

# Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria

\*\*\*

CONVEGNO in materia TRIBUTARIA

BOLOGNA 20-21/11/2015

\*\*\*

*Intrecci e conseguenze, sul diritto interno,  
delle pronunce delle CORTI Europee e Internazionali  
in materia Fiscale*

\*\*\*

Non di rado, ma ormai sempre più frequentemente, le Alte Magistrature dell'Unione ed estere giungono con le loro pronunce a mettere in seria discussione principi giuridici che i cultori del diritto mai avrebbero pensato che ciò potesse avvenire.

È vero che la nostra Carta Costituzionale afferma nelle sue basi fondamentali, in particolare all'art. 10 e all'art. 117, che l'ordinamento giuridico italiano si conforma alle norme di diritto internazionale generalmente riconosciute e che la potestà legislativa (dello Stato e delle Regioni) viene esercitata non solo nel rispetto della Costituzione ma anche dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

Altrettanto vero, però, è che, seppur tenendo ben in evidenza come la Corte Costituzionale con la nota teoria dei <<controlimiti>> abbia ammesso la prevalenza dell'ordinamento comunitario su quello dello Stato alla condizione, quale limite insuperabile all'ingresso e alla incidenza del diritto dell'Unione, che tale diritto non violi i principi fondamentali e i diritti inalienabili previsti e indicati dalla Costituzione (cfr. Corte Cost. n. 248/2007; n. 120/2014; n. 238/2014), di recente una pronuncia della Corte di Giustizia dell'Unione Europea – *Grande Sezione* -, in una

vertenza di natura penalfiscale (causa C-105/14 - caso **Taricco**), ha stabilito con chiarezza che “*una normativa nazionale in materia di prescrizione del reato che prevedeva che l’atto interruttivo verificatosi nell’ambito di procedimenti penali riguardanti frodi gravi in materia di IVA comportasse il prolungamento del termine di prescrizione di solo un quarto della sua durata iniziale, è idonea a pregiudicare gli obblighi imposti agli Stati membri dall’articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE nell’ipotesi in cui detta normativa nazionale impedisca di infliggere sanzioni effettive e dissuasive in un numero considerevole di casi di frode grave che ledono gli interessi finanziari dell’Unione, o in cui preveda, per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dello Stato membro interessato, termini di prescrizione più lunghi di quelli previsti per i casi di frode che ledono gli interessi finanziari dell’Unione, circostanze che spetta al giudice nazionale verificare*”.

Il Giudice di Lussemburgo, con un orientamento, peraltro, consolidato, puntualizza che soprattutto in base alle norme della direttiva 2006/112, gli Stati membri hanno non solo l’obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative idonee a garantire che l’IVA dovuta nei loro rispettivi territori sia interamente riscossa, ma devono anche lottare contro la frode (si veda, sentenza CGCE n. C-617/10; idem, n. C-132/2006 del 17/7/2008, **Commissione vs Italia**).

Logico corollario di tali approdi comporta che il giudice nazionale sia tenuto a dare piena efficacia all’articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE disapplicando, all’occorrenza, le disposizioni nazionali che abbiano per effetto di impedire allo Stato membro interessato di rispettare gli obblighi impostigli dall’articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE.

Inoltre, va aggiunto che lo stesso giudice nazionale (come quello Tributario) deve trarre da un conflitto tra disposizioni del proprio diritto interno e diritti garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, le necessarie conseguenze ovvero l'applicazione, nell'ambito della propria competenza, delle norme di diritto dell'Unione avendo esso giudice l'obbligo di garantire la piena efficacia di tali norme.

E all'occorrenza disapplicando, di propria iniziativa, qualsiasi disposizione contrastante della legislazione nazionale, anche posteriore, senza doverne chiedere o attendere la previa rimozione in via legislativa o mediante qualsiasi altro procedimento costituzionale (sentenza C-617/10 del 26/2/2013).

Non ha mancato di fare proprio il predetto esito della sentenza “*Taricco*”, la Suprema Corte, sez. terza penale (con motivazione ancora in essere), la quale con nota di decisione penale del 17/9/2015 si è pienamente adeguata al dictum della Corte Europea, in una fattispecie relativa ad un procedimento penale riguardante il reato di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni *soggettivamente* inesistenti al fine di evadere l'IVA.

Se, per un verso, si può essere in sintonia con la Corte di Cassazione, sebbene la dottrina penalistica abbia subito criticato tale interpretazione sottolineando comunque che la prescrizione è istituto di diritto sostanziale soggetto alla garanzia della legalità ex art. 25 Cost., si deve ricordare che la Corte d'Appello di Milano, in tempo coevo, ha, dall'altro verso, sollevato la questione di legittimità costituzionale sulla medesima situazione giuridica.

Come potrà pronunciarsi la Consulta, tra i *marosi* dei principi del diritto dell'Unione e del suo TFUE e l'innanzi citato criterio dei

<<controlimiti>>, non è certamente scontato: resta tuttavia il fatto (*direi*) incontroverso che fra l'incudine della Costituzione e il martello comunitario spesso, in mezzo, ci va a finire il cittadino che pure è CONTRIBUENTE, con le ovvie negative ricadute sulla certezza del diritto e, soprattutto, sul quotidiano rapporto giuridico Fisco-Contribuente improntato a buona fede e a reciproca leale collaborazione, principi questi ultimi presenti nello statuto del contribuente, che mai dovrebbero essere pregiudicati o addirittura condizionati: nemmeno in presenza di una ricorrente "necessità di fare cassa".

Lo sostiene, sotto altri aspetti comunque convergenti e a tutela dei soggetti cittadini europei tutti, anche il diritto dell'Unione Europea coi noti principi di effettività e di equivalenza per cui: ogni stato membro è tenuto a garantire che non sia impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (cfr. sentenza C-662/13 del 12/2/2015, *in cui si rievoca la certezza del diritto*); gli strumenti di tutela processuale per le situazioni soggettive riconosciute dal diritto comunitario non devono essere meno favorevoli di quelli per la protezione di situazioni soggettive riconosciute dall'ordinamento nazionale (v. sentenza *MyTrave*, C-291/03 del 6/10/2005).

Possono, in un certo qual modo, essere concetti lontani e troppo astratti, tuttavia quando la Corte di Giustizia dell'Unione viene chiamata a decidere non lascia dubbi sulla loro concreta e rigida attuazione, con decisioni talvolta inattese e insperate.

A)

Sentenze ECOTRADE ed EQUOLAND

La società *ECOTRADE*, in un giudizio proposto avverso l'Agenzia delle Entrate, lamenta che la Direttiva IVA non appone alcuna limitazione

temporale al diritto a detrazione posto che l'intero regime IVA, fondato sul principio della neutralità, è inteso ad assicurare al soggetto passivo questo fondamentale diritto, strutturale al sistema di tale imposta.

Di tal che, come nel caso di specie, laddove non vi sia stata una corretta registrazione delle operazioni intracomunitarie, la mancata osservanza della doppia registrazione nei registri acquisti-vendite non comporta la perdita del diritto a detrazione, essendo formalmente di segno opposto le suddette registrazioni, e tanto meno soggiace ad eventuale termine di decadenza biennale.

Di contro, replica il governo italiano il quale asserisce che il termine per l'accertamento e in rettifica dell'imposta può non essere uguale a quello concesso al soggetto passivo per esercitare il suo diritto a detrazione per ragioni pratiche ed obiettive, in considerazione del fatto che l'amministrazione abbisogna di un certo tempo per il controllo e la verifica della dichiarazione fiscale.

La soluzione della Corte europea consiste nella conferma delle tesi della parte pubblica con ciò affermando, in sostanza, che la sesta Direttiva non osta ad una normativa nazionale che preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione (*recte, entro il biennio dal momento della sussistenza del credito IVA*), purché siano osservati i principi di equivalenza e di effettività.

Non viola i principi di cui sopra il semplice fatto che l'amministrazione fiscale disponga, per procedere all'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto non assolta, di un termine che eccede quello concesso ai soggetti passivi per l'esercizio del loro diritto a detrazione.

Sulla diversità dei termini fra contribuente e Fisco, i Giudici dell'Unione hanno sempre fatto prevalere, forse, i più pregnanti interessi superiori dello Stato; però, si mostrano più favorevoli nei riguardi dello stesso contribuente allorché, come nel diritto interno (v. Dpr 633/72), venga sanzionata l'inosservanza di obblighi derivanti da formalità previste dalla normativa nazionale, da obblighi contabili e da dichiarazione col diniego del diritto a detrazione in caso di applicazione del regime dell'inversione contabile.

In egual misura, ma su una tematica particolare e vertente l'IVA di importazione, che è un diritto di confine, dà maggior forza alle suesposte considerazioni la sentenza *Equoland* (C-272/13).

Al di là del fatto che le norme ivi richiamate concernono la specifica operazione di merce d'importazione in deposito IVA, i principi di detta pronuncia vengono perfettamente esposti e spiegati, con chiarezza e dovizia di argomenti, in alcuni pronunciamenti della sezione tributaria della Corte di legittimità, all'udienza del 10/6/2015 (si veda, ex multis n. 16109/2015, Pres. Cicala – Rel. Conti).

Gli Ermellini spiegano, riportando il pensiero della CGCE, che sebbene sia certamente legittimo per uno Stato membro, al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione e di evitare l'evasione, prevedere nella propria normativa nazionale sanzioni appropriate, volte a penalizzare il mancato rispetto dell'obbligo di introdurre fisicamente una merce importata nel deposito fiscale, siffatte sanzioni non devono tuttavia eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi.

L'adempimento, tardivo, del versamento dell'IVA, in mancanza di un tentativo di frode o di danno al bilancio dello Stato, è tale da integrare

solo una violazione formale che non poteva rimettere in discussione il diritto a detrazione del soggetto passivo.

Di conseguenza, in considerazione del *ruolo preponderante che il diritto a detrazione occupa nel sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto*, **diretto a garantire la perfetta neutralità fiscale di tale imposta rispetto a tutte le attività economiche, poiché tale neutralità presuppone la facoltà per il soggetto passivo di detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche**, una sanzione consistente in un diniego del diritto a detrazione non è conforme alla sesta direttiva nel caso in cui non fossero accertati nessuna frode o danno per il bilancio dello Stato.

Concetti giuridici e considerazioni che portano, altresì, ad affermare che rispetto alla parte della sanzione irrogata, consistente in una maggiorazione dell'imposta secondo una percentuale forfettaria (nel caso di specie, il 30 per cento del tributo secondo quanto stabilito dall'art.13 D. Lgs. 471/97) “... *una siffatta modalità di determinazione dell'importo della sanzione - senza che sussista una possibilità di gradazione del medesimo - può eccedere quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare l'evasione ...*”.

Viene, così, introdotto un altro principio ovvero quello di proporzionalità, peraltro anche cardine che sorregge la Carta dei diritti dell'Unione Europea, secondo cui la determinazione in misura fissa della sanzione potrebbe non rispettare il principio anzidetto, avuto riguardo alla natura formale della violazione - e alla possibilità che il solo pagamento degli interessi moratori potrebbe costituire sanzione adeguata - e sempre che l'importo degli interessi moratori non corrisponda all'importo del tributo detraibile.

Si è prontamente adeguata a tali giusti principi sempre la Suprema Corte (sez. Trib. n. 19427 del 30/9/2015) che in maniera granitica asserisce che la mancata osservanza dei requisiti formali del diritto a detrazione non determina la perdita del diritto medesimo da parte del contribuente, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti.

Nel caso specifico, pur in mancanza della regolare tenuta del registro IVA cartaceo, in ordine alla totale o parziale inattendibilità dei dati indicati nelle altre scritture contabili ed esposti nella dichiarazione IVA dell'anno 2003 ed all'inesistenza del costo o dell'acquisto, non assume rilevanza la violazione dell'obbligo di annotazione progressiva delle fatture passive nel registro degli acquisti (art. 25 Dpr n.633/1972) perché non ha inciso sulla prova della esistenza delle condizioni essenziali per l'esercizio del diritto a detrazione (cfr. Cass. n. 11168/2014; n. 7576/2015).

Queste conclusioni cui perviene, come si vede, il Giudice di legittimità sono state, in tempi precedenti, condivise dalla giurisprudenza delle CC.TT..

In particolare, la CTP di Parma, con le pronunce nn. 55/09/2010 e n. 73/06/13, ha (aveva) già applicato gli orientamenti sopra illustrati.

Nel primo caso, ha disapplicato le sanzioni irrogate in materia IVA in merito ad una controversia relativa a prestazioni di servizi effettuate da un soggetto italiano nei confronti di un soggetto comunitario.

Il Giudice di prime cure interpreta la normativa comunitaria richiamando, fra l'altro, il fatto che la fattura emessa non è stata assoggettata ad IVA per effetto dell'art. 7 co. 4 Dpr 633/72 e che, comunque, siccome i soggetti, attivo e passivo, erano imprenditori, l'IVA richiesta dall'Ufficio impositore sarebbe stata in ogni caso versata e,



successivamente, portata in detrazione sulla base del principio di neutralità della predetta imposta.

Nel secondo, il Giudice parmense, rievoca la dovuta osservanza del principio di effettività comunitario, rilevando che non è consentito al fine di esercitare il diritto ad ottenere agevolazioni in materia IVA adottare adempimenti non previsti dalla normativa o richiesti dalla P.A. da poter precludere o rendere disagevole quel diritto.

## **B)**

### *Sentenze SOPROPE' e KAMINO*

Rimanendo in ambito comunitario, nello specifico campo dei tributi, dal 2008, anno della pronuncia (C-349/07), il noto principio della obbligatorietà del contraddittorio preventivo, a mente del quale il rispetto dei diritti della difesa impone che ogni destinatario di una decisione che incide sensibilmente sui suoi interessi abbia il diritto di essere ascoltato, ossia che possa manifestare utilmente il proprio punto di vista, è stato considerato e ritenuto un elemento essenziale di ogni procedimento amministrativo tributario.

La ratio del citato principio consta nell'essere messo il destinatario di una decisione che va ad incidere matrimonialmente gli interessi di un soggetto, in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata, allo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso.

Deve, in pratica, essere assicurata una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, di modo che la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire all'Amministrazione di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la

decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro.

Si tratta di regola iuris conforme alla prescrizioni del diritto comunitario, e ciò implica, in punto di diritto, l'obbligo per l'Amministrazione di esaminare, **con tutta l'attenzione necessaria** (*parole utilizzate dalla Corte Europea*), le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta.

Di tale orientamento, vertente per l'appunto sulla applicazione rigorosa del contraddittorio fra contribuente e Fisco, la CTP di Parma, con la sentenza n. 94/06 del 22/11/2013, ha espresso alcune valutazioni sull'argomento, peraltro in sintonia con una pronuncia della S.C. di pari periodo temporale (cfr. Cass. n. 24739/2013), con cui si è precisato che *il contraddittorio deve avere carattere di effettività sostanziale e non formalistica*.

Ciò sta a significare che <<il contraddittorio ha una funzione di garanzia per le rispettive parti in gioco, il Contribuente e l'Erario, passando da una fase statica ad una dinamica; non può considerarsi il contraddittorio come una sorta di scatola vuota in cui il contribuente rappresenta asetticamente la propria situazione aziendale senza addurre argomenti e fatti concreti ovvero l'Ufficio si limita ad accettare documenti contabili richiesti con l'invito al contraddittorio con eventuale memoria illustrativa, redigendo un verbale di comparizione; e nulla più>>.

Del che è affetto da nullità insanabile un atto di accertamento tributario, a prescindere da ogni valutazione in merito alle difese che il contribuente avrebbe potuto svolgere, se non preceduto da idoneo contraddittorio. (ex pluribus, v. Cass. n. 14105/2010).

In concreto, il senso compiuto di tale ultimo principio sfocia nell'obbligo, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di **dover materialmente ascoltare** il contribuente in caso di accertamento produttivo di effetti rilevanti nella sfera giuridica del destinatario dell'atto, onde consentire il contribuente di potere manifestare il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Ufficio intende fondare la sua decisione.

Ma, come può capitare nel diritto, una sorta di “*doccia fredda giuridica*”, sebbene ormai soprattutto la strada sembrava tracciata e non bisognevole di altri chiarimenti sulle conseguenze dell'inosservanza del contraddittorio, proviene, invece, dal cambio di rotta della stessa Corte Europea.

Con la sentenza ***Kamino*** (C-129/13 del 3/7/2014), pur ribadendo il principio per cui sono violati i diritti della difesa e di ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, quand'anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione ex post, il Giudice di Lussemburgo, al suo terzo punto del dispositivo, demanda al Giudice nazionale ogni verifica circa le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di questi diritti.

Infatti, dispone che “*Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di*

*tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.*”

Si tratta, dunque, di accertare, con un apprezzamento postumo a carico del giudice di merito, se anche in assenza di contraddittorio procedimentale o di mancata valutazione delle osservazioni proposte dal contribuente, tale *modus operandi* avrebbe condizionato oppure indotto l'Amministrazione a non adottare, il provvedimento lesivo della sfera patrimoniale del medesimo contribuente.

Questo *revirement*, però, da subito **non** ha avuto una sua piena adesione, tanto che prima le SS.UU. (sentenza rel. Botta, n. 19967/2014: in tema di iscrizione ipotecaria) seguita dalla sezione VI<sup>^</sup>, n. 20352/15, hanno sancito, senza alcuna ipotesi di incertezza, che “la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata 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", al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili”.

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..

L'estensore della pronuncia delle SS.UU., inoltre, fa proprio l'estrema essenza del principio de quo e ne trascrive il passaggio: <<**Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento** è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa

nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione; il paragrafo 2 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>>.

Fin qui, come detto, la giurisprudenza nomofilattica si discosta dal nuovo orientamento europeo sul tema del contraddittorio, restando rigorosamente ancorata alla forma, se in tal modo si può argomentare, della necessità del contraddittorio, nelle sue più ampie forme, e discostandosi, invece, dal nuovo corso ben più “*sostanzializzato*” del Giudice comunitario.

Con recentissime posteriori sentenze della sezione semplice della S.C., però, il clima più favorevole al contribuente è mutato, al punto che (cfr. Cass. nn. 6232/15; 18370/15; 21616/15) laddove, ad esempio, si discute di utilizzazione di movimenti bancari, i Collegi della sezione tributaria specificano che “nel quadro istituzionale e normativo generale disegnato dalla Costituzione (art. 97) il principio di legalità dell'azione amministrativa declina il potere pubblico esclusivamente in termini di esercizio tipico e formale (Cass. 959-960- 961/15; v. Sez. U, 4648/10)”.

Così ogni enfaticizzazione dell'orientamento espresso dalla Corte di giustizia sul caso *Sopropè*, non può che fare i conti con le precisazioni contenute nelle successive decisioni sul caso *Sabou* e soprattutto sul caso *Kamino*; quest'ultima pronuncia, infatti, dà copertura comunitaria al principio gius-pubblicistico di strumentalità delle forme (Cass. n. 992/15; v. anche n. 5518/13) e chiarisce che “*il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nei valutare le*

*conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso*".

Le conseguenze che si ritraggono dal nuovo orientamento, ormai in via di consolidamento, comportano un evidente e considerevole sbilanciamento del potere accertativo in capo (e a favore dell') all'Amministrazione la quale potrà, anche, discostarsi proceduralmente dalla necessità o meno di attivare il contraddittorio, dovendo, di contro, il contribuente dover dimostrare, con rovesciamento dell'onere della prova, che quel provvedimento impositivo emesso "ante tempus" avrebbe avuto o potuto aver un esito diverso e confacente con i propri interessi, se l'Ufficio finanziario avesse instaurato il contraddittorio.

Restano, in ogni caso, ferme quelle procedure di accertamento nelle quali il legislatore ha imposto l'obbligo del contraddittorio, a pena di nullità di inammissibilità dell'atto impositivo: trattasi, in via esemplificativa, del cd. accertamento da "redditometro"; del controllo formale ex art. 36 ter co. 4° Dpr 600/73 (v. Cass. n. 15311/2014); dell'abrogato art. 37 bis TUA, ad opera del D. Lgs. n. 128/2015; dell'art. 6 u.c. dello Statuto del contribuente; e di altre particolari circostanze.

Vi rientra in queste casi, seppur non specificatamente previsto dalla normativa di riferimento, anche l'accertamento mediante standard (o di studi di settore) relativamente al quale la nota sentenza delle SS.UU. n. 26635/2009 hanno ritenuto il contraddittorio endo-procedimentale come un

elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa.

Pertanto, solo in casi come quelli or ora elencati, il baluardo dell'imprescindibilità del contraddittorio non può, per il momento, essere trascurato e disatteso dall'Amministrazione; certo è, però, che alla luce dell'ammorbidente del principio della partecipazione al procedimento la sentenza *Kamino* e le nuove ultime pronunce della S.C. rischiano di rendere superabile l'obbligatorietà del menzionato contraddittorio.

Ed è facile, in un certo qual modo, per far ciò agganciarsi ad una norma di legge, quella sul procedimento amministrativo e della trasparenza amministrativa (L. 241/90, modificata da L. 15/2005).

Sufficiente, sarebbe evocare l'applicazione dell'art. 21 octies per cui, al comma 2°, 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 provvedimento amministrativo non è comunque annullabile per mancata comunicazione dell'avvio del procedimento qualora l'amministrazione dimostri in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Certo è che la disposizione suddetta addossa all'amministrazione l'onere di provare a posteriori che il provvedimento non avrebbe avuto un esito diverso, ma pure certo è che l'inciso finale coincide col dictum della sentenza *Kamino* (e degli arresti della Corte di Cassazione, ex ante citati), con la differenza, in pejus, che in ordine alla materia fiscale non sembra che debba essere il Fisco a doversi giustificare.

Questa ipotesi, di dare ingresso alle norme sul procedimento amministrativo, non appare condivisibile per due ragioni.

La prima la offre una pregevole recente sentenza della sezione tributaria civile (n. 18448/15 del 30 settembre – est. Olivieri) affermando che la normativa tributaria costituisce un sottosistema del diritto amministrativo in relazione di “*species ad genus*”, con la conseguenza che, le norme che regolano il procedimento amministrativo trovano applicazione nel sottosistema, nei limiti in cui non siano derogate od incompatibili con le norme di diritto tributario che disciplinano il procedimento impositivo.

Ne trae la conclusione, poi, la Corte in ordine alla nullità cd. virtuale dei provvedimenti tributari, sintomatici di invalidità dei medesimi, derivata dalla riforma del 2005 (ex lege n. 15/2005) volta a dare certezza e stabilità al procedimento amministrativo, che la tesi di allineamento del diritto tributario a quello amministrativo non appaiono così vicine e osmotiche in quanto – e ne dà atto - *sembra manifestarsi recentemente una parziale apertura, in relazione alla violazione di "principi fondamentali" di rilevanza costituzionale contemplati dalle norme di cui alla legge n. 212/2000* (Corte Cass. Sez. Unite, Sentenza n. 18184 del 29/07/2013; id. Sezioni Unite, Sentenza n. 19667 del 18/09/2014).

La seconda, invece, proviene in modo pacifico da una delle norme più importanti della legge 212/2000, indicata nell’art. 10 come <<**tutela dell’affidamento e della buona fede**>>, e che dispone che i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della (*ndr: leale*) collaborazione e della buona fede.

In costanza di questi criteri di comportamento, (v. anche Cass. n. 9308/2013 – est. Botta) la S.C. riafferma come il principio della tutela del



legittimo affidamento del cittadino, reso esplicito in materia tributaria dall'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, trovando origine nei principi affermati dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., è immanente in tutti i rapporti di diritto pubblico e costituisce uno dei fondamenti dello Stato di diritto nelle sue diverse articolazioni, limitandone l'attività legislativa ed amministrativa.

Dunque, la specificità dell'ambito tributario rispetto alle norme amministrative può ancora consentire di ritenere qualificabile come vulnus, non colmabile a posteriori, l'omissione del contraddittorio (endoprocedimentale) da parte dell'Amministrazione fiscale.

\*\*\* \*\*

### *Riflessioni Finali e Spunti di Studio*

Seppur con qualche diversa decisione (v. Cass. n. 20771/2013 e n. 14767/2015 – est. Perrino A.M.), i precetti della Corte Europea, in materia di IVA – quale imposta armonizzata per eccellenza – sono ormai recepiti dalla giurisprudenza e le pronunce sopra illustrate lo dimostrano a pieno titolo.

Vale la pena ricordare che l'inosservanza da parte del contribuente delle formalità prescritte dalla normativa nazionale, (ad esempio, l'obbligo di emettere autofattura), non può privarlo del suo diritto a detrazione, giacché **il principio di neutralità fiscale esige** che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali siano stati soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano omessi dai soggetti passivi (CGCE C-95/07).

Parimenti, i provvedimenti adottati dagli Stati membri affinché i soggetti passivi assolvano agli obblighi di dichiarazione e di pagamento o agli altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta

riscossione dell'imposta e ad evitare le frodi, non possono essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione **il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto**.

Allora, una prassi di rettifica e di accertamento che sanziona l'inosservanza, ad opera del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione, eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di 5 tali obblighi ai sensi dell'art. 22, n. 7, della sesta direttiva.

Sicché, con una visione più aperta e non rivolta all'adozione di provvedimenti contestativi ipso iure, non si valuta più l'assenza di malafede, che viene in considerazione quando il contribuente tenti di ottenere un indebito vantaggio fiscale, quanto piuttosto la sussistenza della **buona fede del comportamento** tenuto nel suo agire fiscale. (così, sentenza C-590/13 – *Idexx Laboratoires Italia*)

Ne consegue, altresì, che anche sotto l'aspetto sanzionatorio, non vietato dal diritto dell'Unione e teso a preservare il più efficacemente possibile gli interessi dell'Erario (CGCE n. C-499/13), si dovrà d'ora innanzi, sempre più, dare maggior osservanza al principio di proporzionalità nell'irrogazione delle sanzioni tenendo conto della natura e della gravità dell'infrazione sanzionata nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione (CGCE nn. C-259/12; C-499/13).

In sintesi, gli indirizzi interpretativi in ordine all'IVA esposti consegnano all'interprete e pure al legislatore nazionale, senza ombra di dubbio, una serie di punti fermi:

il primo, concernente il principio di neutralità dell'IVA, che in nessun caso, può essere disatteso;

un secondo, relativo a dare sempre più valore alla sostanza e sempre meno alla forma, allorché si tratta di esaminare questioni IVA;

ancora, un terzo, riguardante una spinta e più moderna valutazione del profilo sanzionatorio, peraltro già inserito nel D. Lgs. 472/97 (art. 6 comma 5-bis).

Su quest'ultimo punto, addirittura, la Suprema Corte romana giunge al culmine dell'applicazione degli insegnamenti della CGCE e (v. Cass. n. 14767/2015) disapplica, nel caso esaminato, la sanzione irrogata e determinata secondo il criterio della forbice dal cento al duecento per cento.

Non ha la stessa convergenza, rispetto alle suesposte posizioni così granitiche in materia IVA, il più volte menzionato principio del contraddittorio, secondo le sue varie prospettive, che per la CGCE appare non essere elemento di diritto e di principio ineludibile e insuperabile, ai fini della legittimità di tutto il procedimento amministrativo e del conseguente provvedimento (impositivo).

Eppure, le sentenze della citata Corte sono state emesse su fattispecie inerenti tributi doganali e quindi riconducibili, e in analogia, ad imposte armonizzate e riportabili anche ai tributi interni.

Il ripensamento attuato con la sentenza *Kamino* è, per certi aspetti, da considerarsi quasi inverosimile, soprattutto dopo che, comunque, si è confermata l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo, poggiando questo su principi inalienabili sanciti dalla Carta dei diritti dell'Unione Europea.

Certo è che se la Corte avesse mantenuto fermo e inalterato il precedente dictum (sentenza *Sopropé*), con molta probabilità ciò avrebbe avuto ripercussioni pesanti e incidenti nei confronti dell'operato della Pubblica amministrazione, laddove essa non avesse rigidamente rispettato l'onere del contraddittorio, in particolare per tributi differenti dall'IVA.

Del resto, come già indicato, le SS.UU., in via generale per ogni tipo di tributo, hanno proprio stabilito l'essenzialità dell'obbligo del contraddittorio, con le note conseguenze negative per l'atto impositivo.

Riassumendo e volendo esprimere matematicamente una sorta di equazione giuridica, si può ben concludere che:

- 1) con tributi strettamente comunitari, la sostanza prevale sulla forma;
- 2) quando, invece, alcuni concetti primari di natura europea possono, ipoteticamente, avere negativa o pregiudiziale influenza su procedimenti e sull'operato della Pubblica amministrazione di ogni singolo stato membro, detti concetti si affievoliscono e la rigida osservanza degli stessi non costituisce più motivo di nullità o di annullabilità del provvedimento.

\*\*\*

Nell'accingermi a definitiva chiusura, affido a coloro che hanno avuto, fino a questo punto, la pazienza di leggermi una querelle giuridico-interpretativa che - allo stato e va riconosciuto -, è univoca e consolidata.

La specifica fattispecie consta nella seguente tematica: è legittimo o meno, in ambito IVA, che il soggetto IVA che effettua operazioni esenti e/o, in parte assoggettate ad imposta, possa portare (o non portare) in detrazione l'IVA assolta in base ad una percentuale di detraibilità stabilita secondo un determinato rapporto fra operazioni IVA e operazioni esenti, così e come previsto dagli artt. 19 e 19 bis ex Dpr 633/72?

Come detto, la CGCE (di recente, C-560/11 del 13/12/2012, Debiasi – su rinvio pregiudiziale della CTP di Parma) ha deciso, in relazione agli artt. 17, 2 e 19 della Direttiva IVA rispetto alla normativa interna (artt. 19 e 19 bis Dpr 633/72), che i primi articoli “*devono essere interpretati nel senso che essi **non ostano** ad una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, la quale non autorizzi la detrazione dell’imposta sul valore aggiunto pagata a monte per l’acquisto di beni e servizi utilizzati ai fini di attività esenti e che preveda, di conseguenza, che il diritto alla detrazione dell’imposta suddetta di un soggetto passivo misto venga calcolato sulla base di un pro-rata corrispondente al rapporto tra l’ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione e l’ammontare complessivo delle operazioni effettuate nel corso dell’anno, ivi comprese le prestazioni medico-sanitarie esenti*”.

Tali affermazioni, però, che sembrano chiudere per sempre la possibilità per il contribuente (medico taliano) di poter sperare, forse, in un futuro prossimo, che venga rivista la tesi di non poter detrarre l’IVA assolta sugli acquisti, non paiono poi così definitive, atteso che la stessa Corte di Lussemburgo, nelle motivazioni della predetta pronuncia, *en passant* un dubbio se lo pone e lo dichiara senza equivoci: <<...non rinvenendosi allo stato altri elementi e ulteriori circostanze in diritto che possano dare adito ad una diversa e altra interpretazione sullo specifico argomento...>>.

In primis, deve riaffermarsi il principio per cui il sistema comune dell’IVA deve garantire la perfetta neutralità per quanto riguarda l’onere fiscale di tutte le attività economiche, quali che siano le loro finalità o i loro risultati, purché tali attività siano esse stesse assoggettate, **in linea di principio**, all’IVA (fra le tante, CGCE 29/10/2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08).

Viene ribadito, senza possibili incertezze interpretative, anche recentissimamente con la sentenza *Saudacor* del 29/10/2015 che qualsiasi attività economica è, in linea di principio, imponibile, posto che tale è il sistema e la finalità della Direttiva 2006/112.

La circostanza in base alla quale il legislatore, anche comunitario, disponga per ragioni di politica sociale di mandare esenti da IVA, ma pur sempre rientranti nel campo di applicabilità della stessa, determinate attività commerciali o professionali non può avere effetti contrari allo spirito intimo della stessa Direttiva IVA, stante il fatto mai controverso secondo il quale – *appunto per il sacro principio di neutralità* – l’IVA deve gravare unicamente sul consumatore finale.

Seguendo l’orientamento della Corte, il medico, per effetto dell’art. 10 Legge Iva italiana, diverrebbe esso stesso un consumatore finale e questo mal si addice alle conclusioni cui sono pervenute le sentenze *Ecotrade* ed *Equoland*.

Secondariamente, deve altresì rammentarsi che la specifica norma di cui all’art. 131 della Direttiva 112/2006 dispone che le esenzioni si applicano ... *per assicurare la corretta applicazione delle medesime esenzioni e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso*.

Del resto, la *regula iuris*, contenuta nell’art. 2 chiarisce che sono soggette all’IVA ... *le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale*.

Se il legislatore europeo ha ritenuto che quella regola, per svariate ragioni di diversa natura giuridica, possa subire una deroga, appare incomprensibile che tale deroga comporti un ingiustificato divieto di portare in detrazione l’IVA pagata a monte.

Peraltro, precisa l'art. 168 della ridetta Direttiva 112/2006 che nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il **diritto**, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo.

La acuta motivazione che utilizza la Corte di Giustizia, ovvero che solo per le operazioni soggette ad IVA è consentita una normale e ordinaria detrazione dell'imposta mentre per le operazioni esenti questo sistema – di fatto – è precluso, potrebbe essere rimessa in discussione proprio per il fatto che le prestazioni di servizi (ad esempio, le professioni mediche: art. 132) comunque rientrano fra le operazioni previste nel citato art. 2.

Potrebbe, poi anche, ipotizzarsi, in campo costituzionale, per la norma interna (ex artt. 19 e 19 bis Dpr 633/72) un non peregrino profilo di illegittimità costituzionale per violazione dei principi di ragionevolezza e proporzionalità, sui quali, ancora di recente – n. 216/2015 -, la Corte Costituzionale ha rinnovato il loro rigido rispetto.

Irragionevole, nel senso di colui che non sottomette la *ragione all'esperienza* (Marta Cartabia, “I principi di ragionevolezza e proporzionalità nella giurisprudenza costituzionale italiana”), può ritenersi la preclusione, di fatto, nei riguardi delle attività economiche indicate nelle fattispecie previste dall'art. 10 Dpr IVA poiché esenti, di poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto di beni e di servizi.

La Suprema Corte, per vero, in maniera uniforme si è adeguata alle decisioni della CGCE (v. ex multis, Cass. n. 17169/2015), ma il richiamo

alla conformità a Costituzione dell'art. 19 Dpr 633/72 (sul punto, v. Cass. n. 7209/2015) non appare condivisibile.

L'ordinanza della Consulta, n. 25/2010 – rel. Gallo, non affronta esplicitamente la questione ad essa presentata in quanto ne dichiara la manifesta inammissibilità per carenza motivazionale e non la infondatezza, il che potrebbe riaprire la porta ad una nuova interrogazione in subjecta materia al Giudice delle leggi.

Ivano Bandini