

Il contraddittorio endoprocedimentale in attesa della Corte costituzionale: spunti ricostruttivi alla luce della giurisprudenza comunitaria

Sommario: **1.** *Premessa.* – **2.** *I termini della questione.* - **3.** *Il perimetro di applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 nella prevalente (e più recente) giurisprudenza della Cassazione.* – **4.** *Le singole, e speciali, “regole di azione” che affermano il diritto del contribuente ad essere previamente sentito.* – **5.** *L'assenza della regola del contraddittorio preventivo rispetto a talune fattispecie di esercizio della potestà amministrativa d'imposizione (riferita a tributi non armonizzati), quale conseguenza della ricostruzione delle sezioni unite del 2015. Profili critici.* - **6.** *Una possibile composizione delle contraddizioni derivanti dalla ricostruzione delle ss.uu. del 2015.* – **7.** *Irrelevanza dei limiti all'analogia.* – **8.** *La distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati.* – **9.** *(Segue): e la sua (scarsa) significatività ai fini dell'applicazione del principio (comunitario) del contraddittorio preventivo.* - **10.** *Alcuni spunti ricostruttivi forniti dalla giurisprudenza comunitaria in tema di divieto di abuso del diritto.* – **11.** *(Segue): le ricadute anche nella prospettiva interna.* - **12.** *Conclusioni.*

1. Premessa.

Il tema del contraddittorio endoprocedimentale è senz'altro, e da tempo, al centro del dibattito, sia in sede dottrinale che giurisprudenziale. Ciò nonostante, quanto meno a parere di chi scrive, esso non ha ancora raggiunto un grado di maturazione che possa dirsi “definitivo” o, comunque, sufficientemente stabile.

Difatti, pur non essendo questa la sede ove soffermarsi a dar conto di tale dibattito, ampiamente noto anche nel suo sviluppo diacronico, è possibile ricordare che, specie con riferimento alla regola posta dall'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (statuto dei diritti del contribuente), questa, dopo una prima fase di sostanziale sottovalutazione da parte della giurisprudenza¹, è stata poi così intensamente recuperata sino ad assurgere a vero e proprio parametro generale (ed immanente) alla stregua del quale valutare la legittimità dell'atto di accertamento che non abbia tenuto in debito conto le ragioni che il contribuente avrebbe potuto addurre se fosse stato messo, dall'amministrazione finanziaria precedente, in condizione di prospettare prima di ricevere la notificazione dell'atto stesso².

¹ Fase questa durata fino ai primi anni della seconda decade del nuovo millennio.

² Come accade nel caso di avvisi di accertamento notificati *ante tempus*.

Ebbene, proprio quando quest'ultima giurisprudenza "recuperatrice" sembrava destinata a consolidarsi, è intervenuto l'ormai notorio arresto delle Sezioni Unite (cfr. Cass., ss.uu., 9 dicembre 2015, n. 24823) che ha obiettivamente rimensionato la *vis expansiva* che era stata nel frattempo attribuita alla regola portata dal surrichiamato art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000.

Più in particolare, quest'ultima giurisprudenza di legittimità (che merita comunque di essere sin da ora richiamata nei suoi esiti conclusivi a vantaggio di quanto si dirà appresso), in estrema sintesi, nel mentre ha riconosciuto l'esistenza di un principio generale – di matrice comunitaria – che afferma il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo limitatamente all'ambito di applicazione dell'*acquis communautaire* (dalla Corte ritenuto coincidere con i tributi cc.dd. "armonizzati"), ha per contro affermato che la summenzionata regola statutaria, di cui all'art. 12, comma 7, trova applicazione solamente con riferimento alle ipotesi di verifiche fiscali (a mente del comma 1 del predetto art. 12) svolte nei locali destinati all'esercizio di attività e non può, in nessun modo, riconoscersi come espressiva di un (inesistente) principio generale operante (anche) con riferimento al novero dei tributi cc.dd. "non armonizzati".

E'altrettanto noto che una simile ed articolata ricostruzione – per quanto rigorosa e attenta al dato normativo – non scongiura (anzi, forse si presta a dar luogo ad) esiti che, talvolta, finiscono per assumere caratteri di asistematicità, irrazionalità e, financo, di irragionevole discriminatorietà. Tanto è vero che, in seguito, sono state prospettate plurime questioni di legittimità costituzionale.

Tuttavia la Corte costituzionale, con le ordinanze nn. 187, 188 e 189, tutte depositate in data 13 luglio 2017, ha dichiarato manifestamente inammissibili le questioni sollevate, con riferimento all'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, rispetto ai parametri costituiti dagli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione.

Più in particolare, secondo la Consulta, i giudici remittenti non avrebbero adeguatamente descritto le varie fattispecie oggetto dei rispettivi giudizi principali, in guisa tale da non consentire al Giudice delle leggi la

necessaria verifica della rilevanza di ogni singola questione all'interno del rispettivo giudizio *a quo*.

Se dunque, (almeno) per il momento, è stato scongiurato l'intervento della Corte costituzionale sul tema, non è difficile profetizzare che, anche in ragione dell'ampiezza e dell'intensità assunte dal dibattito sull'argomento, potrebbero ben presto essere sollevate ulteriori questioni di costituzionalità che, se più attentamente prospettate anche alla luce delle ordinanze sopra richiamate, non potranno evitare alla Consulta di prendere posizione sull'argomento.

Peraltro, sotto un diverso profilo, nel quadro dell'auspicato aggiornamento dello statuto dei diritti del contribuente, devono anche registrarsi alcune pulsioni indirizzate ad affermare normativamente l'esistenza di un qualche principio generale che imponga all'a.f. il rispetto del diritto del contribuente di essere sentito prima che allo stesso sia notificato un atto di accertamento.

Pertanto, alla luce dell'ora descritto contesto di riferimento, come accennato non ancora del tutto stabilizzatosi, in attesa che la Corte costituzionale torni a pronunciarsi sull'argomento e prima ancora che il legislatore ritenga di intervenire, stante la numerosità delle questioni che – pressoché quotidianamente – vengono sollevate avanti ai giudici tributari della Penisola, si è cercato in questa sede di verificare se, alla stregua del dato normativo vigente – peraltro da applicarsi alla luce delle regole e dei principi che governano l'ermeneutica della nostra materia – possa prospettarsi il superamento di alcune delle accennate aporie che la giurisprudenza di legittimità – con l'arresto a Sezioni Unite sopra richiamato – inevitabilmente finisce per porre all'attenzione dell'interprete.

Quanto al metodo, in questo esercizio di “ortopedia legislativa”, o meglio, più dottamente, in chiave di interpretazione adeguatrice, si è ritenuto di rovesciare l'approccio (invero usualmente impiegato) consistente nella previa dimostrazione dell'esistenza di un principio generale che affermi, anche all'interno del nostro ordinamento, il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale; diversamente, si è ritenuto di procedere muovendo dalle più vistose aporie che la ricostruzione delle Sezioni Unite senz'altro pone

all'interprete con riferimento all'art. 12, comma 7, della legge n. 212, per poi verificare se, anche alla luce dei principi elaborati dalla giurisprudenza comunitaria, possa prospettarsene il superamento, e ciò anche senza necessariamente presupporre (ovvero dimostrare) l'esistenza – all'interno del nostro ordinamento – di un principio, ovvero di una regola generale, che imponga all'Ufficio di sentire il contribuente prima di notificare ad esso un qualche provvedimento impositivo.

2. I termini della questione.

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

Per completezza, quanto alle conseguenze della violazione del principio (immanente) in discorso, quest'ultima giurisprudenza – a differenza della precedente – precisa poi che, con riferimento al novero dei tributi armonizzati (per il quale il principio trova generale applicazione), il contribuente è tenuto a dimostrare che, se il contraddittorio si fosse svolto, il procedimento avrebbe

³ Nello stesso senso si veda anche la più recente Cass. 22 agosto 2017, ord., n. 20267.

potuto (anche astrattamente) comportare un risultato utilmente diverso per il destinatario dell'atto (è la tesi della c.d. "utilità")⁴. Solo in tal caso potrà così farsi valere l'illegittimità dell'atto.

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

Peraltro, sul tema del contraddittorio endoprocedimentale si è altresì misurata gran parte della dottrina tributaria, in prevalenza schierata per l'affermazione dell'esistenza di un principio generale ed immanente secondo cui il contraddittorio preventivo sarebbe in ogni caso obbligatorio, a prescindere dalla derivazione comunitaria, o meno, del singolo prelievo. A tale conclusione, come noto, si ritiene di poter giungere valorizzando l'interpretazione del dato positivo, oltre che in senso costituzionalmente orientato⁵, anche in senso "comunitariamente orientato"⁶ e ciò, in particolare, facendo leva sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE⁷.

⁴ In altre parole, il contribuente è chiamato a dimostrare che la mancata attuazione del contraddittorio ha pregiudicato, ovvero limitato (anche in termini di efficacia), le difese del contribuente medesimo in relazione al contenuto dell'atto di accertamento.

⁵ In tal senso sembra potersi leggere A. FANTOZZI, *E' già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 24 maggio 2016, il quale ritiene che il richiamo (fatto dall'art. 12, comma 7) al p.v.c. non abbia altra funzione che ancorare ad un atto formale la rappresentazione della posizione dell'ufficio (posizione che potrebbe alternativamente essere espressa anche attraverso un verbale di risposta ai quesiti o ai questionari), così da poter poi innescare il confronto con il contribuente.

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

⁷ In tal senso, sembra, la stessa Corte cost. nella sentenza n. 132 del 26 maggio 2015 ove, per l'appunto, viene richiamata la giurisprudenza comunitaria (Corte Giust., sent. 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé* e Corte Giust., sent. 3 luglio 2014, causa C-130/13, *Kamino*).

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

Come accennato, ritenendo di principiare dall'esame dell'ambito di applicazione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, occorre tener conto che l'ormai prevalente (e più recente) giurisprudenza di legittimità, sulla base di un'interpretazione quanto mai aderente al dato letterale, ritiene la norma in parola riferibile agli accertamenti conseguenti ad "accessi", "ispezioni" e "verifiche fiscali" svolti "nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali" (cfr. art. 12, comma 1, della legge n. 212/2000), tanto è vero che lo stesso comma 7 del medesimo art. 12 afferma il diritto del contribuente di controdedurre (solo) "dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo"⁸.

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

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

⁸ Cfr., tra le tante, Cass., ss.uu. civ., 9 dicembre 2015, n. 24823, secondo cui l'ordinamento non offre spunti positivi per postulare l'esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale. Anzi, a parere della stessa S.C., le garanzie di cui all'art. 2, comma 7, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove è esercitata l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente (nello stesso senso si vedano: Cass. n. 26316/2010, Cass. n. 21391/2014, Cass. n. 15583/2014, Cass. n. 13588/2014, Cass. n. 7598/2014, Cass. n. 25515/2015, 2360/2013, Cass. n. 446/2013, Cass. n. 16354/2012, con l'eccezione di Cass. n. 2594/14) e ciò indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia o meno comportato la constatazione di violazioni fiscali (cfr. Cass., 15010/2014, Cass. n. 9424/2014, Cass. n. 5374/2014, Cass. n. 2593/2014, Cass. n. 20770/2013, Cass. n. 10381/11).

riscontrabile nella peculiarità stessa di tali verifiche, in quanto caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali⁹.

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

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

Più in particolare, come appunto ritenuto dalla menzionata giurisprudenza, in aggiunta alle fattispecie ricomprese nella clausola – che potremmo anche definire – “quasi generale” costituita dall'art. 12, comma 7, più volte richiamato, occorre dare atto che esistono nel nostro ordinamento alquanto speciali clausole (*rectius*: regole di azione) che, seppur a condizioni e con modalità differenti fra loro, affermano, di volta in volta, in rapporto cioè a specifiche ipotesi, il diritto del contribuente ad essere previamente sentito. Basti pensare, ad esempio, agli accertamenti c.d. “standardizzati” (perché fondati su parametri o su studi di settore)¹⁰, ovvero a quelli in materia di iscrizioni ipotecarie¹¹, o a quelli in materia di abuso del diritto¹², o ancora in tema di

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

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

¹¹ Art. 77, comma 2-bis, d.p.r. n. 602/1973.

iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni¹³, come pure da iscrizioni a ruolo ex artt. 36-*bis* e 36-*ter* del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 600, ovvero all'accertamento sintetico del reddito complessivo netto ai fini dell'Irpef¹⁴, o ancora all'accertamento con cui si contesti la deducibilità di componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in stati o territori a regime fiscale privilegiato¹⁵, ovvero, infine, all'accertamento in materia di tributi doganali¹⁶.

Ebbene, come accennato, da un così articolato quadro la giurisprudenza di legittimità ha dedotto la mancanza di una clausola generale – diversa da quella di cui al più volte richiamato art. 12, comma 7, dello statuto – da cui possa ricavarsi l'esistenza di un principio, generale ed immanente, che affermi l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale¹⁷. Invero, secondo la predetta ricostruzione giurisprudenziale, non potrebbe a tal fine invocarsi la legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo (che, espressamente, esclude dalla disciplina partecipativa dalla stessa prevista i procedimenti tributari in quanto regolati da apposite norme¹⁸) e difatti, se un tale principio generale potesse dirsi esistente, non si spiegherebbe perché mai la legge delega n. 11 marzo 2014, n. 23, per la revisione del sistema fiscale, ancorché sul punto rimasta inattuata, avrebbe comunque previsto l'introduzione di forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi [cfr. art. 1,

¹² Art. 10-*bis*, comma 6, legge n. 212/2000.

¹³ Cfr. art. 6, comma 5, legge n. 212/2000.

¹⁴ Cfr. art. 38, comma 7, d.p.r. n. 600/1973.

¹⁵ Cfr. il testo dell'ormai abrogato art. 110, comma 11, d.p.r. n. 917/1986.

¹⁶ Cfr. art. 11, comma 4-*bis*, d. lgs. n. 374/1990.

¹⁷ Si potrebbe quindi ritenere che, negando l'esistenza di un principio generale ed immanente che affermi il diritto del contribuente al contraddittorio, si impedisce così di procedere attraverso la c.d. "*analogia juris*". L'*analogia juris*, infatti, presuppone l'esistenza di un principio generale ricavabile da una pluralità di norme, in guisa tale da consentire poi l'applicazione del principio al caso singolo per il quale vi è una lacuna. Si noti però che, secondo taluni, la distinzione tra *analogia juris* e *analogia legis* è da considerarsi quanto meno superata (cfr. M. BOSCARELLI, *L'analogia giuridica*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1956, 647 ss.).

¹⁸ Cfr. art. 13, comma 2, L. n. 241/1990. Anche se, deve osservarsi (e su questo la giurisprudenza di legittimità in discorso a noi sembra sia voluta intervenire), la stessa legge n. 241/1990 sul procedimento amministrativo, all'art. 1, nel testo così come modificato dalla L. n. 15/2005, dichiara applicabili i principi di origine europea a tutti i procedimenti amministrativi nazionali e, dunque, deve ritenersi, anche a quelli di natura tributaria. In tema si veda anche quella giurisprudenza (cfr. Cass. n. 406/15) secondo cui il principio del contraddittorio in parola non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo.

comma 1, lett. b)], nonché il rafforzamento del contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale [cfr. art. 9, comma 1, lett. b)]¹⁹.

Da quanto sopra esposto consegue che – sempre secondo le medesime sezioni unite del 2015 – in tema di tributi non armonizzati, al di fuori dei casi in cui l'attività ispettiva sia svolta *in loco* (*rectius*: presso i locali destinati all'esercizio dell'attività), ovvero al di fuori dei casi in cui singole regole di azione impongano all'Ufficio di previamente sentire il contribuente²⁰, non sussiste alcun principio generale che affermi il diritto del contribuente al preventivo contraddittorio.

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

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

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

¹⁹ Invero, non sembra che il riferimento alla legge delega possa dirsi (univocamente) conducente nel senso fatto proprio dalla giurisprudenza in esame. Difatti, potrebbe anche ritenersi che il principio che afferma l'obbligo del contraddittorio nella legge delega in discorso abbia in realtà valenza ricognitiva, nel senso che abbia la funzione di esprimere con nettezza l'esistenza di un principio comunque già ricavabile dalla sistematica dell'ordinamento.

²⁰ Cfr. le singole regole di azione richiamate *retro* nel presente paragrafo.

ampio) novero dei tributi non armonizzati, a detta della più volte richiamata giurisprudenza non sussiste alcuna regola (né tantomeno alcun principio generale) che impone il contraddittorio preventivo con il contribuente²¹.

E' questo il caso dei controlli svolti direttamente presso l'Ufficio (ad esempio, a tutta prima, anche nell'ambito dell'accertamento parziale *ex art. 41-bis* del d.p.r. n. 600/1973²²), come pure è il caso – a quanto sembra stando al tenore letterale dell'art. 12, comma 1, della legge n. 212/2000 – dei controlli operati presso l'abitazione del contribuente.

Difatti, con particolare riferimento a quest'ultima modalità di controllo, è innegabile che essa si pone al di fuori del perimetro fissato dall'art. 12 predetto che, al comma 1, per l'appunto, si limita a prendere in considerazione i soli accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuati, letteralmente, *“nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali”*²³.

Pertanto, anche sulla base di un'interpretazione logica del predetto art. 12, comma 1 – laddove esso (al secondo periodo del medesimo comma 1) precisa che tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali *“si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente”* –, è possibile evincere che la fattispecie del controllo c.d. *“domiciliare”*²⁴ si pone al di fuori del perimetro di

²¹ Ciò vale a dire che – all'esito dell'interpretazione della Cassazione sopra richiamata – ci si trova di fronte ad una lacuna dell'ordinamento.

²² Eccezion fatta che per quei casi in cui l'accertamento parziale muova da segnalazioni della stessa amministrazione periferica (es. un ufficio della medesima Agenzia delle entrate), magari all'esito di attività ispettiva svolta *in loco (rectius: presso i locali destinati all'attività)*.

²³ Ora, è pur vero che, generalmente, in caso di accessi e ispezioni presso l'abitazione del contribuente il medesimo sarà stato comunque già fatto oggetto di accessi e ispezioni anche presso la sede destinata ad esercizio dell'attività, ma non può per questo escludersi il caso di un contribuente (o forse, più genericamente, di un soggetto passivo) che non svolga alcuna attività e che, ciò nonostante, sia fatto oggetto di controlli domiciliari e successivo accertamento, dunque senza che l'Ufficio debba perciò rispettare l'obbligo di cui all'art. 12, comma 7, della legge 212/2000. Analogamente potrebbe darsi il caso di contribuente verificato in ufficio (c.d. *“verifica a tavolino”*) dopo (o anche prima di) essere stato fatto oggetto di accesso e ispezione domiciliare. E, dunque, anche in questo caso senza avere diritto ad essere previamente sentito.

²⁴ Di cui all'art. 52, comma 2, del d.p.r. n. 633/1972, debitamente richiamato dall'art. 33, comma 1, del predetto d.p.r. n. 600/1973.

riferimento tracciato dal predetto art. 12 dello statuto²⁵ e quindi, in via di ulteriore conseguenza, non s'impone il preventivo confronto con il contribuente a mente del successivo comma 7 dello stesso art. 12.

Secondo questa ricostruzione, del resto, a nulla rileva l'obbligo sussistente in capo ai verificatori di contestare, mediante apposito processo verbale, le violazioni (delle norme contenute nelle leggi finanziarie) eventualmente rilevate nel corso dell'attività ispettiva²⁶.

Difatti, la giurisprudenza sopra richiamata fa discendere il “quasi generale” obbligo del contraddittorio preventivo (al di fuori del novero dei tributi armonizzati, come pure al di fuori delle singole regole di azione che un tale contraddittorio anticipato prevedono) dalla consolidata interpretazione della “regola” di cui all'art. 12, comma 7, dello statuto, di tal guisa negando l'esistenza di un principio generale ed immanente volto ad affermare l'esistenza di uno speculare diritto al contraddittorio in capo al contribuente²⁷.

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

²⁵ Opinare diversamente (nel senso di ravvisare nella disposizione in rassegna la fonte di un generalizzato diritto del contribuente al contraddittorio fin dalla fase della formazione della pretesa) – secondo la più volte citata giurisprudenza di legittimità – “*comporterebbe un'inammissibile interpretazione abrogans di parte qualificante del dato normativo*” (cfr. Cass., ss. uu. civ., n. 24823/2015, par. 4.1.).

²⁶ Obbligo, questo, sussistente a mente del disposto di cui all'art. 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, nel testo ancora vigente.

²⁷ E' appena il caso di osservare che le Sezioni Unite della Cassazione, nella precedente sentenza n. 19667 del 2014, avevano invece riconosciuto l'esistenza, nell'ordinamento interno, del diritto al contraddittorio, considerato principio immanente riconducibile agli artt. 24 e 97 Cost. ed attuabile anche in caso di mancanza di espressa previsione normativa.

termine di sessanta giorni prima di emanare l'atto di accertamento, così impedendosi al contribuente verificato (ove non già fatto oggetto di controlli presso i locali destinati all'esercizio dell'attività²⁸) di disporre del tempo necessario per offrire all'Ufficio le opportune spiegazioni, anche in ragione di quel principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente di cui all'art. 12, comma 7, sopra ricordato.

Invero, se si osserva che la giurisprudenza in esame – nel motivare la ricostruzione di cui sopra si è dato conto – giustifica la propria impostazione sulla base della *ratio legis*²⁹ dell'art. 12 predetto – consistente nella peculiarità stessa delle verifiche (effettuate presso i locali destinati all'esercizio di attività) in quanto caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli, di talché si giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente, e della stessa amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali ove l'attività è svolta –, non ci si può non avvedere che anche nel caso (non espressamente previsto nell'art. 12 dello statuto) delle verifiche effettuate presso l'abitazione del contribuente s'imporrebbe un analogo controbilanciamento, ancorché esso non risulti espressamente ricavabile dal tenore letterale del medesimo art. 12, comma 7, più volte richiamato.

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

L'*actio finium regundorum* sopra svolta con riferimento alla portata della norma di cui all'art. 12, comma 7, dello statuto, così come interpretato coerentemente sviluppando la tesi argomentativa della consolidata

²⁸ Nel qual caso il suo diritto al contraddittorio sussisterebbe in ragione del verificarsi di tale circostanza.

²⁹ E' appena il caso di osservare che la succitata giurisprudenza evita accuratamente di richiamare il sintagma "*ratio legis*", preferendo esprimersi in termini di "proiezione teleologica". Ora – pur senza anticipare considerazioni che saranno più oltre svolte – si noti che, nella ricostruzione delle più acute elaborazioni di logica giuridica, la *ratio legis* ha la funzione di dar conto del criterio alla cui stregua a due differenti fattispecie astratte viene imputata la stessa conseguenza giuridica, così come derivante da una premessa (ancorché implicita) situata ad un livello di generalità superiore rispetto al livello delle premesse esplicite (cfr. N. BOBBIO, *L'analogia nella logica del diritto*, Torino, 1938, *passim*).

giurisprudenza di legittimità, ha mostrato come possano verificarsi alcune aporie. Una di queste è senz'altro costituita dalla – secondo la predetta giurisprudenza – ritenuta applicabilità del diritto al contraddittorio preventivo al (solo) caso delle verifiche svolte presso i locali aziendali e – deve ritenersi – non anche a tutti gli altri casi di verifiche svolte in luoghi diversi da tali locali aziendali, ma pur sempre ove i verificatori possano direttamente esercitare i loro più penetranti poteri istruttori. Ad esempio, uno di tali casi si ha quando l'attività di controllo sia svolta presso l'abitazione privata del contribuente (ma considerazioni analoghe potrebbero svolgersi pure nell'ipotesi di controlli svolti presso l'abitazione di un soggetto terzo, diverso dal contribuente).

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

Viene quindi da chiedersi se una tale contraddizione possa essere tollerata – anche in quanto essa porta con sé un'irrazionale discriminazione (e dunque una violazione del principio di uguaglianza di cui all'art. 3 Cost.) – o se non si debba prima cercare di comporla, se del caso, pure tentando di ricostruire le connessioni razionali ed organiche che formano la trama del quadro sistematico di riferimento³⁰.

Nel condurre un simile procedimento volto alla composizione della segnalata aporia³¹, quanto meno in una prima fase, si eviterà di premettere l'esistenza di un principio generale ed immanente (invero escluso dalla Cassazione n. 24823/2015) che proclami il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale; tuttavia non si potrà evitare di procedere ad una ricostruzione della portata del complesso normativo e delle relazioni giuridiche che si sviluppano al suo interno, onde, per questa via, giungere

³⁰ E ciò anche attraverso il ricorso all'art. 12, comma 2, delle disposizioni sulla legge in generale.

all'individuazione della soluzione giuridica più appropriata da applicare al caso concreto³².

Ora, tale procedimento di giustificazione giuridica (svolto ad un livello logico "inferiore" rispetto a quello occupato dai principi), stanti le somiglianze tra la fattispecie disciplinata (controlli presso la sede dell'attività) e quella non disciplinata (controlli presso l'abitazione)³³, sembra poter essere efficacemente realizzato – attraverso il ricorso all'analogia³⁴ – applicando alla fattispecie sopra ipotizzata (controllo presso l'abitazione del contribuente, non incluso tra le fattispecie previste dall'art. 12, comma 1) quella stessa disposizione di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 che il contraddittorio preventivo prevede³⁵ (perché necessitato in occasione di controlli presso i locali aziendali attraverso i quali i verificatori possono autonomamente cercare, e se del caso acquisire, elementi probativi a sostegno della pretesa fiscale)³⁶.

Deve però ammettersi che a una simile conclusione (applicazione dell'art. 12, comma 7, al caso dei controlli presso l'abitazione) non può

³¹ che, per parte sua, discende dalla formulazione casistica dell'art. 12 dello statuto.

³² E' infatti noto che, se pure la legge può ben mostrare alcune lacune, l'esigenza che per qualsiasi caso concreto si trovi una soluzione impone che le lacune vengano colmate. E, a tal fine, il diritto offre due mezzi: l'analogia e il ricorso ai principi generali del diritto. (cfr. E. VANONI, *Natura e interpretazione delle leggi tributarie*, (1932), in *Opere giuridiche*, vol. II, Milano, 1962, 290).

³³ E' infatti la rilevanza delle somiglianze che determina l'equiparazione del trattamento giuridico, mentre la rilevanza delle differenze determina la negazione dell'equiparazione del trattamento giuridico.

³⁴ Nella sua particolare declinazione della *analogia legis*. Questa presuppone il ricorso ad una singola norma (e non già ad un principio generale) per colmare una lacuna dell'ordinamento. Quanto all'analogia giuridica (sotto il particolare profilo dell'*analogia legis*), questa può essere spiegata facendo ricorso all'eloquente esemplificazione già fatta da autorevole dottrina: "*Se è vietata la vendita di libri osceni, sarà analogicamente da vietarsi la vendita dei libri gialli (e perché non anche, aggiungo, dei libri di filosofia?), o invece quella dei dischi osceni?*" (cfr. N. BOBBIO, *Analogia*, in *Noviss. dig. it.*, Torino, I, 1957, 603)

³⁵ O meglio, applicando alla fattispecie non regolata, più che la disposizione (che altra fattispecie regola), la medesima conseguenza giuridica prevista dalla disposizione per la fattispecie (analoga) dalla medesima (già) regolata.

³⁶ Difatti, se la "giustificazione" (o meglio la *ratio legis*) della norma di cui all'art. 12, comma 7, dello statuto – così come ricostruita dal richiamato giudice di legittimità – è conseguenza dell'invasività dei controlli in quanto effettuati, ex art. 12, comma 1, del medesimo statuto, presso i locali aziendali del contribuente, non può allora negarsi che, *a fortiori*, anche nel caso di controlli presso l'abitazione privata (ancorché non contemplati nella casistica prevista dal medesimo art. 12, comma 1) debba prevedersi l'applicazione della garanzia del contraddittorio preventivo di cui all'art. 12, comma 7, predetto. Invero, risulta del tutto evidente l'*eadem ratio* che sta alla base delle garanzie del contribuente in entrambi i casi di controlli ispettivi (sia presso i locali c.d. "aziendali", sia presso l'abitazione privata). Difatti: *ubi eadem ratio, ibi eadem juris dispositio*.

giungersi se si limita l'esame alla sola disposizione di riferimento (art. 12, comma 1) – come peraltro sembra voler fare la giurisprudenza di legittimità –, rinunciando quindi a conoscere e a ponderare sia la *ratio legis* della disposizione in discorso, ma anche l'intero quadro sistematico. In altre parole, solo conoscendo il sistema, ricostruito nella sua razionalità e coerenza (anche in ragione delle *rationes* delle varie disposizioni), sarà possibile trovare per ciascun caso la sua esatta collocazione alla luce della singola norma che, peraltro, di quel sistema è espressione³⁷.

Ed ancora, poiché il sistema giuridico non è un *locus naturalis* ma un *locus artificialis*, non v'è dubbio che questo è il prodotto perennemente *in fieri* della collaborazione tra legislatori, giuristi e giudici che, indistintamente, tutti assieme debbono concorrere all'innalzamento del grado di razionalità e coerenza interna dello stesso, anche allo scopo di formare il quadro di riferimento entro il quale sia possibile ricavare regole per la risoluzione dei casi non previsti dalle singole norme che il sistema stesso compongono³⁸.

7. Irrilevanza dei limiti all'analogia.

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

Così, se è pur vero che il ricorso all'analogia incontra dei limiti: costituiti dalle norme c.d. "eccezionali" e da quelle di tipo penale (cfr. art. 14 delle disposizioni preliminari sulla legge in generale), può osservarsi che –

³⁷ In tal senso L. GIANFORMAGGIO, *Analogia*, in *Dig. IV, disc. priv. sez. civ.*, I, 1987, 320 s. Si noti poi che, secondo l'Autrice, il fondamento dell'analogia nel diritto è il nucleo razionale dell'idea della giustizia distributiva, cioè l'eguaglianza, che non soccorre solo nell'applicazione delle regole, ma anche nella loro produzione. Talché anche la giustizia delle regole è eguaglianza: eguaglianza di rapporti, cioè proporzionalità. Tanto è vero che la giustificazione della soluzione sopra proposta (applicabilità dell'art. 12, comma 7, al caso del controllo presso l'abitazione del contribuente) non può che discendere da un giudizio da svolgere intorno all'art. 12, comma 1, (che il caso del controllo presso l'abitazione privata non considera) alla luce del fondamentale parametro dell'eguaglianza costituito dall'art. 3 Cost.

³⁸ Il criterio della coerenza interna del sistema, infatti, si risolve in un giudizio di compatibilità logica con i principi e con le regole di fondo che emergono dalle varie partizioni del sistema.

quanto meno in linea generale – la norma tributaria sostanziale è sì a fattispecie (tendenzialmente) esclusiva ma non anche, necessariamente, norma eccezionale. E in ogni caso, per quanto concerne ciò che ci occupa, il ricorso all’analogia – da tempo ritenuto praticabile (anche) con riferimento alle norme tributarie sostanziali, seppur nei limiti (talvolta ristretti) del carattere esclusivo di queste – è stato qui proposto con riferimento non già a norme tributarie impositrici ma, più semplicemente, con riferimento a norme procedurali (che, come nel caso *de quo*, fissano le regole di azione della finanza nell’ambito dell’attività di attuazione amministrativa del tributo)³⁹.

E’ dunque evidente che, nel caso di specie, non vi sono impedimenti a ricorrere all’analogia⁴⁰, specie ove questa sia considerata alla stregua di uno dei possibili procedimenti “*di giustificazione esterna (o di secondo livello)*” di una data data decisione giuridica⁴¹.

Quanto poi alla possibile eccezione secondo la quale gli impedimenti testuali che caratterizzano la norma statutaria lascerebbero preferire una

³⁹ Sulla praticabilità del ricorso all’analogia, specialmente con riferimento alle norme dirette a consentire l’attuazione del tributo, si veda, di recente, G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario, I principi generali*, Padova, 2016, 142. Secondo l’Autore, infatti, una lacuna normativa nel sistema applicativo del tributo richiede un intervento correttivo che ben può essere desunto da norme regolanti fattispecie analoghe o, in mancanza, dagli stessi principi generali dell’ordinamento.

⁴⁰ E peraltro il ricorso all’analogia – come osservato senz’altro ammissibile, vieppiù stante l’ingiustificata discriminazione tra la fattispecie dei controlli presso i locali aziendali (dal legislatore prevista) e quella dei controlli presso il domicilio privato del contribuente (dal legislatore non prevista) e, quindi, costituente la lacuna presupposto per il ricorso all’*analogia legis* – finisce altresì per rappresentare, su di un diverso piano d’indagine (costituito dall’esame delle conseguenze derivanti dall’ingiustificata discriminazione di cui sopra), lo strumento per assicurare un’interpretazione costituzionalmente orientata della stessa norma di cui all’art. 12 più volte richiamato. Difatti, se è vero che il giudice delle leggi, anche attraverso pronunzie di tipo additivo o manipolativo, potrebbe verosimilmente dichiarare l’incostituzionalità della norma in parola laddove essa, ingiustificatamente, non prevede che anche nel caso del controllo domiciliare si debbano applicare le garanzie statutarie previste per i controlli presso i locali aziendali (cfr. A. FANTOZZI, *E’ già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale*, cit.), è allora *a fortiori* consentito prospettare il ricorso all’*analogia legis* che, dunque, costituisce strumento per colmare una lacuna e, allo stesso tempo, per rimuovere un profilo di incostituzionalità dello stesso art. 12 nella parte in cui, appunto, esso non prevede le garanzie in parola pure per il caso dei controlli domiciliari. Insomma, in altri termini, non sembra che i due piani dell’indagine ora richiamati (l’analogia, da un lato, e i profili d’incostituzionalità della norma, dall’altro) si pongano in una situazione di reciproca incompatibilità.

⁴¹ Nel senso che essa costituisce un procedimento che serve a fondare su norme espresse la norma posta nel corso del ragionamento giustificativo a fungere da premessa maggiore dell’inferenza deduttiva che costituirà la giustificazione interna (o di primo livello) della norma contenuta nella decisione (cfr. L. GIANFORMAGGIO, *Analogia, op. cit.*, 326).

soluzione fondata sull'interpretazione estensiva di questa piuttosto che sull'integrazione per via analogica della medesima, sia consentito osservare come autorevole dottrina abbia da tempo qualificato l'analogia alla stregua di un mezzo d'interpretazione della norma, non dissimile dalla c.d. "interpretazione estensiva"⁴². Difatti, a voler ricercare una distinzione fra analogia e interpretazione estensiva, è stato osservato che l'unica differenza che si rileva "è di grado e non di sostanza", nel senso che "l'interpretazione estensiva è una analogia <<facile>> (ritenuta o pretestuosamente fatta passare per), accettabile dal senso comune dei giuristi", mentre "l'analogia è una estensione che richiede giustificazione"⁴³.

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

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

⁴² Cfr. N. BOBBIO, *Teoria dell'ordinamento giuridico*, Torino, 1960, 172). Peraltro, anche in seguito, è stata considerata come "abbastanza futile" la questione – invero a carattere meramente terminologico – dell'analogia come interpretazione, integrazione o creazione giuridica.

⁴³ Così, ancora, L. GIANFORMAGGIO, *op. ult. cit.*, 326 s. ove specifica altresì che vi è una connessione alquanto stretta tra *analogia legis* e ricorso ai principi generali, talché "può ben capitare che qualcuno chiami 'analogia' quello stesso processo di giustificazione esterna che altri sarebbe piuttosto propenso a dire 'ricorso ad un principio'. Abbiamo quindi una sequenza ordinata di tre procedimenti giustificativi, dal più semplice al più complesso, ognuno dei quali sfuma nell'altro: interpretazione estensiva, analogia, ricorso ai principi generali del diritto". Infine, l'insussistenza di alcuna diversità tra interpretazione estensiva ed analogia è poi riconosciuta anche da autorevole dottrina tributaristica, secondo cui l'analogia si identifica con l'interpretazione logica mediante la quale si individua il significato della norma in base ad una indagine sulla *ratio* dell'enunciato lessicale, estendendone la portata oltre la sua lettera. Talché – secondo la medesima dottrina da ultimo richiamata – "la differenza tra interpretazione estensiva ed analogia sembra essere un espediente escogitato dagli operatori dell'applicazione per aggirare il divieto di analogia, spacciando, a seconda dei casi, come estensiva una interpretazione analogica o come analogica una interpretazione estensiva" (così, testualmente, G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, Padova, 2017, 194).

Al riguardo, i supremi giudici affermano che, in tema di tributi armonizzati, ha luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, cosicché la violazione del correlativo obbligo del contraddittorio preventivo comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto purché il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, sempreché l'opposizione di dette ragioni non si riveli puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali (finalità) esso è stato predisposto⁴⁴.

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

Talché – a detta della richiamata giurisprudenza – *“l'indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. “non armonizzati” (in particolare: quelli diretti), estranei alla competenza dell'Unione Europea, e di quelli c.d. “armonizzati” (in particolare: l'Iva), in detta sfera rientranti”*⁴⁵.

In altre parole, dalla lettura della sentenza in esame, il novero dei tributi armonizzati – poiché rientrante nella competenza del legislatore comunitario – costituisce l'ambito privilegiato nel quale trova applicazione il principio generale del contraddittorio, appunto in quanto espressione del diritto

⁴⁴ Sotto quest'ultimo profilo si veda Corte giust., sent. 3 luglio 2014, causa C-130/13, *Kamino*.

⁴⁵ Cfr. Cass., ss.uu., n. 24823/2015, par. 6.1., ove poi si aggiunge che nel campo dei tributi armonizzati l'obbligo del contraddittorio assume, invece, rilievo generalizzato (cfr. il successivo par. 6.3.).

dell'Unione. Diversamente, quanto ai tributi non armonizzati (poiché al di fuori dell'ambito di competenze dell'Unione), tale principio generale di matrice comunitaria non trova applicazione, se non nei casi tassativamente previsti (dalle norme interne).

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

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

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

E' infatti fin troppo noto, da tempo, che il legislatore comunitario ha ritenuto di intervenire anche in materia di imposte dirette, allorquando queste assumano una rilevanza tale da mettere in discussione il funzionamento del mercato unico, ovvero tale da ostacolare l'esercizio delle quattro libertà fondamentali garantite dall'ordinamento comunitario⁴⁶. Del pari, anche la Corte di Giustizia è sempre più frequentemente intervenuta allorquando essa abbia ritenuto anche solo messi in pericolo i diritti (insopprimibili) che stanno alla base dell'ordinamento dell'Unione⁴⁷. A quest'ultimo riguardo, a titolo esemplificativo, si veda poi quanto affermato con riferimento al principio di non discriminazione⁴⁸ ovvero, più recentemente, con riferimento al principio di

⁴⁶ Ci si riferisce alla libera circolazione delle persone, delle merci, dei servizi e dei capitali

⁴⁷ E' infatti ormai nota posizione espressa dalla Corte di Giustizia secondo cui essa ritiene di poter intervenire anche su questioni che riguardano tematiche formalmente ricomprese nelle competenze dei singoli Stati membri (es. imposte dirette), giacché questi ultimi devono in ogni caso esercitare le loro competenze nel rispetto del diritto dell'Unione. Sul punto si vedano, senza pretesa di esaustività, a partire dalla ormai nota Corte giust., 14 febbraio 1995, causa C-279/93, *Schmacker*; Corte giust., 22 ottobre 2014, cause C-344/13 e C-367/13; Corte giust., 23 gennaio 2014, causa C-296/12; Corte giust., 6 giugno 2013, causa C-383/10.

⁴⁸ Non a caso, la prima decisione in assoluto in materia di imposte dirette resa dalla Corte di Giustizia riguarda proprio il divieto di discriminazione (cfr. Corte Giust., sent. 28 gennaio 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*). Si noti poi che tale divieto è stato successivamente dalla giurisprudenza precisato anche in termini indiretti, mediante forme occulte o dissimulate, i cui

non restrizione (inteso come divieto di attuare restrizioni ad una delle quattro libertà comunitarie, indipendentemente dagli effetti distorsivi prodotti da una regola discriminatoria).

Basti infatti pensare – tanto per rimanere alla dimensione sostanziale – agli interventi normativi in materia di trattamento fiscale, ai fini delle imposte sui redditi, delle operazioni di riorganizzazione transfrontaliera (Dir. n. 434/90), ovvero agli interventi in materia di tassazione dei dividendi tra società madri e figlie comunitarie (Dir. n. 435/90)⁴⁹, o, ancora, agli interventi in materia di tassazione di interessi e *royalties* fra società consociate di stati membri diversi (Dir. n. 49/2003)⁵⁰ o, ancora, agli interventi della Corte di Giustizia in materia

effetti lesivi ben possono essere giudicati non solo in termini effettivi ma anche di mera potenzialità.

Per quanto concerne poi la libertà di stabilimento, di cui all'art. 49 TFUE, e il conseguente diritto di svolgere attività in altro stato membro alle stesse condizioni previste dalla normativa di detto altro stato membro di stabilimento per i propri cittadini in guisa tale che la libera scelta della forma giuridica più appropriata per l'esercizio dell'attività nell'altro stato membro di stabilimento non sia limitata da disposizioni tributarie discriminatorie si veda, di recente, anche Corte di Giustizia, sent. 17 maggio 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, punto 40 e la giurisprudenza ivi citata. E, peraltro, debbono essere considerate restrizioni alla libertà di stabilimento tutti i provvedimenti che vietano, ostacolano o rendono meno attraente l'esercizio di tale libertà (cfr. Corte Giustizia, sent. 8 marzo 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, punto 59 e la giurisprudenza ivi citata).

⁴⁹ A quest'ultimo proposito, è appena il caso di annotare che la Corte di giustizia UE, nella recente sentenza 7 settembre 2017, Causa C-6/16, sul caso Egiom, riferita alla normativa francese sulla disciplina relativa alla corresponsione di dividendi da società figlia a società madre, ha censurato la legge francese per violazione del principio di proporzionalità: ritenendo illegittima una norma che istituisce una presunzione generale di frode, pregiudicando così l'obiettivo di evitare la doppia imposizione. Il principio statuito dalla Corte, a ben vedere, non consiste nel pretendere che gli Stati membri rendano più puntuali i presupposti delle norme antielusive, ma, più semplicemente, si risolve nell'imporre agli organi delle amministrazioni fiscali di individuare, caso per caso, gli elementi da porre a base della presunzione di abuso, quindi anche all'esito di un contraddittorio endoprocedimentale. Difatti, anche se i presupposti delle norme antielusive o antiabuso fossero specifici, secondo la Corte si tratterebbe comunque di "presunzioni generali" che, come tali, impongono di essere verificate con riferimento al singolo caso concreto. In questo senso, è dunque sempre necessario un esame delle circostanze del singolo caso qualora sussista un fondato principio di sospetto. Solo così il contribuente sarà messo in condizione di superare la contestazione dell'abuso. In questa chiave dunque, con riferimento al tema che ci occupa, seppure si controverta in materia di imposte dirette (tributi non armonizzati), è però evidente che il principio del contraddittorio preventivo, ancorché non espressamente previsto dalle singole disposizioni antielusive interne riferite a operazioni intracomunitarie, deve essere necessariamente osservato.

⁵⁰ Ora, è pur vero che i richiamati interventi in materia di imposte sui redditi sono stati realizzati attraverso lo strumento della direttiva che, come noto, non può di per sé creare obblighi a carico del singolo e, dunque, non può essere fatta valere in quanto tale davanti ad un giudice nazionale fino a quando essa non sia stata recepita nel diritto nazionale del singolo stato membro, a meno che la direttiva non contenga disposizioni *self executing* (ovvero incondizionate e sufficientemente chiare e precise da poter essere fatte valere direttamente), ma è anche vero che quanto stabilito in materia con direttiva costituiva già principio dell'Unione e ha trovato, anche precedentemente all'emanazione di singole regole di diritto comunitario c.d. "secondario", il

di *exit taxes*⁵¹. Tanto è vero che, con i ricordati interventi, il legislatore comunitario (come pure, dal canto suo, la Corte di Giustizia) ha inteso perseguire un'armonizzazione (sotto il profilo sostanziale) delle discipline interne dei singoli stati membri in alcuni particolari settori, ancorché riferiti alle imposte dirette che, come noto, più di altri tributi sono gelosamente custoditi perché meglio riflettono la sovranità fiscale dei singoli stati⁵².

Peraltro, si noti poi che proprio in materia di imposte dirette risulta più evidente il carattere "creativo" della giurisprudenza della Corte di Giustizia che, in tal modo, supplisce alla mancanza di norme di riferimento, talvolta integrando la disciplina legislativa esistente.

10. Alcuni spunti ricostruttivi forniti dalla giurisprudenza comunitaria in tema di divieto di abuso del diritto.

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

proprio riconoscimento nella giurisprudenza della Corte di Giustizia (cfr. la già richiamata Corte Giust., sent. 28 gennaio 1986, C-270/83, *Avoir Fiscal*), peraltro, a volte, anche al di fuori della sola materia fiscale.

⁵¹ Cfr. Corte giust., 29 novembre 2011, causa C-371/10, *National Grid Indus.*

⁵² Un tale processo risulta comunque giustificato dalla regola generale di cui all'art. 115 TFUE, in ragione del quale è possibile procedere al ravvicinamento delle legislazioni nazionali nella misura in cui ciò sia necessario, o comunque utile, rispetto al processo di instaurazione del mercato comune.

regolamenti o direttive, esso viene ad assumere carattere generale al pari dei principi generali del diritto dell'Unione⁵³.

Da quanto ora osservato consegue che i principi generali del diritto europeo, in quanto tali, debbono trovare applicazione in tutti gli ambiti in cui il diritto comunitario si applica e, dunque, non solo con riferimento al novero dei tributi armonizzati ma anche con riferimento ai tributi non armonizzati, beninteso allorquando la concreta fattispecie di cui si controverta rientri nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione⁵⁴.

E difatti, ad esempio, in questa prospettiva, secondo la Corte di Giustizia il principio generale del diritto comunitario, secondo il quale nessuno può beneficiare abusivamente o fraudolentemente dei diritti derivanti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, deve essere interpretato restrittivamente, in quanto esso costituisce deroga alle disposizioni dell'ordinamento europeo e, pertanto, le eventuali presunzioni generali di frode o di abuso (seppure dettate con riferimento alle imposte dirette) non possono giustificare un provvedimento che pregiudichi (radicalmente) gli obiettivi di una direttiva, ovvero l'esercizio di una delle libertà fondamentali garantite dal Trattato⁵⁵.

⁵³ Cfr. Corte di Giustizia, 22 novembre 2017, nella causa C-251/16, ove si aggiunge che il diniego di un diritto o beneficio in ragione di fatti abusivi o fraudolenti non necessita di una base giuridica specifica. Talché, secondo la medesima sentenza, il principio (generale) del divieto di pratiche abusive deve essere interpretato nel senso che, indipendentemente da una misura nazionale che ad esso dia attuazione nell'ordinamento giuridico interno, il medesimo può essere direttamente applicato, anche a fattispecie realizzate prima della pronuncia della sentenza 21 febbraio 2006, *Halifax*, (C-255/02, EU: C: 2006: 121), senza che vi ostino i principi della certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento.

⁵⁴ E' il caso, ad esempio, in una dimensione procedimentale, della disciplina comunitaria sullo scambio di informazioni fra Stati membri, sebbene in materia di imposte dirette; come pure, per quanto attiene la dimensione sostanziale, è il caso delle controversie intorno al trattamento fiscale da riservare agli utili distribuiti – su base intracomunitaria – da una società figlia alla propria madre (su cui si veda la giurisprudenza comunitaria citata nelle note che precedono).

⁵⁵ Cfr. Corte di Giustizia, 7 settembre 2017, nella causa C-6/16, ove si aggiunge che, per verificare se un'operazione persegue un obiettivo di frode e di abuso, le autorità nazionali competenti non possono limitarsi ad applicare criteri generali predeterminati, ma devono procedere, caso per caso, ad un esame complessivo dell'operazione interessata. Talché – sempre secondo la medesima Corte di Giustizia – l'introduzione di un provvedimento fiscale di portata generale che escluda automaticamente talune categorie di contribuenti dall'agevolazione fiscale, senza che l'amministrazione sia tenuta a fornire il benché minimo principio di prova o indizio di frode e abuso, eccede quanto necessario per evitare le frodi e gli abusi. Più in particolare, a detta della Corte, subordinando l'esenzione dalla ritenuta alla fonte degli utili distribuiti da una società figlia residente alla propria società madre non residente alla condizione che tale società madre dimostri che la catena di partecipazioni non abbia come fine principale, o fra i propri fini

Pertanto – come chiarito dalla stessa Corte – ciò non significa che gli stati membri debbano rendere (ancora) più puntuali le varie norme antielusive, ma, più semplicemente, equivale a dire che le singole amministrazioni fiscali debbano, caso per caso, verificare gli elementi concreti da porre a base della presunzione di abuso⁵⁶.

E – sia consentito osservare – al fine di innalzare il grado di verosimiglianza della pretesa fiscale non c'è migliore verifica, caso per caso, rispetto a quella che si attua attraverso un effettivo contraddittorio endoprocedimentale (peraltro da tempo positivizzato nella norma, interna, che afferma il principio generale che vieta l'abuso del diritto⁵⁷).

Invero, tanto più è intenso il carattere autoritativo della pretesa, nonché incisiva la (ri)qualificazione della rappresentazione dell'obbligazione tributaria originariamente offerta dal contribuente, e tanto più, anche in chiave di riequilibrio, deve essere assicurato al destinatario dell'atto della finanza prospettare, anzitutto all'interno del procedimento, le sue ragioni. E ciò, come si vedrà subito dopo, non tanto (e comunque non solo) in una prospettiva difensiva degli interessi del contribuente, quanto, piuttosto, nell'interesse stesso dell'a.f. perché, come appena accennato, una pretesa frutto di un effettivo confronto fra le parti è tendenzialmente dotata di un più elevato grado di verosimiglianza rispetto a quanto non lo sia una pretesa che di tale confronto non abbia potuta giovare⁵⁸.

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

⁵⁶ Cfr. Corte di giustizia UE, sentenza 7 settembre 2017, Causa C-6/16, *Eqiom*.

⁵⁷ Cfr. il previgente art. 37-*bis*, quarto comma, del d.p.r. n. 600/1973.

⁵⁸ Peraltro, come si vedrà subito appresso, l'audizione e l'intervento dell'interessato (o, per quanto in questa sede rileva, del contribuente) è indubbiamente strumentale alla realizzazione piena dell'interesse della p.a. (segnatamente dell'a.f.) – come noto retto dal principio di cui all'art. 97 Cost. (all'interno del quale, fra l'altro, il contraddittorio si colloca) – la cui azione deve perseguire l'(imparziale) attuazione della legge. Argomentando *a contrario* è infatti stato osservato che l'obliterazione del contraddittorio (endoprocedimentale) è quindi contraria sia al principio di "imparzialità" che a quello di "buon andamento" della p.a., giacché il primo impone che l'amministrazione, prima di provvedere, accerti diligentemente la situazione di fatto e il secondo impone di evitare l'emissione di accertamenti "al buio", come tali suscettibili di essere modificati o ritirati alla luce degli elementi successivamente offerti dal contribuente. Cfr. G. MARONGIU, *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, 3052.

Difatti, in una prospettiva interna, invero perfettamente compatibile con quella comunitaria, specie se si ha riguardo al principio della buona amministrazione di cui all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea⁵⁹, un effettivo contraddittorio preventivo certamente contribuisce ad elevare l'attendibilità, la fondatezza e la sostenibilità della pretesa fiscale contenuta nel provvedimento impositivo⁶⁰, e ciò, appunto, anche in attuazione del principio di imparzialità e buon andamento dell'attività amministrativa di cui all'art. 97 Cost.⁶¹, di cui lo statuto dei diritti del contribuente – così come per altri principi costituzionali – è per buona parte esso stesso incarnazione⁶².

⁵⁹ Tale principio si concretizza nel diritto all'imparzialità, all'equità di trattamento e, infine, al contraddittorio in chiave difensiva.

⁶⁰ Sulla rispondenza del contraddittorio agli interessi della stessa a.f., si veda P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1087 ss.

⁶¹ Sull'assoluta centralità dell'art. 97 Cost., nella dottrina e nella giurisprudenza, nonché sul ruolo cardine del principio in parola nella prospettiva della profonda evoluzione del rapporto tributario, sia per quanto attiene la dimensione della struttura organizzativa, sia per quanto attiene la dimensione dell'azione amministrativa, si veda M. TRIVELLIN, *Art. 97 Cost.*, in G. Falsitta, A. Fantozzi, G. Marongiu, F. Moschetti, *Commentario breve alle leggi tributarie*, Tomo I, *Diritto costituzionale tributario e Statuto del contribuente*, a cura di G. Falsitta, 323 ss., ove si evidenzia come il principio in discorso sia oggi inteso come portatore del dovere di adozione di criteri di equità, di buona fede e di parità di trattamento in chiave di qualificazione dell'attività amministrativa come tesa alla soddisfazione di fini pubblici. In questo quadro, secondo la dottrina appena citata, i poteri pubblici non vanno considerati come mero strumento per perseguire interessi "di parte", ma si legittimano perché il fine specifico dell'azione amministrativa è rivestito di un grado superiore di "dignità" che deriva dal fatto che esso si sposa e si contempera con un fine di giustizia (affinché la soluzione concreta possa risultare adeguata alla esigenza di giustizia sostanziale); ove ulteriori riferimenti. Ancora, secondo l'Autore ora citato, l'art. 97 Cost. si armonizza pienamente con il significato che la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea attribuisce al concetto di "buona amministrazione" che, all'art. 41, viene qualificata come diritto cui si collegano ulteriori garanzie del singolo, in particolare sotto il profilo dell'imparzialità e della ragionevolezza oltre che, per quanto qui interessa, del contraddittorio. Talché all'art. 97 Cost. ben può essere assegnato un valore in termini di principio, dotato di una spiccata valenza interpretativa nella soluzione di concreti problemi applicativi, anche in chiave di conformazione del diritto interno al diritto comunitario, specie con riguardo alle regole processuali o procedimentali, concorrendo tale norma costituzionale ad assicurare il rispetto del principio di effettiva applicazione del diritto sovranazionale. Da ultimo, con particolare riferimento al contraddittorio, l'art. 97 Cost. sembra infatti accompagnare il passaggio verso una progressiva consapevolezza della connotazione di esso (contraddittorio) come principio generale dell'azione dell'amministrazione finanziaria nella fase istruttoria, dotando così di coperatura costituzionale il principio (interno) del "giusto procedimento". E ciò anche nella prospettiva servente, laddove, come accennato nel testo, il contraddittorio ha comunque la funzione di assicurare il potenziamento delle capacità conoscitive dell'a.f. Così M. TRIVELLIN, *Art. 97 Cost.*, cit., 327 ss., ove richiami di dottrina, anche in chiave critica rispetto all'orientamento della giurisprudenza costituzionale che ha in passato negato la rilevanza costituzionale del principio del contraddittorio.

⁶² Nella prospettiva interna è tuttavia da precisare che, pur essendo lo statuto del contribuente attuativo di principi costituzionali, esso, non per questo assume il ruolo di parametro di

Tanto è vero che, seppure in una prospettiva interna, già in passato (anche prima della codificazione dell'abuso del diritto all'interno dell'art. 10-bis della legge n. 212/2000), la stessa giurisprudenza di legittimità, aveva più volte ritenuto che l'applicazione del principio generale (di derivazione comunitaria) che vieta l'abuso del diritto potesse estendersi anche a fattispecie non tipizzate dalla legge ma, in questi casi, senza consentire all'a.f. di trascurare il diritto del contribuente ad essere previamente sentito per potersi giustificare, indipendentemente dalla natura, armonizzata o meno, dei relativi tributi⁶³.

Da ciò, ulteriormente, consegue che il diritto del contribuente al contraddittorio preventivo – quale espressione del relativo principio generale affermato in sede comunitaria – deve poter trovare applicazione, ai fini della corretta attuazione del diritto eurounionale, in tutte le situazioni che risultano disciplinate dal diritto dell'Unione, e quindi anche nei casi in cui si discuta dell'applicazione (ad esempio attraverso l'invocazione del principio che vieta l'abuso del diritto, con riferimento) ai tributi non armonizzati (es. imposte dirette)⁶⁴.

Opinare diversamente significherebbe consentire all'amministrazione fiscale di escludere (o anche solo limitare) il diritto del contribuente (o comunque dell'amministrato) di godere di determinati vantaggi che possano incidere sull'esercizio di una delle quattro libertà fondamentali, ovvero dei diritti, garantiti dal diritto europeo (su cui, più in dettaglio, *infra*)⁶⁵, e ciò sulla

legittimità costituzionale. In ogni caso è indubbio che – come affermato da autorevole dottrina – l'affermazione (o riproduzione) testuale di un principio ad opera della norma (in specie dello statuto), vale ad assicurare una maggiore incidenza pratica del principio stesso, imponendone la considerazione e sollecitando riferimenti e argomentazioni in ogni atto o fase dell'attuazione dei tributi. Cfr. A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 888.

⁶³ Tra le tante, si vedano Cass. n. 25759/14 e n. 406/2015, curiosamente richiamate dalla stessa Cass. ss.uu., 24823/2015 (cfr. par. 4.2.), secondo cui, appunto, in tema di imposte dirette, l'obbligo del contraddittorio di cui al quarto comma dell'art. 37-bis del d.p.r. n. 600/1973, deve ritenersi operante anche in relazione agli accertamenti basati su fattispecie atipiche di abuso del diritto.

⁶⁴ Cfr., ancora, Corte di giustizia, 7 settembre 2017, nella causa C-6/16.

⁶⁵ Peraltro, scorrendo la giurisprudenza comunitaria in materia di principio del contraddittorio, è dato osservare che il relativo diritto è stato riconosciuto, oltre che nel settore tributario, negli ambiti più disparati; ad esempio: in materia di pubblico impiego, di tutela della libera concorrenza, con riferimento all'accesso ai fondi europei, in relazione alle misure restrittive a tutela della sicurezza pubblica, con riferimento al diritto alla salute, ecc.

base dell'unico (e peraltro non conducente) criterio distintivo costituito dalla tipologia di tributo (armonizzato ovvero non armonizzato)⁶⁶.

Insomma, se si vuole evitare di incorrere in una ulteriore aporia, stavolta derivante dalla restrittiva applicazione del principio del contraddittorio preventivo di matrice comunitaria, è inevitabile riconoscere come si debba estenderne la portata anche oltre il novero dei tributi armonizzati per abbracciare tutte quelle fattispecie in cui venga in rilievo l'esercizio (quanto meno) di una delle quattro libertà fondamentali, ovvero di uno dei diritti garantiti dal diritto dell'Unione⁶⁷, ancorché in concreto riferito a tributi non armonizzati⁶⁸.

Più in dettaglio, quanto alla concreta individuazione di tali diritti "garantiti", oltre al già menzionato diritto a non essere fatto oggetto di discriminazioni, ovvero di restrizioni, beninteso rispetto all'esercizio di un determinato diritto o di una delle quattro libertà più volte richiamate (persone, merci, servizi e capitali), a noi sembra che possano senz'altro individuarsi anche quei diritti che risultano volti a garantire la tutela di posizioni giuridiche soggettive attive come, ad esempio, il diritto alla certezza giuridica, alla tutela dell'affidamento e della buona fede, il diritto al rispetto del domicilio e della corrispondenza, il diritto al giusto procedimento, al giusto processo o, se si

⁶⁶ Ritiene il contraddittorio una "regola generale", propria non solo della fase processuale ma anche di quella procedimentale, a prescindere dalla sua previsione espressa e che, in quanto espressione di un principio munito di valenza comunitaria, dispiega i suoi effetti anche nel diritto interno, indipendentemente dal tipo di tributo (armonizzato o meno), A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'idea di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, II, 29. La citata dottrina, poi, ritiene che la soluzione accolta dalle Sezioni Unite del 2015 finisce per determinare un'irragionevole discriminazione, non solo fra tributo e tributo, ma anche tra tipo di accertamento in concreto seguito dall'Ufficio qualora si tratti di prelievi non armonizzati (si pensi infine al caso in cui, con un unico atto impositivo, l'a.f. rettifichi – senza garantire il contraddittorio – tributi armonizzati e non armonizzati).

⁶⁷ In via di prima approssimazione è possibile considerare sia gli stessi diritti proclamati dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (dignità, libertà, uguaglianza, solidarietà, cittadinanza e giustizia), ma anche, più in generale, tutti i diritti derivanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, come pure i diritti riconosciuti dalla Corte di giustizia, ovvero dalla Corte Edu, beninteso nella misura in cui essi rilevino nell'attuazione di un dato prelievo tributario, sia esso armonizzato o meno.

⁶⁸ Più in particolare, di immediata rilevanza rispetto al fenomeno tributario, è possibile considerare, anzitutto, i principi comunitari c.d. "ordinamentali" (es.: sussidiarietà, effettività, proporzionalità, leale collaborazione fra stati), ovvero quelli fondamentali che garantiscono la tutela di posizioni giuridiche soggettive (es.: certezza giuridica, tutela dell'affidamento e della

vuole, il diritto alla buona amministrazione e il diritto ad un equo processo o, più genericamente, il diritto di difesa, peraltro tutti da inquadrarsi anche alla luce del più generale principio di proporzionalità, come pure in relazione alla protezione che, in ambito europeo, è accordata al diritto di proprietà⁶⁹.

11. (Segue): *le ricadute anche nella prospettiva interna.*

Seguendo ora la prospettiva appena indicata, ed accogliendo altresì gli spunti offerti da alcuni recenti arresti della giurisprudenza comunitaria⁷⁰, sembra utile svolgere ulteriori considerazioni intorno ad alcune norme interne a carattere antielusivo, dettate per contrastare talune specifiche fattispecie (ad esempio con riferimento al trasferimento di utili da entità collocate in paesi *black listed*), norme tuttavia prive di un esplicito riconoscimento del diritto al contraddittorio (diversamente quindi da quanto previsto in sede di norma generale di cui all'art. 10-*bis* della legge n. 212/2000 che, appunto, tale contraddittorio già prevede).

Il riferimento è alla disciplina degli utili da partecipazione provenienti da società residenti in Stati o territori a fiscalità privilegiata di cui all'art. 47, comma 4, del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, ovvero alla disciplina dei dividendi e interessi di cui all'art. 89, comma 3, del medesimo d.p.r. n. 917/1986. O, ancora, pensi alla disciplina dell'esterovestizione di cui all'art. 73, commi 5-*bis* e 5-*ter*, del predetto d.p.r. n. 917⁷¹.

buona fede, giusto procedimento, giusto processo o, se si vuole, diritto alla buona amministrazione e diritto ad un equo processo e diritto di difesa).

⁶⁹ Cfr. art. 1 Protocollo n. 1 al Trattato Edu. Sul punto, è appena il caso di ricordare che la materia fiscale non è estranea all'ambito dell'art. 1 Protocollo n. 1, talché risulta applicabile anche l'art. 14 del medesimo Trattato EDU sul divieto di discriminazione, con l'ulteriore effetto di consentire alla Corte Edu di trattare, sotto il profilo del divieto di discriminazione e con i relativi criteri, questioni relative all'applicazione di prelievi tributari e previdenziali che, in sé considerati, come noto, vedrebbero l'estrema prudenza della Corte nel sindacare le scelte dei singoli Stati che non siano manifestamente prive di ragionevole giustificazione. Cfr. V. ZAGREBELSKY, R. CHENAL, L. TOMASI, *Manuale dei diritti fondamentali in Europa*, Bologna, 2016, 359, ove riferimenti.

⁷⁰ Su cui si veda quanto già richiamato nel contesto del paragrafo precedente.

⁷¹ Diverso è il caso della disposizione di cui all'art. 167 del medesimo Tuir, in materia di imprese estere controllate, che invero, al comma 8-*quater*, fa obbligo all'amministrazione finanziaria, prima di procedere all'emissione del provvedimento impositivo, di notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove per la disapplicazione della norma antielusiva altrimenti ad esso applicabile.

Ebbene, nella misura in cui tali norme – peraltro dettate con riferimento al sistema delle imposte dirette – si prestano ad essere applicate anche nei rapporti intracomunitari⁷², certamente si pone la questione del riconoscimento o meno del diritto al contraddittorio nei casi in cui l’a.f. abbia proceduto, in chiave antielusiva, nei termini previsti dalla relativa norma.

Ebbene, nei casi sopra indicati, assumendo il diritto al contraddittorio preventivo un indubbio rilievo – seppur nel più ampio (ma comunque pur sempre limitato) ambito dell’esercizio di una delle quattro libertà garantite dal diritto europeo ovvero, se si preferisce, rispetto all’esercizio della libertà di stabilimento (ancorché con riferimento all’applicazione di tributi non armonizzati) –, esso non potrà non trovare diretta applicazione anche all’interno dell’ordinamento nazionale quando, in difetto, risulterebbe ingiustificatamente limitata anche una sola delle prerogative di cui alle situazioni soggettive attive tutelate dal diritto dell’unione (ad esempio: certezza giuridica, tutela dell’affidamento e della buona fede, giusto procedimento, giusto processo o, più genericamente, diritto di difesa); e tale applicazione del principio in discorso dovrebbe poter essere riconosciuta anche senza passare necessariamente per il filtro costituito dalle “regole” di cui all’art. 12, comma 7, ovvero all’art. 10-*bis*, comma 6, dello statuto dei diritti del contribuente⁷³.

Comunque, quandanche – discostandosi dall’orientamento giurisprudenziale sopra richiamato – si ritenesse di non potersi prescindere (al fine della concreta attuazione della tutela costituita dal suddetto diritto al

⁷² Ad esempio nell’ipotesi in cui la controllata comunitaria che distribuisce i dividendi abbia una stabile organizzazione in un Paese *black listed*.

⁷³ Difatti, secondo la Corte di Giustizia, premesso che si è costituito un consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria secondo cui il rispetto dei diritti della difesa, in qualsiasi procedimento che possa concludersi con un atto lesivo per il relativo destinatario, costituisce un principio fondamentale che dev’essere garantito anche se non vi è una normativa specifica, ciò significa che sussiste il diritto del contribuente ad essere ascoltato prima dell’emanazione di un provvedimento che possa incidere sui propri interessi; e tale diritto può essere fatto valere immediatamente dinanzi ai giudici nazionali (Corte Giust. sent. 3 luglio 2014, causa C-130/13, *Kamino*).

Sul punto è appena il caso di osservare che, anche a mente dell’art. 1, comma 1, legge 7 agosto 1990, n. 241, l’attività amministrativa – ivi compresa quella tributaria – deve svolgersi, tra l’altro, secondo i principi dell’ordinamento comunitario che, in ogni caso, rilevano già per il tramite dell’art. 117 Cost. E ciò indipendentemente dall’oggetto del tributo.

contraddittorio) dall'applicazione di una qualche espressa regola di azione⁷⁴, potrà applicarsi, per via analogica, la disposizione di cui all'art. 12, comma 7, più volte citata, ovvero quella di cui all'art. 10-*bis*, comma 6, della medesima legge n. 212/2000, in quanto regolanti casi simili o materie analoghe a quelle che qui occupano⁷⁵.

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

Da ultimo, nella medesima prospettiva interna ora esaminata, fermo restando il rilievo che va riconosciuto al principio comunitario in discorso così come declinato dalla giurisprudenza sopra ricordata, non è senza importanza osservare che una simile ricostruzione si pone in rapporto di reciproca (e sinergica) integrazione con il principio – tutto interno – dell'imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa di cui all'art. 97 Cost.⁷⁶. Difatti quest'ultimo principio, come poco sopra accennato, tutela in buona parte gli stessi interessi che il medesimo sistema comunitario intende patrocinare⁷⁷.

Talché in definitiva, così come prospettato, pare a chi scrive che il ricorso all'analogia varrebbe ad assicurare la conformazione della regola, così come ricavabile all'esito dell'integrazione della norma (la cui corrispondente

⁷⁴ Si veda l'impostazione secondo cui l'attuazione del principio richiede comunque una disciplina interna per poter essere effettivamente realizzata nei rapporti giuridici, con la conseguenza che i principi appaiono dotati di effetto diretto ma non anche di diretta applicabilità (cfr. P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 289; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 345 ss.).

⁷⁵ Per la verità, la disposizione di cui all'art. 10-*bis* sembra la più completa, perché specifica dettagliatamente il procedimento che l'Ufficio deve seguire, ad esso imponendo anche un obbligo di motivazione c.d. "rafforzata". E ciò pare più pertinente anche in relazione a quanto statuito dalla giurisprudenza comunitaria in precedenza più volte richiamata. E' infine appena il caso di osservare che una simile ricostruzione è altresì pienamente coerente con la ricostruzione della giurisprudenza di legittimità secondo cui – sotto il vigore del previgente art. 37-*bis* del d.p.r. n. 600/1973 – anche in caso di contestazione di comportamenti abusivi in presenza di fattispecie innominate doveva riconoscersi l'obbligo del fisco di assicurare il contraddittorio preventivo (cfr. il paragrafo che precede).

⁷⁶ Su cui si rinvia a quanto già osservato *retro*, al paragrafo che precede.

disposizione risulta comunque sul punto silente⁷⁸), rispetto al principio: sia esso rintracciato in ambito comunitario (ad esempio nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali), ovvero in ambito interno (quale declinazione del principio di cui all'art. 97 Cost.) o ancora, qualora ritenuto inespresso, comunque desumibile in ragione della coerenza sistematica della trama normativa (nonché del formante giurisprudenziale) di cui sopra si è cercato di dare conto. Insomma, in altre parole, si potrebbe ritenere che l'enunciazione del testo normativo di cui all'art. 12 dello statuto altro non abbia che una funzione di mero ausilio all'interprete, senza per questo incidere (restringendola) sulla vigenza del principio la cui "eccedenza assiologica" si è cercato in queste pagine di dimostrare.

12. Conclusioni.

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

Tuttavia, le difficoltà sopra accennate pare possano essere superate attraverso l'interpretazione costituzionalmente orientata⁷⁹, ovvero attraverso l'interpretazione "comunitariamente orientata" (in questo senso anche attingendo ai principi affermati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e, talvolta, pure della Corte EDU⁸⁰), in ogni caso per il tramite del ricorso

⁷⁷ Si si veda, per tutti, lo stesso art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, su cui al paragrafo che precede.

⁷⁸ Laddove la norma altro non è che l'effetto scaturente, a seguito dell'interpretazione, dall'atto, ovvero dalla disposizione o proposizione normativa.

⁷⁹ E' infatti appena il caso di annotare come autorevole dottrina abbia già osservato che nei settori interessati da leggi generali (quale lo statuto dei diritti del contribuente) risulta in espansione l'ambito dell'interpretazione adeguatrice, che, ove manchi di un preciso supporto a livello costituzionale, è espressione di esigenze sistematiche e di intrinseca coerenza in aree disciplinari consolidate piuttosto che del principio di conservazione degli atti e della loro efficacia giuridica. Così A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, cit., 879.

⁸⁰ Cfr. Corte Europea dei Diritti dell'Uomo, sez. III, 21 febbraio 2008, *Ravon et al c. France*, C-18497/03, ove – come noto – particolare enfasi è posta sul contraddittorio, quale carattere distintivo del giusto processo, così come pure del giusto procedimento. Infine, sulla sempre maggiore rilevanza della giurisprudenza della Corte Edu anche nel quadro dell'assorbimento delle disposizioni del Trattato Edu nella sfera dell'ordinamento comunitario, si veda A. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 3 ss.; come pure F. GALLO, *Ordinamento UE e principi fondamentali*, Napoli, 2006, *passim*.

all'analogia quale procedimento, formalmente d'integrazione, ma, in definitiva, facente comunque leva su di un processo, *lato sensu* "interpretativo"⁸¹, volto ad attribuire un significato (in termini di effetto) alla proposizione normativa.

Per ciò che pare a chi scrive, il merito del ricorso all'analogia (quanto meno limitatamente ai soli casi rispetto ai quali l'impiego dell'integrazione è prospettabile, seppur in chiave adeguatrice) risiede nel consentire di scongiurare un'applicazione ingiustificatamente discriminatoria della "regola" espressa dalla norma sul contraddittorio preventivo (così come risulta essere quella affermata dalle Sezioni Unite del 2015), invero coerente con il relativo principio (se si vuole inespresso), senza, per ciò stesso, dover attendere l'intervento della Corte costituzionale o, in ipotesi, della stessa Corte di Giustizia. Sotto altro profilo, ancora, il ricorso all'analogia consente altresì di tenere opportunamente distinto il piano dei principi (quali "sintesi valoriali di assetti disciplinari") da quello delle norme (quali "regole prescrittive di specifici comportamenti"), al contrario di quanto spesso non risulta ad opera della stessa giurisprudenza di legittimità.

In altre parole, quanto prospettato consente di porre rimedio rispetto ad un'interpretazione fondata sull'applicazione, al singolo caso, delle regole derivanti dalle (sole) disposizioni normative che, in quanto tale, può anche apparire formalmente ineccepibile ma, talvolta, essa può altresì risultare priva di sistematicità e, dunque, rivelarsi fallace (*rectius*: ingiusta).

Tutto ciò richiama alla mente l'ammonimento che Kant aveva premesso alla sua "*Metafisica dei Costumi*", ovvero che se non ci si vuole accontentare di aspirare ad una mera conoscenza del diritto positivo che, al massimo, potrebbe produrre "*una dottrina del diritto puramente empirica*" – con ciò paragonandola alla testa di legno della maschera da tragedia della nota favola di Fedro⁸² – bisogna allora ricercare la "*conoscenza sistematica della dottrina del*

⁸¹ Quanto alla compatibilità logica del ricorso all'analogia al fine di superare l'interpretazione (strettamente letterale) proposta dalla giurisprudenza di legittimità più volte richiamata e, come osservato, suscettibile di dar luogo a ingiustificate discriminazioni rilevanti a mente dell'art. 3, comma 1, Cost., basta in questa sede richiamare quanto precisato *retro* sulla natura "latamente interpretativa" del procedimento analogico (cfr. *retro* § 7).

⁸² Cfr. FEDRO, *La volpe e la maschera tragica*, in *Fabulae*, I, 7 che, data la sua brevità, vale riportare testualmente come in appresso: <<*La volpe aveva visto per caso una maschera da tragedia: "Che magnificenza!", disse. "Oh, non ha cervello!">>.*

diritto naturale”, ossia quella parte della metafisica dei costumi contenente il “*sistema di cognizioni a priori derivato da puri concetti*” e avente a suo oggetto “*non la natura, ma la libertà dell’arbitrio*”⁸³. E poiché proprio l’esercizio della libertà dell’arbitrio ha portato con sé – fin dall’origine dell’uomo –, quale conseguenza, l’affermazione del principio dialogico e, per quanto ora d’interesse, del conseguente principio del contraddittorio (si veda la c.d. “Cacciata di Adamo ed Eva dal giardino dell’Eden”), non può rinunciarsi a ricercare nei principi generali ed universali la luce capace di orientare l’interpretazione (e talvolta, se necessario, l’integrazione) delle regole di diritto positivo, per tale via consentendo a queste di poter essere considerate – con spirito critico – anche giuste⁸⁴.

In definitiva, sembra irrinunciabile fare uso del libero arbitrio (*rectius*: dello spirito critico) e del principio dialogico per cercare di verificare se non possa giungersi ad una ricostruzione della portata della norma (ed esempio di quella cui all’art. 12, comma 7, dello statuto dei diritti del contribuente) che tenga in adeguata considerazione i principi del sistema (ivi compresi quelli inespressi ma comunque “immanenti”⁸⁵). Ed allora, proprio adeguatamente muovendo dai principi generali ed universali (del diritto), anche nell’ottica di una tutela del contribuente multilivello, potrebbe risultare possibile integrare i principi, di origine comunitaria⁸⁶, della “buona amministrazione” e del “giusto procedimento”, con il relativo corollario del contraddittorio preventivo, con i principi, tutti interni, dell’imparzialità e buon andamento della pubblica

⁸³ Cfr. I. KANT, *La metafisica dei Costumi*, (1797), trad. it., a cura di G. Vidari, Bari-Roma, 1983, 34.

⁸⁴ Sulla rilevanza dei principi generali ed universali tra cui, su tutti, il principio di libertà e quello di eguaglianza, con i relativi corollari quali il principio di democraticità, che a sua volta presuppone il pluralismo e quindi la proporzione, l’armonia e, infine, la giustizia, si veda B. ROMANO, *Principi generali del diritto, Principio di ragione e principio dialogico*, ed. cur. da C. Palumbo, G. Petrocco, A. Siniscalchi, Torino, 2015, *passim*, ove un posto di particolare rilievo è assegnato al principio dialogico (dall’etimo “*dia*”-“*logos*”), proprio e consustanziale dell’*umano* ed estraneo tanto al *non-umano* quanto al *post-umano*.

⁸⁵ E’ stato infatti puntualmente osservato (proprio con riferimento alla violazione dell’art. 12, comma 7, dello Statuto) che l’esclusione dell’immanenza (di un determinato principio) si potrebbe risolvere, tendenzialmente, in un depotenziamento dell’effettiva garanzia per il contribuente. Così A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, cit., 882.

⁸⁶ Ormai operanti anche all’interno del nostro ordinamento per il tramite dell’art. 117 Cost.

amministrazione⁸⁷ (di cui all'art. 97 Cost. che, come noto, significa anche "economicità dell'azione amministrativa"⁸⁸)⁸⁹, da un lato, e di eguaglianza e di dignità della persona (di cui all'art. 3 Cost.), dall'altro lato⁹⁰, per giungere infine all'attuazione della c.d. "giusta imposta" (di cui all'art. 53 Cost.).

Un'adeguata valorizzazione di questi ultimi principi, difatti, consentirebbe di superare l'*impasse* venutasi a creare per effetto dell'operare – per così dire disgiunto ed autonomo – delle regole poste dai formanti giurisprudenziali, comunitario e interno che, se isolatamente esaminate nelle loro rispettive conseguenze senza tentare una qualche *reductio ad unitatem*, finiscono per scaricare sull'unico contribuente problematiche di non poco momento.

In altri termini, appunto in chiave di tutela multilivello del contribuente, sembra allora possibile prospettare l'elevazione del livello di protezione, già apprestato dell'ordinamento comunitario, ad opera dei principi costituzionali posti dall'ordinamento interno⁹¹. Una simile operazione ermeneutica sembra

⁸⁷ Dai quali possono farsi discendere i principi di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente, come noto anche diretti al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 1137 ss.

⁸⁸ E l'economicità dell'azione amministrativa risulta certamente potenziata se il contraddittorio preventivo è assicurato. Di ciò sembra consapevole pure la stessa prassi amministrativa (cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. n. 25/E del 6 agosto 2014 e, più di recente, Circ. n. 16/E del 28 aprile 2016, ove si afferma che: "Un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall'altro scongiura l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto"). Sul punto si veda poi la recentissima (e ponderosa) circolare della Guardia di Finanza n. 1 del 2018, rilasciata in data 4 dicembre 2017 ("Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi"), ove particolare enfasi è posta sul contraddittorio con il contribuente, proprio nella prospettiva di un innalzamento della qualità dell'attività ispettiva svolta, anche in vista e del successivo esercizio della potestà d'imposizione da parte dell'ufficio tributario (in partic. Vol. II, pag. 74 ss.).

⁸⁹ Nello stesso senso della valorizzazione del principio di cui all'art. 97 Cost., si veda G. FRANSONI, *La parabola del contraddittorio*, in Fondazione Antonio Uckmar, *Per un nuovo ordinamento tributario, atti preparatori*, Padova, vol. III, 153 s. e, da tempo, P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, cit., 1087 ss.

⁹⁰ Sul primato storico e logico della persona rispetto allo Stato, e nel rispetto assoluto della dignità umana nonché delle libertà che possono salvaguardarla appieno, si veda la chiave di lettura recentemente proposta da autorevole dottrina per comprendere appieno i valori, i principi e le norme della nostra Costituzione (cfr. P. GROSSI, *L'invenzione del diritto*, Roma-Bari, 2017, *passim*).

⁹¹ Deve infatti convenirsi che le garanzie sovranazionali, come quella in materia di contraddittorio procedimentale, costituiscono solo il livello minimo di tutela che gli Stati membri sono obbligati ad apprestare, non potendo essi soffrire di limitazioni rispetto a previsioni *in melius*.

pertanto consentire già da ora – senza quindi nemmeno attendere un intervento legislativo volto ad aggiornare lo Statuto dei diritti del contribuente – di affermare un principio, operante in via generalizzata, che proclami il diritto al contraddittorio preventivo (di cui peraltro, nei fatti, già da tempo ha preso atto la migliore prassi amministrativa⁹²).

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

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

SIMONE FRANCESCO COCIANI

⁹² Cfr. Agenzia delle Entrate, Circ. n. 25/E del 6 agosto 2014, Circ. n. 16/E del 28 aprile 2016 e G.d.F. Circ. n. 1/2018 del 4 dicembre 2017, sopra ricordate.