

CORTE COSTITUZIONALE E CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE TRIBUTARIO: E' PROPRIO UN'OCCASIONE MANCATA?

Nota a Corte Costituzionale, ordinanza n. 187/2017

Prof. Avv. Gerardo Soricelli

Il tema del contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie è stato oggetto di profondi dibattiti sia in dottrina che in giurisprudenza ma non ha trovato ancora una sua completa definizione nel sistema tributario italiano. Il saggio cerca di comprendere i motivi per i quali ancora oggi non si è in presenza di una "generalizzazione" del contraddittorio endoprocedimentale tributario, attesa la compiuta evoluzione del principio del giusto procedimento da principio generale dell'ordinamento giuridico a principio costituzionale

The subject of the pre-litigation contradictory in tax investigations has been the subject of deep debates both in doctrine and in jurisprudence but has not yet found its complete definition in the Italian tax system. The essay seeks to understand the reasons why today we are not in the presence of a "generalization" of the endoprocedimental tributary contradictory, awaiting the complete evolution of the principle of the right procedure from the general principle of the legal system to constitutional principle

Sommario: 1. Il caso e la decisione della Consulta in un'ottica sistematica 2. La collocazione della pronuncia nell'"itinerario" giurisprudenziale, europeo e nazionale 3. L'occasione perduta dalla Corte costituzionale: bastava considerare il principio del contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 2121 del 2000 (cd. "Statuto del contribuente") come principio generale dell'ordinamento giuridico per applicarlo anche ai tributi "non armonizzati"? 4. Una breve notazione finale¹

¹ Si ringrazia il Dott. Niccolò Maria D'Alessandro per le preziose ricerche e gli utili consigli.

1. Il caso e la decisione della Consulta in un'ottica sistematica

Con la pronuncia in commento, la Corte costituzionale affronta lo “spinoso” tema del contraddittorio endoprocedimentale tributario con una decisione criptica e complessa, intrisa di riferimenti giurisprudenziali, pur funzionali alla decisione, inserita nel filone giurisprudenziale volto a comprendere la portata applicativa del diritto di difesa del contribuente prima dell'adozione di qualsiasi atto idoneo a ledere i suoi interessi.

La questione riveste senza dubbio un'importanza centrale nella costituzione di un vero e proprio diritto al contraddittorio del contribuente nei procedimenti tributari di indagine sullo sfondo di una possibile “costituzionalizzazione” del principio del giusto procedimento che si evince, comunque, nelle oscillazioni della giurisprudenza e nelle evoluzioni normative del diritto europeo.

Occorre rammentare i punti salienti della vicenda di fatto a cui la sollevata questione di costituzionalità si riferisce.

Con ordinanza del 18 gennaio 2016 la Commissione tributaria regionale della Toscana ha sollevato questione di legittimità costituzionale del comma 7 dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione. Il giudizio principale attiene all'appello interposto dalla Prefabbricati Pistoiese S.r.l. avverso la decisione della Commissione tributaria provinciale di Pistoia con la quale è stato solo parzialmente accolto il ricorso proposto dalla contribuente nei confronti di un accertamento, inerente redditi relativi all'anno 2008 e che, tra i motivi di impugnazione, vi è quello della asserita invalidità dell'accertamento per la mancata instaurazione del contraddittorio anticipato, in violazione del disposto di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, laddove stabilisce che «nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli

uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza [...]».

Ad avviso della Commissione tributaria remittente, “tale disposizione - in linea con l'interpretazione offerta da ultimo dalla Corte di Cassazione, sezioni unite, con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, cui viene ascritto il portato proprio del «diritto vivente» sul tema in oggetto - garantisce il relativo modulo procedimentale, a pena di invalidità del conseguente accertamento, limitatamente, tuttavia, ai soli controlli effettuati tramite accessi, ispezioni o verifiche sui luoghi di riferimento del contribuente, meglio descritti dal comma 1 dello stesso art. 12; per i controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori, in assenza di una specifica previsione normativa in tal senso, deve invece escludersi la presenza di un principio generale, immanente nel sistema, destinato ad imporre l'obbligo del contraddittorio preventivo all'atto impositivo, salvo che per i tributi armonizzati, in relazione ai quali detto obbligo è desumibile dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000 e adottata a Strasburgo il 12 dicembre 2007 e sempre che, come più volte ribadito dalla Corte di giustizia dell'Unione Europea, l'interessato abbia dato prova dell'incidenza effettiva della violazione sulla formazione dell'atto che ha recato pregiudizio allo stesso”².

La Corte, con una scelta “pilatesca”, sorvola sul riconoscimento “generalizzato” del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, dichiarando non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, l. 27 luglio 2000, n. 212, censurato per violazione degli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, comma 1, Cost., nella parte in cui — secondo il diritto vivente della Corte di cassazione — garantisce al contribuente, a pena di invalidità dell'atto di accertamento, l'instaurazione del contraddittorio anticipato nei proce-

² Corte Cost., 13 luglio 2017, n. 187 in *Giur. Cost.*, 2017, 4, 1729, con nota di G.G. CARUSO, *Il contraddittorio endoprocedimentale: un (momentaneo) nulla di fatto* (Nota alle ordinanze n. 187, 188 e 189 del 2017 della Corte costituzionale) (14 settembre 2017) in www.forumcostituzionale.it, 2017.

dimenti relativi a tributi “non armonizzati”, limitatamente ai soli controlli effettuati mediante accessi, ispezioni o verifiche nei luoghi di riferimento del contribuente, e non anche per i controlli fiscali realizzati in ufficio dai verificatori. La lacunosa descrizione della fattispecie non consente di identificare le caratteristiche del procedimento che ha portato all'accertamento contestato e neppure l'effettiva natura di quest'ultimo, impedendo la necessaria verifica sulla rilevanza della questione. Siffatta carenza descrittiva preclude alla Corte costituzionale — cui non è consentita la lettura degli atti di causa in ragione del principio di autosufficienza dell'ordinanza di remissione — la possibilità di verificare se si verta o meno in una delle ipotesi per le quali il contraddittorio è comunque imposto *ex lege* (non potendosi eventualmente escludere, ad esempio, che l'accertamento risulti fondato anche su parametri standardizzati, quali gli studi di settore, per i quali l'obbligo di contraddittorio preventivo è imposto dal relativo dato normativo di riferimento)³.

Sicché, secondo una ricostruzione dottrinale, “il contraddittorio di cui si discute in questo contesto non è quello che comporta un onere di collaborazione del contribuente (che, se richiesto, è tenuto a produrre documenti a pena di inutilizzabilità degli stessi), ma è quello che comporta una sua partecipazione alla fase dell'accertamento, mediante la possibilità di formulare osservazioni, deduzioni e richieste”⁴.

Presupposto indispensabile per tentare un possibile inquadramento della fattispecie è, quindi, quello di offrire una sintetica ricogni-

zione delle posizioni fondamentali espresse in giurisprudenza e in letteratura.

2. La collocazione della pronuncia nell'“itinerario” giurisprudenziale, europeo e nazionale

Il percorso evolutivo altalenante della giurisprudenza italiana sul contraddittorio nel procedimento tributario è stato condizionato sia dalle influenze che sulla materia oggetto di studio ha avuto la giurisprudenza della Corte di giustizia UE, sia dalle divergenze tra disciplina europea e disciplina nazionale.

La prima, quella europea, individua il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, come principio generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici; la seconda lo disegna quale obbligo gravante sull'amministrazione a pena di nullità dell'atto, ogni qual volta essa si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi dei contribuenti⁵.

L'indicata divaricazione si proietta nello specifico tra disciplina dei tributi “non armonizzati” (imposte dirette), estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea e di quelli cd. “armonizzati” (l'Iva), in detta sfera rientranti⁶.

Differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi “non armonizzati”, “l'obbligo dell'amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi “armonizzati”, l'Amministrazione finanziaria è gravata di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale,

³ Corte Cost., 13 luglio 2017, n. 187, cit., 1730 e ss.; Corte cost., 18 luglio 2014 n. 218 in *Giur. Cost.* 2014, 4, 3476 (nota di: CERESA-GASTALDO); Corte Cost., 13 gennaio 2017, n. 12 in *Corte Cost. Sito ufficiale*, 2017.

⁴ Corte Cost., ordinanza (5 luglio 2017) 13 luglio 2017, cit., 1729 (con osservazione di ANTONIO PERRONE, *La questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario innanzi alla Corte costituzionale: un'occasione mancata*) in *Giur. Cost.*, n. 4/2017, 1733 e ss.; F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale, in Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente* in *Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO e A. MARCHESELLI, Torino 2012, 399-400.

⁵ Cass. Civ. Sez. Un., 09 dicembre 2015, n. 24823 in *Foro It.*, 2016, I, I, 103 (nota di: PERRINO).

⁶ Cass. Civ. Sez. Un. 09 dicembre 2015, n. 24823, cit., 106 e ss.

la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa⁷.

L'assunto ora enunciato dalle Sezioni unite, pur in termini cauti in cui si è espresso, ha fatto dunque eco a pronunce diverse sul tema oggetto di studio sia della stessa Cassazione che della Corte di Giustizia UE ed ha sollecitato il Giudice delle leggi ad una presa di posizione netta che non si è mai avuta.

L'impressione che si trae dalla lettura della diversa giurisprudenza esaminata è che il riferimento all'immutabilità della base giuridica (art. 12, comma 7, dello Statuto del Contribuente (Legge n. 212 del 2000)) su cui si è impostato il dilemma dell'applicazione generalizzata del contraddittorio endoprocendimentale tributario sia frutto più di una pigrizia nell'approfondire gli annosi temi dei principi generali nazionali ed europei in tema di "giusto procedimento" che dell'interpretazione del dato normativo che impone una disciplina più generale del contraddittorio stesso solo per i tributi "armonizzati" e uno "Statuto" specialistico per i tributi "non armonizzati".

Alla luce di quanto sopra esposto, deve, quindi, registrarsi che il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocendimentale ha già conosciuto una significativa evoluzione con la Corte di Giustizia UE e, ciò, è dovuto al suo importante ruolo di giudice dei principi e dei valori di carattere comunitario a valenza universale, come i principi di buona amministrazione, ragionevolezza, proporzionalità, uguaglianza, democraticità, ecc.

Già a partire dalla metà del secolo scorso, infatti, alcune normative europee si sono occupate di contraddittorio endoprocendimentale in diverse materie di natura amministrativa, come la libera concorrenza di cui all'art. 19, par.1 del Reg. n. 17/1962, poi confermato dal Reg. n. 99 del 1963 e, dove erano previste una serie di garanzie procedurali che si inserivano nella fase "che si estende dalla comunicazione degli addebiti fino alla adozione

della decisione finale di accertamento e sanzione, al fine di non compromettere l'efficacia dell'indagine preliminare della Commissione"⁸.

In particolare, il Reg. n. 99/1963, attuativo del precedente reg. n. 17 del 1962, statuiva che "*in ossequio ai diritti fondamentali della difesa*".

le imprese e associazioni d'impresa devono avere il *diritto di manifestare, a conclusione dell'istruzione, il proprio punto di vista* su tutti gli addebiti che la Commissione intende loro contestare nelle sue decisioni⁹.

Gli istituti di garanzia previsti direttamente dai predetti regolamenti europei, poi ripresi da diversi orientamenti della Corte di Giustizia, sembrano costituire un "misto" di partecipazione-contraddittorio e partecipazione-collaborazione, dove accanto ad una tutela anticipata delle situazioni giuridiche soggettive dei privati ritualmente rappresentate nel corso del procedimento, si configura una forma generica di collaborazione, intesa come manifestazione e rappresentazione di interessi che i privati possono funzionalmente svolgere per curare e condividere insieme interessi

⁸ R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. riflessi nel diritto nazionale* in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 1, 10055 (commento alla normativa) secondo il quale, "La prima significativa affermazione giurisprudenziale, invece, risale al 1963 con la sentenza *Alvis*, che ne ha posto in evidenza la natura di «principio di diritto amministrativo ammesso in tutti gli Stati membri della Comunità economica europea», che «risponde alle esigenze della giustizia e della buona amministrazione» (good administration) Corte di giustizia, 4 luglio 1963, causa C-32/62, *Alvis*, punto 1A, in tema di licenziamento disciplinare di un dipendente pubblico comunitario"; A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2536 ss.; S. SCREPANTI, *La tutela della concorrenza e il sistema europeo di pubblici poteri tra integrazione e decentramento* in *Lezioni di diritto amministrativo progredito* a cura di Luisa Torchia. Seconda edizione, 2012, 319.

⁹ R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. riflessi nel diritto nazionale*, cit., 10055 (commento alla normativa).

⁷ Cass. Civ. Sez. Un. 09 dicembre 2015, n. 24823, cit., 107.

pubblici e privati¹⁰. I privati possono cioè presentare osservazioni scritte, documenti, accedere al fascicolo d'indagine della Commissione, essere sentiti oralmente e la conseguenza significativa è che "la decisione finale che la Commissione è considerata illegittima dalla giurisprudenza europea quando la Commissione non consente la partecipazione dei privati, non fornisce i dati necessari alla difesa e non tiene conto dei fatti su cui gli interessati hanno avuto modo di esprimersi"¹¹.

E' evidente, dunque, che il diritto europeo previsto e la giurisprudenza abbiano sviluppato un sistema ben preciso di specifiche garanzie procedurali a favore delle imprese assoggettate ad investigazioni "antitrust", inducendo la Commissione ad adottare una serie di misure idonee a favorire e a rafforzare l'interazione-integrazione con i privati, attraverso meccanismi di tutela dei diritti procedurali degli interessati"¹².

L'effettivo esercizio dei diritti procedurali delle parti interessate e degli altri soggetti coinvolti è stato sostenuto e continua ad essere sostenuto dalla recente giurisprudenza eu-

ropea che, in più di un'occasione, ha sottolineato la valenza di diritto di difesa come principio fondamentale dell'ordinamento europeo nell'ambito e nei contesti procedurali.

Dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia emerge che il principio del "giusto procedimento" trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione.

Il principio è attualmente codificato nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, la disposizione (che avendo assunto il medesimo valore giuridico dei trattati solo con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona avvenuta l'01.12.2009, è, di per sé, *ratione temporis*, applicabile solo ai procedimenti amministrativi conclusi con provvedimenti successivi alla data suddetta), prevede, al 2, che, nell'ambito del menzionato diritto, va, tra gli altri, ricompreso "il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio"¹³.

¹⁰Sulla partecipazione collaborativa o in forme di contraddittorio sempre endoprocedimentale, R.FERRARA, *Introduzione al diritto amministrativo*, Bari, 2002, 160; A. MARCHESELLI, *Il «giusto procedimento» tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012; AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del Prof. G. Marongiu*, a cura di A. Bodrito - A. Contrino - A. Marcheselli, Torino, 2012, *passim*; G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

¹¹ Corte Giustizia UE, 12 febbraio 1979, n. 85 in *Riv. dir. ind.* 1980, II, 207 (nota); Corte giustizia UE, sez. I, 25/01/2007, n. 407 in *Guida al diritto* 2007, 7, 94 (nota di: DE PASQUALE).

¹² S. SCREPANTI, *La tutela della concorrenza e il sistema europeo di pubblici poteri tra integrazione e decentramento*, cit., 320; D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2005, 819 e ss; L. del Federico, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità*, cit., 230 ss; A. Di Pietro, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano. Atti del Convegno I settant'anni di «Diritto e pratica tributaria»*, coordinati da V. Uckmar, Padova, 2000, 539.

¹³ Corte giustizia UE, sez. II, 18 dicembre 2008, n. 349 in *Foro amm. CDS* 2008, 12, 3218 (s.m); Corte giustizia UE, grande sezione, 22 ottobre 2013, n. 276 in *Rivista dei Dottori Commercialisti* 2013, 4, 995 (s.m); CGCE, sentenze 18 giugno 1991, causa C-260/89, ERT, in *Raccolta*, pag. I-2925, punto 42, e 4 ottobre 1991, causa C-159/90, Society for the Protection of Unborn Children Ireland, in *Raccolta*, pag. I-4685, punto 31.

Cass., sez. V civile, 28 luglio 2006, n. 17229, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2006, 1048 ss., con nota di MARCHESELLI, *Corte giustizia UE, sez. V*, 03 Luglio 2014, n. 129 in *Rivista dei Dottori Commercialisti* 2014, 4, 802, dove si afferma che "Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza

La continuità di tali opzioni interpretative, connotata, comunque, dalla centralità dell'applicazione del principio del contraddittorio procedimentale nei settori amministrativi più diversi, dal pubblico impiego alla libera concorrenza, dall'accesso ai fondi europei alle misure restrittive a tutela della sicurezza pubblica e del diritto alla salute, non poteva non estendere l'orbita applicativa del principio generale del giusto procedimento alla materia tributaria¹⁴.

Proprio in un simile contesto la sentenza "Cipriani" prende nettamente posizione a favore del riconoscimento del principio del giusto procedimento in materia di procedimento tributario, sostenendo che "Il rispetto del principio dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, in particolare in un procedimento che possa condurre a sanzioni, costituisce, come la Corte ha statuito a più riprese, un principio fondamentale del diritto comunitario. Tale principio impone che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di formulare utilmente le proprie osservazioni"¹⁵.

Punto di partenza del contraddittorio nel procedimento tributario (si trattava di un pro-

di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso." Corte giustizia UE, sez. V, 21 settembre 2000, n. 462 in Redazione Giuffrè 2008.

¹⁴ R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. riflessi nel diritto nazionale, cit., 10055 (commento alla normativa)*; ¹⁴ Corte europea dei diritti dell'Uomo, sentenza del 23 novembre 2006, n. 73053/01, causa Jussila c. Finlandia, con nota di Marcheselli, *Processo tributario. Nelle liti sulle sanzioni fiscali non può escludersi il contraddittorio orale sulle prove* (con postilla di Cesare Glendi), in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, anno 2007, fascicolo 5, 389 - 393; Corte giustizia UE, sez. VI, 12 dicembre 2002, n. 395 in *Riv. giur. trib.* 2003, 505 (nota di: CERIONI); Corte giustizia UE, 12 febbraio 1992, n. 48 in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.* 1992, 1382 (s.m).

¹⁵ Corte di Giustizia UE, sez. VI, 12 dicembre 2002, n. 395, *cit.*, 506 e ss (CERIONI) in nota a R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. Riflessi nel diritto nazionale, cit., 10055 e ss*

cesso in materia di accise che vedeva coinvolta la Repubblica Italiana) è appunto la cd. sentenza "Cipriani" che, in una visione d'insieme delle interazioni tra le fonti normative europee e domestiche, afferma che riceve cittadinanza "europea" quel "principio generale comunitario (originariamente) non scritto, qual è quello afferente il contraddittorio anteprovvedimentale, ha determinato una declaratoria di illegittimità di una norma di una Direttiva, confliggente con il principio stesso, provocando «a cascata» l'inevitabile modifica delle corrispondenti disposizioni nazionali"¹⁶.

Deve ritenersi, cioè, che la Corte di Giustizia abbia voluto sancire il diritto di difesa come un principio fondamentale comunitario, "anche nella fase del procedimento amministrativo e implica il diritto del soggetto i cui interessi possano essere pregiudicati dalla azione amministrativa di esporre preventivamente le proprie ragioni."¹⁷

Pertanto, a voler trarre talune conseguenze del precedente *excursus*, pare utile trarre una prima conclusione: tra amministrazione tributaria e contribuente non vi può essere isolamento, ma deve essere, comunque, assicurato, attraverso gli istituti della democrazia partecipativa, lo scambio di informazioni, di documenti, di osservazioni, di deduzioni. Ciò al fine di rendere più efficace l'azione dell'amministrazione, assicurando ai contribuenti, nel contempo, sia la rappresentanza degli interessi che il loro diritto di difesa, dando luogo così ad una partecipazione complessa, mista "collaborativo-contraddittoria" a dimensione orizzontale-verticale, volta ad equilibrare esigenze proprie dell'amministrazione ed esigenze proprie, difensive e personali del contribuente.

Concorrono a confermare una tale complessità della fattispecie "speciale" partici-

¹⁶ Corte di Giustizia UE, sez. VI, 12 dicembre 2002, n. 395 in *Riv. giur. trib.* 2003, 507 e ss

Corte di Giustizia UE, sentt. 14 luglio 1972, causa 55/69, in *Raccolta* p. 887; 29 giugno 1994, causa C-135/92 in *Racc. pp.* 1-2925 in A.MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari in Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di A.BODRITO, A.CONTRINO, A.MARCHESELLI Torino, 2012, 413-430.

tiva, ulteriori argomenti desumibili dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione. Il dato testuale identifica il cd. Diritto ad una buona amministrazione, a mezzo del quale "ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione. Tale diritto comprende in particolare il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio, o il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale". Tale dato testuale va ad integrarsi, sotto il profilo logico-sistematico, con gli artt. 47 e 48 Ced. che impongono la tutela dei diritti di difesa e la tutela dei diritti e delle libertà garantiti dal diritto dell'Unione di fronte al giudice¹⁸.

¹⁸ Si veda sul punto quanto osserva S.CASSESE, *Il diritto alla buona amministrazione (relaz. alla «Giornata sul diritto alla buona amministrazione» per il 25° anniversario della legge sul «Sindic de Greuges» della Catalogna, Barcellona, 27 marzo 2009* in *www.Irpa.eu*, secondo il quale "la buona amministrazione ha avuto una importante evoluzione funzionale. Da principio in funzione della efficacia della pubblica amministrazione (*"ex parte principis"*), è divenuto principio in funzione dei diritti dei cittadini (*"ex parte civis"*). Prima era considerata mezzo per assicurare che il potere pubblico fosse efficace, perché gli interessi collettivi e pubblici ad esso affidati fossero pienamente tutelati. Poi è divenuta strumento per assicurare una difesa dal potere pubblico, perché le situazioni giuridiche soggettive dei privati potessero essere tutelate più efficacemente. Ad esempio, la partecipazione dei privati nella prima versione serve all'amministrazione, per conoscere meglio prima di decidere; nella seconda versione serve al privato, per far sentire la propria voce prima che l'amministrazione concluda il procedimento". Sulla buona amministrazione, si vedano D. U. GALETTA, *Trasparenza e governance amministrativa nel diritto europeo*, in "Rivista Italiana di diritto pubblico comunitario", 2006, 274-276; ID., *Il diritto ad una buona amministrazione europea, come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione* in *Riv. It. Dir. pubbl. comm.*, 2005, 852 e ss. A. ZITO, *Il "diritto ad una buona amministrazione" nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e nell'ordinamento interno*, in "Rivista italiana di diritto pubblico comunitario", 2002, 425-444; A. SERIO, *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in "Rivista italiana di diritto pubblico comunitario", 2008, 237-301; R. CARANTA, Art. 97, in R. Bifulco,

L'espansione operativa della teoria sul principio di buona amministrazione ha investito tutti i principi generali dell'attività amministrativa, che costituiscono, secondo l'ordinamento comunitario, gli standard europei di una amministrazione efficiente ed efficace nei risultati.¹⁹ Più in particolare, occorre tener presente che la dottrina riconosce all'art. 41 Ced la qualità di "principio generale di diritto", "capace di trovare i limiti applicativi che il contraddittorio incontra nel diritto nazionale; secondo un meccanismo giuridico noto come *spillover effect*, un diritto di carattere generale sancito dal diritto comunitario pervade positivamente anche il diritto nazionale dei singoli paesi membri, soprattutto quando tale principio è coerente con i principi costituzionali vigenti nel paese membro"²⁰. Secondo la dottrina, "per effetto di ta-

A. Celotto, A. Olivetti (a cura di), *"Comm. Cost."*, II ed., Torino, Utet, 2006, pp. 1889 ss; F. NICOLETTI, *Il principio di "buona amministrazione" nell'Unione europea tra garanzia ed efficienza*, in "Il diritto dell'economia", n. 4, 2006, 776-800; A. GIUFFRIDA, *Il "diritto" ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino, 2012; F. SANTINI, *Diritto ad una buona amministrazione: la prima applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, commento a sentenza del Tribunale di primo grado CE, Max.mobil Telekomunikations Service*, in "Giur. It.", 2002, 1792-1794.

¹⁹ A. MASSERA, *L'amministrazione e i cittadini nel diritto comunitario* in *Riv. Trim. Dir. Pubbl.* I, 1993, 19 e ss; E. SANNA TICCA, *Cittadino e pubblica amministrazione nel processo di integrazione europea*, Milano, 2004, 84 in R. MICELI, *Il contraddittorio precontenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione* in *Riv. Dir. trib.* n. 3/2016, 345 e ss; E. CASETTA, *Profili della evoluzione dei rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione*, in *Dir. Amm.*, 1993, p. 1 ss.; A. ROMANO, *Il cittadino e la pubblica amministrazione*, in *Il diritto amministrativo degli anni '80, Atti del XXX° Convegno di studi di scienza dell'amministrazione*, Milano, 1987, 181 e ss.

²⁰ A. RENDA, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive* nota a Cass. Civ. Sez. Un. 09 dicembre 2015, n. 24823 in *Dir. e prat. Trib.*, 2016, 2, 219 il quale cita M. TRIVELLIN, *Il principio di buona fede oggettiva*, in *I principi europei del diritto tributario* (A. DI PIETRO-TASSANI a cura di), Padova, 2013, p. 85. In funzione della nascita di principi generali del diritto volti ad attuare il principio del giusto procedimento e sulla pervasività in termini di rafforzamento dell'integrazione tra diritto europeo e diritto degli Stati membri, D.U.GALETTA, *Le fonti del diritto*

le meccanismo, è possibile ritenere che il livello di garanzia solennemente prescritto dal diritto eurounitario si “comunichi”, beneficamente, anche al diritto interno, attivando risorse latenti nel dettato costituzionale, perfettamente in grado di recepirne gli effetti e di legittimarli ad ogni livello dell’azione amministrativa²¹.

In virtù di un tale meccanismo, le garanzie procedurali, in quanto esplicazione del “principio generale di diritto” - buona amministrazione costituiscono l’effetto di un processo di integrazione, dove principi e regole propri dell’ordinamento europeo formano un corpus unitario, comprensivo, anzi rafforzativo, dei criteri, dei principi e delle regole giuridiche degli Stati membri sulla pubblica amministrazione.

Emblematica, al riguardo, è la posizione dottrinale secondo la quale “il rispetto dei diritti fondamentali sia necessario anche quando la disciplina nazionale è indispensabile per dare attuazione o per porre in essere la disciplina da adottare nel rispetto delle norme - cornice-europee.

In casi di questa natura, gli Stati membri sono difatti tenuti ad attuare il diritto dell’Unione europea in modo puntuale, e, per questa ragione, sono vincolati al rispetto tanto dei diritti fondamentali sovranazionali quanto di quelli interni²².

In questo contesto, come esempio di rafforzamento del primato delle normative “europee” sugli ordinamenti interni, occorre ricordare l’applicabilità della Carta dei diritti fondamentali alle normative di diritto interno, che danno attuazione al diritto dell’Unione. Di qui la conseguenza che, “nel caso di conflitto tra disposizioni di diritto interno e diritti garantiti dalla Carta, il giudice nazionale incaricato di applicare, nell’ambito della propria competenza, le norme di diritto dell’Unione ha l’obbligo di garantire la piena

amministrativo europeo in *Diritto amministrativo europeo* a cura di Mario P.CHITI, Milano, 2013, 102 e ss.

²¹ D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea*, cit., 853 e ss.

²² G.RAGUCCI, *Il doppio vincolo sul contraddittorio: nuove riflessioni sull’avviso di accertamento ante tempus* in *GT-Riv. Giur. trib.*, 2014, 657.

efficacia di tali norme²³.

La giurisprudenza della Corte di Giustizia UE ha accolto il principio del rispetto del contraddittorio, quale esplicazione del diritto di difesa, principio fondamentale dell’ordinamento europeo che trova applicazione nei procedimenti amministrativi “restrittivi”, sicché il destinatario di un provvedimento teso ad incidere in modo sensibile sui suoi interessi deve essere messo nelle condizioni effettive di manifestare la sua volontà ed esporre le ragioni della sua difesa in ordine alle situazioni e agli elementi sui quali l’amministrazione andrà a decidere²⁴.

Di qui l’espansione operativa del contraddittorio procedimentale a tutti i settori amministrativi in qualità di principio fondamentale del diritto comunitario, dopo essere stato garantito anche in assenza di una disciplina specifica in ambito tributaristico, con la sentenza *Gerlach* del 2007, relativa ai dazi all’importazione di merci, in regime di transito comunitario²⁵.

La Corte di Giustizia, in definitiva, aderisce all’orientamento più consolidato: il diritto al contraddittorio, sancito all’interno dell’interpretazione logico-sistematica dell’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea in tema di buona amministrazione, sussiste in tutti i casi in cui si accerti “il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio. Tale previsione generale del principio di obbligatorietà del contraddittorio non va visto però in maniera assoluta perché il diritto dell’Unione, quale risulta in particolare dalla direttiva 77/799/CE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli stati membri nel settore delle imposte dirette e delle imposte sui premi assicurativi, come modificata dalla direttiva 2006/98/CE del Consiglio, del 20 novembre 2006, e dal

²³ R.ADAM-A.TIZZANO, *Lineamenti di Diritto dell’Unione Europea. Quarta edizione*, Torino, 2016, 118.

²⁴ Corte giustizia UE, sez. II, 18 dicembre 2008, n. 349, cit., 3218.

²⁵ Corte giustizia UE, sez. V, 08 marzo 2007, n. 44 in *Redazione Giuffrè* 2008.

diritto fondamentale al contraddittorio, deve essere interpretato nel senso che esso non conferisce al contribuente di uno Stato membro il diritto di essere informato della richiesta di assistenza inoltrata da tale Stato a un altro Stato membro al fine, in particolare, di verificare i dati forniti dallo stesso contribuente nell'ambito della sua dichiarazione dei redditi, né il diritto di partecipare alla formulazione della domanda indirizzata allo Stato membro richiesto né il diritto di partecipare alle audizioni di testimoni organizzate da quest'ultimo Stato²⁶.

Di fronte ad un siffatto quadro non deve, pertanto, sorprendere, che si sia giunti ad affermare senz'altro il diritto al contraddittorio ma in qualche misura condizionato dall'accertamento del giudice. In particolare, è stato sostenuto che "avendo il giudice nazionale l'obbligo di garantire la piena effettività del diritto dell'Unione il riscontro di una violazione dei diritti di difesa determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso"²⁷. Tale affermazione va intesa nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verificherebbe allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in mero simulacro, ma avrebbe una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi di difesa non puramente fittizi e strumentali²⁸.

In questa prospettiva, la disciplina "europea", che si apre alla previsione di un contraddittorio generalizzato, ma connotato restrittivamente da elementi sostanzialistici, induce la Corte di Giustizia, nella dubbiosità interpretativa, ad affermare la diversa operatività giuridica dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, distinguendo tra tributi "non armonizzati" (es. Irpeg) e tributi

"armonizzati (es. Iva). Per i primi l'obbligo dell'amministrazione tributaria di attivare un contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, è subordinato al principio di legalità formale. Per i tributi "non armonizzati", pertanto, l'obbligo del contraddittorio si attiva nei casi espressamente previsti dalla legge perché ai suddetti tributi estranei alle competenze dell'Unione non si applica il diritto europeo, posto che "i principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, infatti, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione e non si applicano al di fuori di esse"²⁹. Viceversa, essendo investiti direttamente dal diritto europeo, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume rilievo generalizzato³⁰.

Come già rilevato, a sostegno di questa proposta interpretativa, la giurisprudenza di legittimità italiana adduce argomentazioni di diritto processuale, affermando che "nei tributi armonizzati, affinché la mancanza di un effettivo contraddittorio endoprocedimentale determini la nullità del provvedimento conclusivo del procedimento impositivo è necessario che esso assolva l'onere di convincere il giudice della fondatezza delle ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), non sia manifestamente infondata e tale da costituire una mera trasfigurazione dello strumento probatorio per finalità pretestuose e non improntate a lealtà e correttezza"³¹.

Questo primo stadio delle riflessioni sul diritto al contraddittorio endoprocedimentale conduce ad una prima affermazione positiva: l'orientamento costante della giurisprudenza

²⁶ Corte giustizia UE, grande sezione, 22 ottobre 2013, n. 276 in *Rivista di Diritto Tributario* 2013, 11, IV, p. 339 (nota di: MASTELLONE).

²⁷ Corte giustizia UE, sez. V, 03 Luglio 2014, n. 129 in *Riv. dei Dottori Commercialisti* 2014, 4, p. 802.

²⁸ Cass. Sez. Un. Civ. 9 dicembre 2015 n. 24823, cit. 104 e ss.

²⁹ Corte giustizia UE, grande sezione, 26/02/2013, n. 617 in *Rivista di Diritto Tributario* 2013, 7-8, IV, 191 (nota di: DORIGO).

³⁰ Cass. Sez. Un. Civ. 9 dicembre 2015 n. 24823, cit. 104 e ss.

³¹ Cass. Civ., Sez. Trib., 23 maggio 2014, n. 11453 in *Giustizia Civile Massimario* 2014 ; Cass. Civ., Sez. Un., 15 maggio 2015, n. 9935 in *Giur. Comm.* 2017, I, II, 21 (nota di: Di Girolamo); Cass. Civ., Sez. Trib., 22 gennaio 2014, n. 1271 in *Giustizia Civile Massimario* 2014 in nota a Cass. Sez. Un. Civ. 9 dicembre 2015 n. 24823, cit. 104 e ss.

europea ha annoverato il principio del giusto procedimento tra i principi generali del diritto comuni agli ordinamenti degli Stati membri, il cui rispetto è doveroso anche da parte delle istituzioni europee³².

Tale orientamento giurisprudenziale è stato messo a punto in specifici procedimenti amministrativi europei come quello relativo ad un licenziamento di un funzionario europeo inaudita altera parte per opera di una Istituzione europea. A sostegno del provvedimento, l'amministrazione affermava che il previo contraddittorio non era richiesto dallo Statuto contenente la disciplina del pubblico impiego. La Corte di Giustizia confermava questa interpretazione, ma aggiungeva che i vincoli disposti dallo statuto ai quali l'istituzione doveva attenersi non erano gli unici ma ve ne erano altri, tra i quali l'obbligo di sentire l'interessato. Ciò rispondeva ad un principio generalmente accettato di diritto amministrativo in vigore negli stati membri che si basa su una regola generale in cui si integrano i requisiti di equità, giustizia, imparzialità e buona amministrazione³³.

³² G.DELLA CANANEA-C.FRANCHINI, con la collaborazione di MARCO MACCHIA, *I principi dell'amministrazione europea. Terza edizione*. Torino, 2017, 105, nota 45, dove si inserisce il contesto giurisprudenziale: Trib. 16 dicembre 2006, causa T-222/02 organisation de Modjahedins de l'Iran v. Council, con nota adesiva di G. DELLA CANANEA, *Return to the Due Process of Law: The European Union and the fight Against Terrorism in European Law Review*, 2007 (32), pp. 895-906; J. Schwarze, *Legal protection by and within the administrative procedure. Some observations on the legal situation in German and European Community Law*, in A. Massera (a cura di), *Le tutele procedurali. Profili di diritto comparato*, Napoli, 2007, 51 ss; C. FRANCHINI, *Giustizia e pienezza della tutela nei confronti della pubblica amministrazione*, in AA.VV., *Il diritto amministrativo oltre i confini*, Milano, 2008, 165 e ss; A. Serio, *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in "Rivista italiana di diritto pubblico comunitario", 2008, pp. 237-301.

³³ J. SCHWARZE, *Legal protection by and within the administrative procedure. Some observations on the legal situation in German and European Community Law*, in A. Massera (a cura di), *Le tutele procedurali. Profili di diritto comparato, cit.*, p. 51 ss. in G. DELLA CANANEA, C. FRANCHINI, con la collaborazione di MARCO MACCHIA, *I principi dell'amministrazione europea. Terza edizione cit.*, 105. Coglie bene gli approfondimenti sulle indagini in

La giurisprudenza italiana ha tratto spunto dagli orientamenti giurisprudenziali europei e ne è rimasta ampiamente influenzata. In sintesi, considerato lo sviluppo eminentemente giurisprudenziale del contraddittorio endo-procedimentale, si ritiene di richiamare le decisioni più rappresentative della Suprema Corte di Cassazione.

Le oscillazioni della giurisprudenza interna sul tema, oltre che a rendere impellente l'intervento definitivo del legislativo impongono alcune riflessioni su possibili occasioni giurisprudenziali mancate per fare finalmente un po' di chiarezza.

Una parte consistente della giurisprudenza di legittimità afferma che il contraddittorio tra amministrazione tributaria e contribuente dà sostanza all'accertamento per far emergere elementi idonei a commisurare alla concreta realtà economica dell'impresa la "presunzione" indotta dal rilevato scostamento del reddito dichiarato dai parametri. Pertanto, la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel mero rilievo del predetto scostamento dai parametri, ma deve essere integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente. L'onere della prova, cui nemmeno l'Ufficio è sottratto in ragione della peculiare azione di accertamento adottata, è così ripartito: a) all'ente impositore fa carico la dimostrazione dell'applicabilità dello *standard* prescelto al caso concreto oggetto dell'accertamento; b) al contribuente, che può utilizzare a suo vantaggio anche presunzioni semplici, fa carico la prova della sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possano essere applicati gli standard o della specifica

merito alle dinamiche dei procedimenti amministrativi europei, Giacinto della Cananea e Matteo Gnes (a cura di) *I procedimenti amministrativi dell'Unione europea. Un'indagine*. Atti del Convegno di Studio. Urbino, 14 marzo 2003, Torino, 2004.

realtà dell'attività economica nel periodo di tempo cui l'accertamento si riferisce"³⁴.

Per tale decisione, "se il contraddittorio endoprocedimentale è obbligatorio negli accertamenti *standardizzati*, non è perché vi è una norma di valenza generale che attribuisce cittadinanza all'istituto nel nostro ordinamento"³⁵.

La Corte Suprema, insomma, intende qui ribadire l'immanenza di un principio di leale collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente implicita nei contesti legislativi riguardanti gli accertamenti e i procedimenti tributari. E comunque intende anche iniziare un percorso su cui innestare le future pronunce giurisprudenziali sul tema, nella speranza (perduta?) di una "generalizzazione" del giusto procedimento tributario.

Purtroppo, le pronunce successive della giurisprudenza di legittimità non hanno chiarito di molto le perplessità e le complessità di un riconoscimento del diritto fondamentale al contraddittorio endoprocedimentale tributario. In particolare, si segnalano la Cass Sez. un., 29 luglio 2013, n. 18184 e le sentenze "gemelle", n. 19667 e n. 19668, del 18 settembre 2014 con le quali si è "sperato" di pervenire ad una definizione delle questioni di fondo.

La prima, pronunciandosi sull'operatività dello Statuto del contribuente (l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212), ha riconosciuto il diritto al giusto procedimento, ribadendo che "in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, deve essere interpretato nel senso che l'osservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al

contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni - determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "ante tempus", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell'atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l'emissione anticipata, bensì nell'effettiva assenza di detto requisito (esonero dall'osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all'epoca di tale emissione, deve essere provata dall'ufficio"³⁶.

Pur nel suo riferimento alla norma speciale posta a tutela del contribuente, la decisione si segnala per aver collegato i principi di buona fede e di giusto procedimento al contribuente soggetto alle verifiche fiscali e ad altri accertamenti nella normativa tassativamente individuati, facendo trapelare una profonda evoluzione del tema.

Invece, le sentenze "gemelle" non hanno fatto altro che ribadire, senza stabilire definitivamente la completa generalizzazione del diritto al giusto procedimento, la rilevanza giuridica del contraddittorio tra l'amministrazione e il cittadino come un principio comunitario e nazionale immanente nei rispettivi sistemi giuridici, in relazione ai provvedimenti restrittivi di tipo ipotecario. Esse hanno, infatti, stabilito, in particolare, che "l'amministrazione, prima di iscrivere ipoteca ai sensi dell'art. 77 d.P.R. n. 602 del 1973, deve comunicare al contribuente che procederà alla predetta iscrizione sui suoi beni immobili, concedendo a quest'ultimo un termine che, per coerenza con altre analoghe previsioni normative presenti nel sistema, può essere fissato in 30 giorni - perché egli possa

³⁴ Cass. Civ., Sez. Un., 18 dicembre 2009, n. 26635, in *Foro it.* 2010, 12, I, 3481 la quale, in massima, afferma che "In materia di accertamento fiscale, la regolarità delle scritture contabili non impedisce, per i contribuenti in contabilità semplificata, l'applicabilità dei parametri e degli studi di settore, né costituisce una valida prova contraria, mentre, per i contribuenti in contabilità ordinaria, l'irregolarità della stessa integra esclusivamente condizione per la legittima attivazione della procedura standardizzata."

³⁵ A.PERRONE, *La questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario innanzi alla corte costituzionale: un'occasione mancata* in *Giur. cost.* 4/2017, p. 1733.

³⁶ In *Diritto & Giustizia*, 2013.

esercitare il proprio diritto di difesa, presentando opportune osservazioni, o provveda al pagamento del dovuto. L'iscrizione di ipoteca non preceduta dalla comunicazione al contribuente è nulla, in ragione della violazione dell'obbligo che incombe all'amministrazione di attivare il "contraddittorio endoprocedimentale", mediante la preventiva comunicazione al contribuente della prevista adozione di un atto o provvedimento che abbia la capacità di incidere negativamente, determinandone una lesione, sui diritti e sugli interessi del contribuente medesimo. Tuttavia in ragione della natura reale dell'ipoteca, l'iscrizione eseguita in violazione del predetto obbligo conserva la propria efficacia fino a quando il giudice non ne abbia ordinato la cancellazione, accertandone l'illegittimità³⁷.

Alle perplessità appena espresse si collega attenta dottrina che, attraverso un'analisi specifica e precisa delle sentenze "gemelle", afferma che "[...] Il diritto al contraddittorio preventivo è dunque riconosciuto come diritto fondamentale del contribuente in ogni procedimento che si conclude con l'emanazione di un atto per esso lesivo, e quindi — ovviamente — anche nel procedimento di accertamento dei tributi. Secondo le Sezioni Unite i principi affermati dalla Corte di giustizia devono rendersi applicabili anche al nostro ordinamento, da ciò derivando la conclusione dell'immanenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale tributario"³⁸.

Le brevi riflessioni sinora svolte sembrano sufficienti a mettere in luce il livello di complessità e di tortuosità delle questioni di fondo emergenti.

Da un lato, si consolidano i principi di buona fede, di leale collaborazione, giusto procedimento, sintetizzate nelle garanzie procedurali di derivazione europea e, dall'altro, si cerca un appiglio legislativo (che non può essere, secondo dottrina e giurisprudenza lo Statuto del contribuente) per giusti-

ficare l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale anche alle ipotesi di verifiche tributarie non contemplate dall' art. 12, comma 7 della legge n. 212 del 2000. Di qui la questione principale, anche se la dottrina ha rilevato l'importanza, nel caso specifico, di altre questioni strettamente connesse a questa: il principio del giusto procedimento è applicabile nel nostro ordinamento esclusivamente per effetto della sua "matrice europea" o è necessario ricercare una norma interna idonea a sancirne l'applicabilità? Se la norma domestica esiste, occorre chiedersi se essa sia l'art. 12, comma 7 dello Statuto, norma che, però, ad oggi, è stata applicata solo alle verifiche *in situ*. Come va poi interpretata la legge delega 11 marzo 2014, n. 23, che raccomanda la previsione del contraddittorio endoprocedimentale tributario?³⁹.

Ci si aspettava, al riguardo, se non l'esatta risposta ai quesiti, almeno una funzione nomofilattica in grado di costituire un punto fermo nel ricostruire la problematica del giusto procedimento nel solco dei principi comunitari della buona fede e della leale collaborazione tra amministrazione finanziaria e contribuente. Invece, la giurisprudenza nazionale non ha colto l'occasione e ha adottato una soluzione "compromissoria" che rimette tutto in discussione e desta nuove perplessità. Come è stato giustamente affermato "una volta riconosciuta la permeabilità del nostro ordinamento ai principi enunciati dalla Corte di giustizia e, dunque, la natura di diritto fondamentale del contraddittorio, non ci si poteva esimere dal riconoscerne una portata generale — questa coerenza sembra invece mancare nella sentenza n. 24823/2015"⁴⁰.

Alla luce di quest'ultima giurisprudenza è possibile soffermarsi su alcuni aspetti dell'attività interpretativa svolta dai giudici, mettendone in risalto alcuni profili critici che ne accompagnano lo svolgimento. La Cassazione del 2015 sembra aver categoricamente

³⁷ Cass. Civ, Sez. Un., 18 settembre 2014, n. 19667 in *Diritto & Giustizia* 2014, 19 settembre (nota di: VALERIO) e Cass. Civ, Sez. Un., 18 settembre 2014, (ud. 17/06/2014, dep.18/09/2014), n. 19668 in *De Jure, banca dati editoriali* Giuffrè.

³⁸ A.PERRONE, *La questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario innanzi alla corte costituzionale: un'occasione mancata*, cit., 1735 e ss.

³⁹ Le questioni sono state già rilevate da A.PERRONE, *op. ult. cit.*, 1735 e ss. ma la giurisprudenza di legittimità successiva (Cass. Sez. Un. Civ., 9 dicembre 2015 n. 24823, *cit.*, 106 e ss.) non ha dato risposta, limitandosi ad una soluzione "compromissoria" che non dato risposte certe alle problematiche evidenziate.

⁴⁰ *ID. cit.*, 1736 e ss.

escluso una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario con un'estensione alle norme ordinarie dell'ordinamento nazionale diverse da quella di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

E' vero che la l. n. 241 del 1990 - nel regolamento, al capo terzo, la "partecipazione al procedimento amministrativo", tra l'altro contemplante (all'art. 7) l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare agli interessati l'avvio del procedimento, al fine di consentirne l'interlocuzione prima dell'adozione del definitivo provvedimento amministrativo - esclude espressamente dalla disciplina partecipativa ivi prevista "i procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano [...]".

Così, nell'ambito della normativa tributaria non si rinviene alcuna disposizione espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale e ne possa essere considerata la fonte, ma si rinvencono, invece, una pluralità di disposizioni, che tale contraddittorio prescrivono, peraltro a condizioni e con modalità ed effetti differenti, in rapporto a singole ben specifiche ipotesi. In particolare, al riguardo, rilevano: la già esaminata l. n. 212 del 2000, l'art. 12, comma 7, con riguardo agli avvisi conseguenti a verifiche effettuate presso i locali del contribuente; la l. n. 549 del 1995, art. 3, comma 185, e l. n. 146 del 1998, art. 10, comma 3 bis, (introdotto dalla l. n. 311 del 2004, art. 1, comma 409, lett. b), in tema di "accertamenti standardizzati" (v. sopra sub 2[^] - 3) e molte altre.

D'altro canto, "il complementare compenetrarsi delle due riportate discipline (quella sul procedimento amministrativo e quella sul procedimento tributario) comporta che la ricorrenza, in campo tributario, di una pluralità di norme che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale in rapporto ad atti specifici lungi dal poter assurgere ad indice dell'esistenza, nell'ordinamento tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale - assume, ineludibilmente, la valenza opposta. La sentenza prende atto che nell'ordinamento nazionale non esista, allo stato, un principio generale, per il quale, an-

che in assenza di specifica disposizione, l'Amministrazione sarebbe tenuta ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, si ricava anche, indirettamente, da ulteriori significativi dati sistematici. La strenua ricerca di un generalizzato obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale in campo tributario non può altresì passare attraverso gli artt. 24 e 97 Cost..".

Le garanzie di cui all'art. 24 Cost. attengono testualmente all'ambito giudiziale; così pure quella di difesa di cui al comma 2, sia per collocazione, tra il comma 1 ed i commi 3 e 4 (che recano il testuale inequivocabile riferimento all'ambito giudiziale), sia per l'esplicito riferimento al "procedimento" in ogni suo "stato e grado"⁴¹.

Allo stesso modo l'art. 97 Cost. non reca, in alcuna delle sue articolazioni, il benché minimo indice rivelatore dell'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale; né in seno al procedimento amministrativo (in relazione al quale l'obbligo del contraddittorio procedimentale è generalizzatamente sancito da legge ordinaria né, tanto meno, con riguardo allo specifico procedimento tributario, per il quale la normativa ordinaria espressamente esclude la sussistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, riconoscendo la ricorrenza dell'obbligo correlativo solo in presenza di specifica previsione.

Sotto questi profili, il diritto al giusto procedimento non è un principio generale dell'ordinamento giuridico nazionale perché non riconducibile né ai principi costituzionali e né ai principi generali della legge ordinaria. Pure essendo un principio europeo, il diritto al contraddittorio trova applicazione solo per i tributi "armonizzati" come l'IVA. L'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 (Statuto del Contribuente) è una norma speciale applicabile alle fattispecie ivi specificamente previste e non è suscettibile di tradursi, è stato

⁴¹ Cass. Sez. Un. Civ. 9 dicembre 2015 n. 24823, *cit.* 106 e ss.

affermato, in un principio generale⁴². Le Sezioni Unite del 2015 sono giunte alla conclusione che:

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

— per i “tributi armonizzati”, di competenza UE, invece, vigono i principi (ma anche i limiti) europei, per cui occorre riconoscere il diritto di partecipazione del contribuente al procedimento come derivante dall'art. 41 della Carta di Nizza. Il che, però, non significa che gli atti emessi in violazione del contraddittorio endoprocedimentale siano automaticamente annullabili, in quanto la stessa Corte di giustizia ha affermato che l'eccezione di mancato svolgimento del contraddittorio non può essere pretestuosa, ma si deve dimostrare che in quella sede sarebbero stati adottati elementi che avrebbero potuto indurre l'amministrazione ad una diversa prospettazione della fattispecie concreta (la c.d. “prova di resistenza”). Principio, questo, che secondo le Sez. un. è applicabile anche nel nostro ordinamento⁴³.

Tutti i parametri normativi di riferimento, e , specialmente, l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 portano, dunque, recisamente ad escludere che, sulla base della normativa nazionale, possa, in via interpretativa, postularsi l'esistenza di un principio generale, per il quale l'Amministrazione finanziaria, anche in assenza di specifica disposizione, sia tenuta ad attivare, pena la nullità dell'atto, il contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli inte-

ressi del contribuente⁴⁴.

Per un quadro più completo della questione, degne di particolare attenzione, in tema di avvenuta “costituzionalizzazione” del principio del giusto procedimento sono le sentenze della Consulta, ossia la n. 132 del 2015 e, su tutte, la n. 103 del 2007.

Con la prima “si dichiara non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-bis, comma 4, d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, censurato per violazione degli artt. 3 e 53 Cost. nella parte in cui sanziona con la nullità l'avviso di accertamento che sia stato emesso prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal ricevimento da parte del contribuente della richiesta di chiarimenti. Infatti, insussistente è la violazione dell'art. 3 Cost., atteso che il principio generale antielusivo in materia tributaria non impedisce, con riguardo alle fattispecie non riconducibili alla disposizione impugnata, che debba essere instaurato il previo contraddittorio fra l'amministrazione finanziaria e il contribuente, né esclude che il vizio del contraddittorio conseguente alla violazione del termine produca la nullità dell'atto impositivo”⁴⁵.

La rilevanza del principio del “giusto procedimento” risulta evidente per il fatto che anche con i procedimenti tributari si instaura una situazione giuridica relazionale tra amministrazione e contribuente per cui l'obbligo di contraddittorio è una prescrizione per la pubblica amministrazione indirizzata alla migliore determinazione possibile della capacità contributiva.

Il contraddittorio, anche anticipato, però, assolve funzioni che vanno oltre il procedimento interno. Come ogni situazione giuridica di svantaggio, seppur con connotazione pubblicistica, anche l'obbligo di cui si parla non può che trovare il suo contraltare in una situazione di vantaggio funzionale al soggetto passivo, secondo la costruzione tipica delle situazioni giuridiche di relazione. Così “la mancata adozione del contraddittorio antici-

⁴² R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, cit., 363 e ss.

⁴³ Cass. Civ., Sez. Un., 09 dicembre 2015, n. 24823, cit. p. 107.

⁴⁴ Cass. Civ., Sez. Un., 09 dicembre 2015, n. 24823, cit. 108.

⁴⁵ A.GIOVANNINI, *Contraddittorio anticipato, invalidità dell'atto impositivo e rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto*. Nota a Corte cost., 7 luglio 2015, n. 132 in *Giur. Cost.*, fasc.4, 2015, 1182.

pato, quindi, determina senz'altro la nascita di un diritto potestativo in capo al contribuente, da far valere in sede giurisdizionale — o anche amministrativa di gravame — con l'impugnazione dell'avviso d'accertamento»⁴⁶.

Ancora più chiara è stata l'operazione ermeneutica della sentenza n. 103 del 2007, dove si è affermata la rilevanza costituzionale del principio del giusto procedimento nell'ambito di una procedura di revoca delle funzioni legittimamente conferite ai dirigenti, che potrà essere attivata soltanto in seguito ad una accertata responsabilità dirigenziale in presenza di determinati presupposti e all'esito di un procedimento di garanzia puntualmente disciplinato.

Qui il momento procedimentale di confronto dialettico si instaura tra l'amministrazione che dovrà esternare le ragioni - connesse alle pregresse modalità di svolgimento del rapporto anche in relazione agli obiettivi programmati dalla nuova compagine governativa - per le quali ritenga di non consentirne la prosecuzione sino alla scadenza contrattualmente prevista; dall'altro, al dirigente dovrà essere assicurata la possibilità di far valere il diritto di difesa, prospettando i risultati delle proprie prestazioni e delle competenze organizzative esercitate per il raggiungimento degli obiettivi posti dall'organo politico e individuati, appunto, nel contratto a suo tempo stipulato.

Secondo la Corte “[...] L'esistenza di una preventiva fase valutativa si presenta essenziale anche per assicurare, specie dopo l'entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), come modificata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, il rispetto dei principi del giusto procedimento, all'esito del quale dovrà essere adottato un atto motivato che, a prescindere dalla sua natura giuridica, di diritto pubblico o di diritto privato, consenta comunque un controllo giurisdizionale. Ciò anche al fine di garantire - attraverso la esternazione delle ragioni che stanno al-

la base della determinazione assunta dall'organo politico - scelte trasparenti e verificabili, in grado di consentire la prosecuzione dell'attività gestoria in ossequio al precetto costituzionale della imparzialità dell'azione amministrativa. Precetto, questo, che è alla base della stessa distinzione funzionale dei compiti tra organi politici e burocratici e cioè tra l'azione di governo - che è normalmente legata alle impostazioni di una parte politica, espressione delle forze di maggioranza - e l'azione dell'amministrazione, la quale, nell'attuazione dell'indirizzo politico della maggioranza, è vincolata, invece, ad agire senza distinzioni di parti politiche e dunque al «servizio esclusivo della Nazione» (art. 98 Cost.), al fine del perseguimento delle finalità pubbliche obiettivate dall'ordinamento (in questo senso, sia pure con riferimento ad un ambito di disciplina diverso da quello in esame, vedi sentenza n. 453 del 1990, nonché sentenza n. 333 del 1993)»⁴⁷.

Per questi motivi, da un punto di vista strettamente teorico, infatti, la dottrina si chiede come possa essere possibile “ammettere che un diritto, riconosciuto come *fondamentale*, possa applicarsi ai tributi “armonizzati” e sia invece inapplicabile a quelli “non armonizzati”? A ben vedere, il diritto in questione non attiene al tributo, ma al procedimento di accertamento del tributo e tutela l'aspettativa giuridica del contribuente ad essere sentito prima che venga emesso un provvedimento per esso lesivo. È naturale allora chiedersi perché quell'aspettativa possa assurgere a diritto *fondamentale* nei tributi armonizzati e possa, invece, degradare a nulla in quelli non armonizzati”⁴⁸.

Se si guarda alla lesività, l'atto di accertamento di un tributo è sempre e comunque un provvedimento *lesivo* per il contribuente e non perde certo questa caratteristica se il tributo accertato è «non armonizzato». Pertanto, “se il diritto di essere previamente sentito (diritto *fondamentale* riconducibile all'art. 41 della Carta di Nizza) è collegato all'emanazione

⁴⁶ Corte Cost., 07 luglio 2015, n. 132 in *Giur. Cost.* 2015, 4, 1170 (nota di: GIOVANNINI).

⁴⁷ Corte Cost., 23 marzo 2007, n. 103 in *Comuni d'Italia* 2007, 5, I, 78 (s.m); Corte Cost., 20 marzo 1978, n. 23 in *Giur. it.* 1979, I,1,209; Corte Cost., 29 dicembre 1988, n. 1164 in *Riv. Giur. Ed.*, 1989, I, p. 6.

⁴⁸ A.PERRONE, *op.ult.cit.*, 1735.

zione di un provvedimento lesivo, ed è un diritto che si può vantare nella fase di accertamento del tributo, è poco comprensibile la ragione per cui esso debba essere tutelato solo per i tributi “armonizzati”⁴⁹.

La Carta di Nizza, all’art. 41, comma 2, stabilisce il “diritto ad una buona amministrazione” e cioè “il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio», ed è questa la disposizione cui la Corte di giustizia ha fatto riferimento per affermare la natura *fondamentale* del diritto al previo contraddittorio; un diritto di cui si discute possa essere diversamente riconosciuto in ragione della natura del tributo cui si riferisce il procedimento di accertamento, perché il diritto attiene al procedimento in sé e non al tributo che ne forma oggetto⁵⁰.

Il diritto del contribuente di essere sentito nel procedimento è il diritto fondamentale alla buona amministrazione, concetto comprensivo di una serie di garanzie procedurali e di diritti/poteri che non possono negarsi al cittadino, pena il venir meno della sua dignità sociale e umana⁵¹.

Alla luce di quanto argomentato, anche la dottrina maggioritaria si pone nel solco tracciato dalla giurisprudenza maggioritaria che propende per un’applicazione “generalizzata” del principio del contraddittorio endoprocedimentale nelle procedure tributarie. Restando in questo filone di pensiero che è dominante, ed evitando di analizzare tutte le posizioni per evidenti ragioni di sinteticità, si possono rammentare alcuni dei problemi più rilevanti che sono stati affrontati: secondo alcuni le pronunce della giurisprudenza italiana sarebbero “riconducibili a non univoche e circoscritte linee di tendenza isolatamente espansive di garanzie procedurali in particolari fattispecie della sfera giuridica del contribuente”⁵².

⁴⁹ ID., *op. loc. cit.*, 1735.

⁵⁰ ID., *op. loc. cit.*, 1735.

⁵¹ M. BASILAVECCHIA, *Voce Accertamento (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl.*, diretto da S. Cassese, Milano, 2006, I, p. 45 ss., spec. 50 ss.

⁵² A.E. SCALA, *L’effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese* in *Riv. Dir.*

Secondo altri le ragioni per un’interpretazione restrittiva della giurisprudenza sull’ammissibilità del principio del giusto procedimento nel diritto tributario avrebbero natura “politica” perché la Cassazione, in più pronunce, dal 2013 al 2015, ha rinunciato al suo ruolo nomofilattico che avrebbe potuto ricondurre ad unità la complessità delle disposizioni scritte, per la tutela di interessi esterni e per la stessa legalità dell’operato dell’amministrazione finanziaria che così avrebbe avuto linee direttrici certe entro le quali procedere⁵³. Accanto a queste tesi si colloca la dottrina favorevole “al contraddittorio preventivo e cioè la collaborazione del contribuente dovrebbe consistere nella possibilità di farsi udire dall’organo dell’amministrazione finanziaria competente ad emettere il provvedimento, *cognita re*, prima che venga presa qualsiasi decisione, anche non definitiva, sul comportamento da tenere in merito al provvedimento stesso”⁵⁴.

In tal senso, è stato affermato, il contraddittorio introduce un elemento di imparzialità alla funzione amministrativa⁵⁵. La recente dottrina ha cercato di “processualizzare” il principio del giusto procedimento, ritenendolo favorevole l’applicazione agli accertamen-

fin. sc. fin., 2015, 395; G. FRANSONI, *L’art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.*, 2014, 594; A.RENDA, *op. cit.*, 726; L.SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. Dir. trib.*, 2000, 41.

⁵³ G. MARONGIU, *Cambio di rotta delle sezioni unite: il contraddittorio preventivo non è un obbligo generalizzato*, in *Norme e tributi* Mese, 2016, 8. Per le considerazioni negative derivanti dalle sezioni unite, dal 2013 al 2015, A. CARINCI-D.DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *Fisco*, 2016, 207.

⁵⁴ S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 273 e ss.; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 21 e ss.

⁵⁵ A.VIOTTO, *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 144 e ss.; S.SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in G. MARONGIU, (a cura di), *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2004, 132; P.LAROMA JEZZI, *Si fa presto a dire “diritto al contraddittorio”*, in *Corr. Trib.*, 2015, 3760.

ti tributari sotto il profilo probatorio e sostanziale. Sebbene nel procedimento tributario si abbia una prova in senso atecnico, stante la possibilità per il contribuente di prendere decisioni riguardanti la propria sfera patrimoniale, risponde a canoni di civiltà giuridica consentire che tali decisioni siano prese sulla base di uno schema generale probatorio conosciuto⁵⁶.

Anzi, è stato affermato, la formazione della prova nel procedimento di accertamento, favorita dal contraddittorio tra le parti, dopo l'entrata in vigore dello Statuto del contribuente, ha "la funzione non solo di legittimare la ripresa a tassazione di nuova materia imponibile, ma anche quella di legittimare la riduzione della pretesa originariamente formalizzata nel processo verbale di constatazione e la determinazione dell'imposta indebitamente versata dal contribuente e, più in generale, di stabilire il tributo effettivamente dovuto dal contribuente stesso"⁵⁷.

3. L'occasione perduta dalla Corte costituzionale: bastava considerare il principio del contraddittorio endoprocedimentale di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 2121 del 2000 (cd. "Statuto del contribuente") come principio generale dell'ordinamento giuridico per applicarlo anche ai tributi "non armonizzati"?

⁵⁶ S. MULEO, *cit.*, 340.

⁵⁷ G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Milano, 2011, 272 e ss.; In senso più ampio, A. RENDA, *Il contraddittorio*, *cit.*, 723 e ss.; Per una completa assimilazione del giusto procedimento al processo, si vedano G. MILIZIA, *L'equo processo nei procedimenti disciplinari*, in *Diritto & Giustizia*, fasc.3, 2018, 6; E.DE MITA, *Sul contraddittorio le sezioni unite scelgono una soluzione "politica"* in *Dir. e Prat. Trib.* 2016,1,20241; L.R.CORRADO, *Le sezioni unite sul contraddittorio endoprocedimentale: un principio, nessun obbligo, centomila procedimenti* in *Diritto & Giustizia*, fasc. 44, 2015, 39 e ss.; A. BORGOGGIO, *Commento a Comm. Trib. Reg. Milano*, Sez. I, 9 giugno 2014, dep. 27 giugno 2014 in *Il Fisco* n. 36/2014 3590 e ss.; A. RENDA, *L'irrinunciabile diritto al contraddittorio nel procedimento tributario e le conseguenze della sua violazione nella prospettiva della giurisprudenza comunitaria e nazionale* in *Riv. Di dir. trib. Internazionale*, 1/2014, 147 e ss.; G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza costituzionale* in *Rass. trib.*, 5/2015, 1217

A questo punto, allora, non resta che avanzare alcune ipotesi per capire se e come estendere il contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria ai tributi "non armonizzati", posto l'apparente divieto che emerge da una possibile interpretazione restrittiva dell'art. 12, ultimo comma, della legge n. 2121 del 2000.

Secondo parte della dottrina l'interpretazione della suddetta disposizione costituirebbe un falso problema, atteso che "i principi eurounitari non soltanto permeano il nostro ordinamento giuridico, ma possono essere considerati come «diritto vivente», e quindi criteri ermeneutici che consentono di attivare la potenzialità espansiva di norme dell'ordinamento domestico"⁵⁸.

In linea di principio, tale tesi è pienamente condivisibile perché, comunque, ricollegabile all'art. 6 TUE, laddove si legge che "L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati".

Una tale impostazione però sembra essere troppo semplicistica, occorre quindi ricercare nuove interpretazioni logico-sistematiche che consentano di conferire ulteriori elementi di potenzialità di "diritto vivente ed effettivo" al principio del giusto procedimento. Ciò al fine di giustificare l'applicabilità ai tributi "non armonizzati". Come è noto, l'importanza del principio del "giusto procedimento", come principio destinato a consentire alle parti private, destinatarie di un provvedimento amministrativo, di esporre le proprie ragioni, sia a tutela dei propri interessi sia a titolo di collaborazione nella realizzazione dell'interesse pubblico, non ha mai ricevuto il "crisma" della costituzionalizzazione, almeno fino a qualche tempo fa⁵⁹.

È ben nota, in dottrina, la posizione inizia-

⁵⁸ A. PERRONE, *cit.*, 1735 e ss. Si interroga sulla forma di tutela assicurata dalle carte ai diritti di partecipazione nell'ambito della Carta di Nizza, E. GROSSO, *I cittadini europei e i diritti di partecipazione nella Carta di Nizza: un'occasione perduta?* in *Quad. cost.li*, 1/2003, 54.

⁵⁹ Corte Cost. 2 marzo 1962 n. 13 in *Redazione De Jure Giuffrè*.

le: “il principio del giusto procedimento” veniva elevata a “principio generale dell’ordinamento giuridico dello Stato”, non avente valore costituzionale. Per cui al suo rispetto erano tenuti i legislatori regionali, in forza del primo comma dell’art. 117 Cost. (nella sua versione originaria), ma non il legislatore statale. A livello statale l’esigenza sussisteva, ma era derogabile⁶⁰.

Nell’ultimo decennio, però, la giurisprudenza italiana, soprattutto della Corte costituzionale, si è profondamente evoluta e il principio del giusto procedimento si è trasformato come il diritto “tipico” dei cittadini di “esporre le loro ragioni, prima che vengano adottati provvedimenti limitativi dei loro diritti”.⁶¹ L’evoluzione del principio va ad investire, con il tempo, sia i procedimenti favorevoli che sfavorevoli per il destinatario e si intravede un cammino spedito verso il definitivo riconoscimento del giusto procedimento come principio costituzionale⁶².

Cosa che è avvenuta, per unanime posizione dottrinale e giurisprudenziale, con una pronuncia della Consulta in tema *Spoils System*, dove per la prima volta la violazione dei principi di partecipazioni degli interessati alle decisioni amministrative diviene causa di illegittimità costituzionale di una legge statale⁶³.

Il carattere costituzionale del principio del giusto procedimento viene poi ribadito con frequenza, in particolare nelle numerose sentenze che si sono occupate dello *spoil system*. Anche il diritto positivo nazionale, con la legge sul procedimento del 1990, e in particolare con le modifiche introdotte successivamente, ha reso espliciti gli obiettivi della partecipazione obiettivi di partecipazione, tem-

⁶⁰ F.G. SCOCA, *Amministrazione pubblica e diritto amministrativo nella giurisprudenza della corte costituzionale* in *Dir. amm.*, fasc.1-2, 2012, 21 e ss

⁶¹ Corte Cost., 20 marzo 1978, n. 23, *cit.*, 209 e ss.

⁶² F.G. SCOCA, *Amministrazione pubblica e diritto amministrativo nella giurisprudenza della corte costituzionale*, *cit.* 21 e ss, e ivi giurisprudenza citata, secondo il quale “la Corte ripete che il principio non asurge al rango di principio costituzionale; per cui si applica soltanto alla legislazione regionale. Per la legislazione statale diventa peraltro, quanto meno, un “criterio di orientamento”.

⁶³ Corte Cost., 23 marzo 2007, n. 103 in *Comuni d’Italia* 2007, 5, I, 78.

pestività, trasparenza e pubblicità dell’azione amministrativa, quali valori essenziali in un ordinamento democratico”. Ciò significa riconoscere valenza generale alla legge n. 241 del 1990 e, quindi, un’applicazione diffusa a tutti i procedimenti amministrativi, posto che l’art. 1 della legge n. 241 del 1990 definisce “il ruolo di esposizione (di alcuni) dei corollari dei principi costituzionali di buon andamento ed imparzialità, rendendo manifesto il loro contenuto sostanziale”⁶⁴. Di qui la sottoponibilità dei procedimenti tributari alla disciplina generale della legge n. 241 del 1990, nonostante il disposto dell’art. 13 della citata legge vieti espressamente l’applicazione ai procedimenti tributari delle norme generali sulla partecipazione⁶⁵.

E questa è una prima argomentazione che potrebbe già giustificare pienamente l’applicabilità del contraddittorio endoprocedimentale ai tributi “non armonizzati”. Vi sono poi ulteriori argomentazioni che si potrebbero sostenere al riguardo. E’ stato sostenuto che la logica garantistica di tutela partecipativa dei privati nei confronti dell’azione amministrativa immanente alla legge sul procedimento non sarebbe applicabile ai procedimenti tributari perché la legislazione tributaria privilegia la tutela dell’interesse fiscale rispetto all’integrità patrimoniale del contribuente⁶⁶.

Tale affermazione non è idonea ad impedire l’applicazione ai tributi “non armonizzati” delle garanzie “partecipative”. La partecipazione dei privati ai procedimenti amministrativi tributari svolge due finalità specifiche, una volta a soddisfare esigenze proprie

⁶⁴ F.G.SCOCA. *op. ult. cit.*, 21 e ss.; A. ZITO, *Le pretese partecipative del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1996, *passim*.

⁶⁵ L.SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento (nelle imposte sui redditi e nell’IVA)*, Padova, 1990.

S.LA ROSA, *Gli accordi nella disciplina impositiva: tra vincolatezza, discrezionalità e facoltà di scelta* in *Giur. trib.*, 2008 2, p. 236 e ss.

⁶⁶ G.TINELLI, *L’ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in AA.VV., *Codice dell’azione amministrativa*, a cura di M.A.SANDULLI, Milano, 2011, 598 e ss; R.PROIETTI, *La partecipazione al procedimento amministrativo* in AA.VV. *Codice dell’azione amministrativa* a cura di M.A. SANDULLI, II edizione; Milano, 2017, 567 e ss.

dell'amministrazione finanziaria che tramite il privato potrà conoscere informazioni, documenti, notizie utili a realizzare meglio l'interesse "fiscale" e l'altra volta a soddisfare esigenze proprie dei contribuenti e quindi i loro diritti di difesa. In buona sostanza, il "giusto procedimento tributario" dovrebbe essere tale da riuscire a contemperare il diritto di difesa e di contraddittorio e l'esigenza di partecipazione e di rappresentanza degli interessi dei contribuenti.

Non solo, ma si potrebbe fare un ulteriore ragionamento per giustificare l'avvenuta "generalizzazione" del giusto procedimento e quindi, l'applicazione della partecipazione dei privati al procedimento tributario, passando per l'interpretazione estensiva dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000). Tale normativa è speciale e il suo precetto sostanziale non coincide con le modalità e le garanzie previste dalla legge n. 241 del 1990.

L'art. 12, legge n. 212 del 2000, disciplina i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali: "nel caso in cui sia iniziata una verifica fiscale il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, nonché della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributari"⁶⁷. Dall'analisi sistematica della suddetta normativa con la legge n. 241 del 1990 non sembra emergere nello Statuto del contribuente una "forma di partecipazione capace di condizionare la determinazione del provvedimento impositivo. Le forme di contraddittorio sono garantite soltanto nella fase di applicazione del tributo, vanificando sostanzialmente la funzione dell'istituto della partecipazione re-

golato nella legge n. 241 del 1990"⁶⁸.

La legge n. 212 del 2000 è una legge speciale ma, ad una lettura attenta al suo dato sistematico, non può che evincersi dal suo precetto la natura di legge di principi generali. Secondo la dottrina un principio "può essere definito principio dell'ordinamento anche se la sua matrice è strettamente circoscritta all'ambito di una materia, purché il principio medesimo abbia una rilevanza tale da qualificare direttamente o indirettamente il modo di essere dell'ordinamento stesso e, per di più, dotato di copertura costituzionale."⁶⁹ Dalla legge n. 212 del 2000 si desume, comunque, un principio del giusto procedimento di natura costituzionale (derivante dal principio del buon andamento della P.A., di cui all'art. 97 Cost.) nella fase istruttoria del procedimento tributario dove l'amministrazione tributaria è tenuta alla raccolta di informazioni utili per determinare correttamente la quantificazione del tributo. Qui il principio del giusto procedimento è un principio generale come norma di chiusura nei sistemi normativi equiordinati come gli statuti in generale e, quindi, come lo statuto del contribuente in particolare. Qui, nell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, tale forma di collaborazione partecipativa, tra l'altro, rappresenta un'integrazione dei diritti sociali di partecipazione democratica previsti a livello di ordinamento giuridico generale. Quantificazione che nulla vieta possa essere determinata con un apporto collaborativo-difensivo del contribuente. Questa è comunque una delle tante opzioni ermeneutiche possibili alla stregua dei principi dell'ordinamento giuridico generale.⁷⁰

⁶⁸ ID, *op. ult., cit.*, 449.

⁶⁹ S.BARTOLE, *Voce Principi generali del diritto (dir.cost.)*, in *Enc. del dir.* Vol. XXXV, Milano, 1986, 520.

⁷⁰ Per un inquadramento generale dei principi generali di diritto, si vedano, V.ITALIA, *Disposizioni, regole norme e principi*, Milano, 2018, 25; M.C. BARUFFI, *La tutela dei singoli nei procedimenti amministrativi comunitari*, Milano, 2001, 87 e ss.; F. MODUGNO, *Voce Principi fondamentali, generali, supremi in Dizionario di diritto pubblico*, diretto da Sabino Cassese, Vol. V., Milano, 2006, 4490 e ss.; ID., *Principi generali dell'ordinamento*, in *Enc. giuridica*, vol. XXIV, Istituto dell'Enciclopedia Italiana, Roma, 1991, 4, 8-9. Sulla configurabilità della attitudine delle norme speciali a configurare principi generali,

⁶⁷ M.C. ROMANO, *Commento all'art. 13 della legge n. 241 del 1990 in L'azione amministrativa*, Alberto Romano, Torino, 448 e ss. In tema di "parificazione" tra procedimento e processo ai fini della partecipazione del cittadino alle istituzioni, E.M. MARENGHI, *Procedimenti e processualprocedimento*, Padova, 2009, passim; ID., *Giusto procedimento e processualprocedimento*, in *Riv. dir. proc. amm.*, 2008, 961; M. CLARICH, *Garanzia del contraddittorio nel procedimento* in *Dir. amm.*, 1/2004, 59-88; A.RANDAZZO, *La tutela dei diritti fondamentali tra CEDU e Costituzione*, Milano, 2017; A.FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2/2011, 137

4. Una breve notazione finale.

E' tempo di tirare le fila del discorso condotto sin qui, per concludere sull'ammissibilità del principio del giusto procedimento nella materia tributaria e, in particolare, per quanto concerne la partecipazione nell'ambito dell'accertamento dei tributi "non armonizzati".

La montagna ha partorito il topolino: la Consulta si è limitata a ribadire la complessità del sistema e a riconoscere, sostanzialmente, la specialità dello Statuto del contribuente. In sostanza, la Corte non ha deciso e come da più parti ricordato, si è persa un'occasione preziosa per chiarire finalmente l'operatività sia della legge n. 241 del 1990, sia i rapporti tra principio del giusto procedimento e l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 (cd. Statuto del contribuente).

Per aspirare ad un contributo di chiarezza occorrerà, quindi, attendere un prossimo "incidente di costituzionalità", che non tarderà ad arrivare.

Per il momento i dubbi e le perplessità persistono e insistono.



«.....GA.....»