclusione difficilmente realizzabile, considerato che la verifica è unitaria. Gli stessi giudici tributari, dinnanzi ai quali venisse sollevata l'eccezione di mancata attuazione del contraddittorio con riferimento ad un atto di accertamento che riguarda imposte dirette ed Iva, si troverebbero inevitabilmente nell'*impasse* di dover affermare che l'atto è illegittimo (o legittimo) a metà. Il ché non sembra una soluzione auspicabile.

Sono proprio queste le perplessità che hanno indotto le Commissioni Tributarie sopra indicate a sollevare le questioni di costituzionalità. E ciò risulta evidente analizzando le tre ordinanze della Corte costituzionale.

---

(10) Cfr. L. Ferrajoli, *I fondamenti dei diritti fondamentali*, in *Diritti fondamentali. Un dibattito teorico* (a cura di Ermanno Vitale), Bari 2001 (ult. rist. 2008), 282.

3. Con riferimento all'ordinanza n. 187/2017, la questione sollevata dalla Comm. trib. regionale della Toscana riguardava proprio la portata dell'art. 12, comma 7, dello Statuto. I giudici toscani hanno rilevato che secondo la suprema Corte (sent. n. 24823/2015), la norma richiamata si applica esclusivamente alle verifiche in *situ*, e pertanto per i controlli attuati in ufficio (le c.d. verifiche *a tavolino*) non esiste un principio immanente che garantisca la celebrazione del contraddittorio preventivo, a meno che non si tratti di tributi "armonizzati". Da ciò i giudici hanno desunto che sarebbe irragionevolmente discriminatorio riconoscere il diritto al previo contraddittorio solo ai destinatari delle prime verifiche e negarlo, invece, ai destinatari delle seconde. Ne consegue la prospettata violazione dell'art. 3 Cost. D'altro canto la Comm. trib. regionale della Toscana ha rilevato che il diritto al previo contraddittorio nel procedimento è essenziale ai fini di una compiuta difesa del contribuente (da ciò la prospettata violazione dell'art. 24, Cost.), poiché nel successivo processo esistono una serie di limiti probatori (fra cui quello relativo alla "assunzione di prove orali") che potrebbero esseri colmati solo garantendo al contribuente il diritto di essere sentito nel procedimento. In questo senso, poi, le limitazioni probatorie del processo rileverebbero anche sotto il profilo della piena parità delle parti, da cui la prospettata violazione dell'art. 111 Cost., e dell'art. 6 CEDU, quale norma interposta (e, pertanto, la violazione dell'art. 117 Cost.).

L'ordinanza di rimessione della Comm. trib. regionale della Toscana desta qualche perplessità. Non si dubita, infatti, della scarsa propensione epistemica del processo tributario, in cui la cognizione del giudice è, peraltro, limitata alle allegazioni di parte. Ma l'assenza (o ridottissima presenza) di poteri istruttori del giudice tributario non sembra rilevare, né sotto il profilo della violazione del diritto di difesa (art. 24 Cost.), né sotto quello della parità delle parti processuali (art. 111 Cost.), in quanto le deficienze probatorie del rito, se limitano la difesa, lo fanno per entrambe le parti e quindi anche per l'amministrazione finanziaria. È indubbiamente vero che, nella pregressa fase procedimentale dell'accertamento, l'amministrazione gode di una posizione privilegiata, in quanto può autonomamente determinare la fattispecie che, mercé l'atto di imposizione, sarà poi sottoposta al vaglio del giudice, ma è anche vero che, se all'amministrazione viene riconosciuta questa autonomia, ciò è perché essa è tenuta a ricostruire fatti ed accadimenti che non le sono noti e che sono invece noti al contribuente, il quale, se ha evaso i tributi, cerca di non lasciar tracce della sua evasione. Insomma, il contribuente ben sa come sono andati i fatti, l'amministrazione no. Pertanto è inevitabile che nella fase procedimentale essa goda di una maggiore autonomia di accertamento. Questa serve a controbilanciare l'iniziale posizione di vantaggio del contribuente. Desta qualche dubbio, pertanto, la tesi dei giudici toscani secondo i quali il contraddittorio endoprocedimentale servirebbe a riequilibrare, nel procedimento, una carenza difensiva del contribuente che poi trasmigrerebbe nel processo (dal ché la prospettata violazione dell'art. 24 Cost.), o a ristabilire, nel procedimento, una posizione di parità delle parti che, viceversa, si ripercuoterebbe nel processo (dal ché la prospettata violazione dell'art. 111 Cost. e dell'art. 6 CEDU, quale norma interposta).

Piuttosto le osservazioni dei giudici toscani sembrano utili per comprendere che il contraddittorio nel procedimento non abbia la stessa funzione che ha nel processo. Nel rito esso ha una funzione chiaramente *difensiva*, mentre nel procedimento ha una funzione *partecipativa* (11). In questo senso il riferimento al processo (fatto dai giudici toscani) è certamente utile, in quanto, stante la scarsa propensione epistemica del rito, è opportuno (se non necessario) che nello stesso arrivi una fattispecie (sottoposta alla cognizione del giudice) alla cui formazione hanno *partecipato* entrambe le parti. In altri termini, se il giudice è chiamato a decidere sulla base delle allegazioni di parte e non gode di poteri istruttori (o questi sono comunque ridotti all'osso), è necessario che alla formazione della fattispecie che verrà sottoposta alla sua cognizione possano partecipare entrambe le parti e questa *partecipazione* può avvenire solo nel procedimento. Ciò esalta il ruolo del contraddittorio endoprocedimentale, ma esalta non la sua funzione *difensiva*, ma quella *partecipativa*. Il diritto del contribuente di essere sentito nel procedimento va tutelato in quanto gli consente di dire la *sua*, cioè di prospettare la *sua* allegazione della fattispecie che poi confluirà nel processo. Negare questo diritto, a nostro modo di vedere, significa negargli il diritto ad una buona amministrazione, soprattutto se si condivide quanto autorevolmente affermato in dottrina e cioè che la buona amministrazione «da principio in funzione della efficacia della pubblica amministrazione ("*ex parte principis*"), è divenuto principio in funzione dei diritti dei cittadini ("*ex parte civis*")» (12). Sotto questo profilo, allora, sembrerebbe più pertinente una censura che ravvisasse nella non generalizzata applicazione del contraddittorio endoprocedimentale una violazione dell'art. 97 Cost. Il che, peraltro, sarebbe conforme a quanto affermato dalla Corte di giustizia nella ricordata sentenza *Kamino*, ove, nel richiamare l'art. 41 della carta di Nizza, si precisa che questa norma attiene al «diritto a una buona amministrazione» e «comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo (sentenza M., EU/C/2012/744, punti 82 e 83)». Insomma, è il diritto del contribuente a *partecipare* ("ad essere ascoltato") che risulta compromesso dalla mancata attuazione del contraddittorio nel procedimento e questo

(11) Così G. Fransoni, *La parabola del contraddittorio nell'attuazione dei tributi*, in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario* — vol. III — atti del convegno tenutosi a Genova il 14-15 ottobre 2016 (ed. provv.), 151.

(12) Così S. Cassese, *Il diritto alla buona amministrazione*, in ***ERLP***, 21-3(73) — 2009 (ma cfr. altresì *http://www.irpa.eu/wp-content/uploads/2011/05/Diritto-alla-buona-amministrazione-barcellona-27-marzo.pdf*), il quale osserva altresì che la buona amministrazione «prima era considerata mezzo per assicurare che il potere pubblico fosse efficace, perché gli interessi collettivi e pubblici ad essa affidati fossero pienamente tutelati. Poi è divenuta strumento per assicurare una difesa dal potere pubblico, perché le situazioni giuridiche soggettive dei privati potessero essere tutelate più efficacemente. Ad esempio, la partecipazione dei privati nella prima versione serve all'amministrazione, per conoscere meglio prima di decidere; nella seconda versione serve al privato, per far sentire la propria voce prima che l'amministrazione concluda il procedimento».

diritto è un'estrinsecazione del *diritto ad una buona amministrazione* che, nell'ordinamento domestico, sembra tutelato dall'art. 97 Cost.

Non sono questi, però, gli argomenti con cui la Corte costituzionale ha respinto la censura dei giudici toscani. Molto più semplicemente, la Corte si è limitata a rilevare che dalla prospettazione della fattispecie attuata dalla Comm. trib. regionale (ritenuta, per questo motivo, carente) non è chiaro, né se si trattasse di tributi non armonizzati, né se si trattasse di un accertamento c.d. *a tavolino*. La Corte, dunque, non aveva gli elementi per valutare se la fattispecie concreta fosse aderente alle censure prospettate. Da ciò la declaratoria di manifesta inammissibilità.

3.1. Sostanzialmente coincidenti con quelle sollevate dalla Comm. trib. regionale della Toscana sono le censure sollevate dalla Commissione Provinciale di Siracusa di cui all'ord. n. 188 del 2017. Anche in questo si è rilevato che l'art. 12, comma 7, dello Statuto deve intendersi limitato alle sole verifiche *in situ*, e che l'avviso impugnato era stato emesso ai sensi degli artt. 32, 39 e 41-*bis* del d.P.R. n. 600/73, norme che non prevedono, per i tributi non armonizzati, il contradditorio endoprocedimentale. Nella fattispecie concreta l'avviso non era stato emesso a seguito di una verifica nei luoghi del contribuente e, pertanto, non si rendeva applicabile l'art. 12, comma 7, né i principi eurounitari, valevoli — secondo quanto statuito dalla citata sent. n. 24823/2015 — per i soli tributi armonizzati. Da ciò i giudici siciliani, richiamando anche le censure già proposte dai giudici toscani, hanno prospettato la violazione degli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, comma 1, Cost.

In questo caso i giudici della Consulta hanno ritenuto che la fattispecie concreta fosse ben definita e che chiaramente si verteva in un'ipotesi in cui le norme domestiche non prevedono l'obbligo del previo contraddittorio. Tuttavia la Corte ha rilevato che, nel corso del giudizio, erano state sollevate eccezioni pregiudiziali a quella relativa alla violazione del contraddittorio (eccezione di inesistenza della notifica dell'avviso), il cui eventuale accoglimento avrebbe reso inconferente la questione di costituzionalità. Secondo la Corte, i giudici siciliani non avrebbero adeguatamente motivato sulle ragioni dell'accoglimento o mancato accoglimento di tali eccezioni pregiudiziali, e ciò ha finito con il ricadere negativamente sull'onere di argomentare adeguatamente in ordine alla rilevanza delle questioni di illegittimità costituzionale prospettate. Da ciò la declaratoria di manifesta inammissibilità.

3.2. Infine l'ord. n. 189 del 2017. In essa in termini analoghi, la Commissione Regionale della Campania, aveva preliminarmente osservato che, in base all'interpretazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, resa dalle Sezioni unite (sent. n. 24823/2015), la norma risulterebbe applicabile alle sole verifiche *in situ*, e tale impostazione sarebbe eccessivamente "burocratica" e non in linea con i principi eurounitari.

Si è invocata, pertanto, una pronuncia «quantomeno interpretativa della Corte costituzionale» che potesse chiarire se, effettivamente, nel nostro ordinamento, eventualmente «integrato per quanto di ragione dall'assetto normativo europeo», non possa comunque affermarsi l'immanenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale tributario, magari riconducendolo, «in via di estensione esegetica», proprio al richiamato art. 12. In caso

contrario si prospetterebbe la violazione dell'art. 117, comma 1, Cost. Del pari, la Comm. trib. regionale della Campania ha ritenuto non "razionale" la distinzione fra tributi armonizzati e non armonizzati, perché finisce con il legittimare letture disciplinari differenti per «situazioni indubbiamente connotate da *eadem ratio* e come tali meritevoli di essere sussunte in una logica unitaria di trattamento normativo». Dal che la prospettata violazione dell'art. 3 Cost. Infine, i giudici campani hanno ritenuto che la soluzione adottata dalla Suprema Corte con riferimento alla c.d. "prova di resistenza", comporterebbe «disparità di trattamento delle parti, con intollerabile sbilanciamento a svantaggio del contribuente», con conseguente violazione degli artt. 3 e 24 Cost.

Tuttavia, nell'esporre tali eccezioni (alcune delle quali indubbiamente pertinenti) i giudici campani non hanno individuato una precisa norma oggetto di censura (che avrebbe potuto essere ravvisata proprio nell'ultimo comma del citato art. 12), ma hanno sollevato la questione di legittimità costituzionale del «diritto nazionale» e cioè di «tutte le norme» domestiche che, differentemente dal diritto eurounitario, non prevedono alcun «obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria», ipotizzando perciò il contrasto con l'art. 117, comma 1, Cost. Conseguentemente la Corte costituzionale ha ritenuto «generica e incerta» la formulazione del *petitum*, tanto sotto il profilo della individuazione delle specifiche disposizioni censurate, quanto sotto quello della conseguente indeterminatezza della pronunzia da adottare per eliminare i vizi di illegittimità costituzionale denunziati. Da ciò la declaratoria di manifesta infondatezza della questione.

Probabilmente, una maggiore precisione nella formulazione della questione, che avesse posto il problema del contrasto fra l'interpretazione restrittiva data dalla Suprema Corte all'art. 12, ultimo comma, ed i principi eurounitari scaturenti dall'art. 41 della Carta di Nizza (quale norma interposta), con conseguente violazione dell'art. 117 Cost., avrebbe sortito un esito diverso, dando alla Corte costituzionale la possibilità di delineare meglio quanto già affermato nella sent. n. 132 del 2015.

4. Con considerazione conclusiva, va detto che, invero, la Corte costituzionale, con la sentenza da ultimo richiamata, aveva già affrontato la questione in oggetto, sebbene con riguardo ad una problematica più specifica: quella del contraddittorio nei procedimenti di accertamento concernenti ipotesi elusive. La questione era stata sollevata dalla Corte di cassazione che aveva ravvisato una violazione dell'art. 3 Cost. nella circostanza che l'art. 37-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 (norma oggi abrogata) prevedesse l'attuazione del contraddittorio per le ipotesi in esso specificamente elencate, laddove, invece, l'istituto sarebbe stato non applicabile in via generale per tutte le altre ipotesi elusive (o di abuso del diritto).

In quel caso la Corte costituzionale riconobbe non fondata la questione, ritenendo di poter trarre dallo stesso orientamento delle Sez. un. della Corte di cassazione (ci si riferisce alle sentenze "gemelle" del 2014) un criterio ermeneutico che potesse legittimare un'interpretazione espansiva dell'art. 37-*bis*. Segnatamente, secondo i giudici della Consulta, l'affermazione, fatta dalle Sez. un., dell'immanenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale (affermazione, si ricorda, contenuta nelle sentenze "gemelle")

aveva una significativa capacità ermeneutica, trattandosi di «diritto vivente» che era in grado di attivare la potenzialità espansiva dell'art. 37-*bis* cit., per cui tale norma poteva essere interpretata nel senso che il contraddittorio, in essa previsto, era di fatto applicabile a tutti gli atti impositivi basati sulla contestazione di operazioni elusive e/o abusive.

Si tratta di argomentazioni di estremo interesse, poiché — in definitiva — la Corte ha riconosciuto che vi sono norme dotate di una latente potenzialità espansiva, suscettibile di essere attivata dal «diritto vivente» (13). Il diritto è, in quest'ottica, visto non come concetto criteriale, ma come concetto interpretativo. Taluni istituti giuridici, pertanto, non sono suscettibili di una definizione sempre e comunque condivisa, ma hanno un ambito di estensione che deriva dall'interpretazione che a quell'istituto si dà in un determinato contesto storico, sociale e giuridico. La Consulta ha così riconosciuto che la norma dell'art. 37-*bis* era dotata di quella latente potenzialità espansiva che il diritto «vivente» della Suprema Corte era in grado di attivare.

A questo punto, allora, perché non ammettere che i principi eurounitari, promananti dalla Corte di giustizia, possano avere la stessa capacità ermeneutica e consentire, così, di attivare la latente potenzialità espansiva dell'art. 12, ultimo comma, dello Statuto del contribuente? In altri termini, i principi eurounitari non soltanto permeano il nostro ordinamento giuridico, ma possono essere considerati come «diritto vivente», e quindi criteri ermeneutici che consentono di attivare la potenzialità espansiva di norme dell'ordinamento domestico (14). Non è possibile affrontare in questa sede la questione di quali possano essere le norme dotate di questa potenzialità espansiva con riferimento all'istituto del contraddittorio endoprocedimentale tributario, ma certamente possiamo ritenere che una di esse è l'art. 12 più volte richiamato. Questa norma, se interpretata alla luce dei principi enunciati dalla Corte di Lussemburgo, che individuano nel previo contraddittorio un diritto fondamentale di ogni cittadino europeo, derivante dall'art. 41 della Carta di Nizza, potrebbe espandersi fino ad abbracciare tutti gli accertamenti e non soltanto quelli *in situ*.

Sarebbe interessante vedere a quali conclusione giungerebbe la Corte costituzionale se la questione venisse prospettata in questi termini.

Antonio Perrone

---

(13) Su questi temi si veda G. Ragucci, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.* 2015, 1217 ss.; M. Basilavecchia, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT - Riv. giur. trib.* 2015, 741 ss. Per un commento alla richiamata sent. n. 132/2015, si veda anche A. Giovannini, *Contraddittorio anticipato, invalidità dell'atto impositivo e rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto*, in questa *Rivista* 2015, 1182 ss.

(14) Sul processo di integrazione dei principi comunitari con il diritto nazionale si veda ampiamente E. Chiti, *Diritto amministrativo europeo*, Milano 2011.