



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI GENOVA

SCUOLA DI SCIENZE SOCIALI

DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE A CICLO UNICO IN
GIURISPRUDENZA**

Tesi di laurea in Diritto Finanziario

**“PROCEDIMENTO TRIBUTARIO E DIFESA DEL
CONTRIBUENTE: IL DIRITTO DI ACCESSO AL
FASCICOLO ISTRUTTORIO”**

Relatore:

Chiar.mo Prof. Alberto Marcheselli

Candidato:

Tommaso Emanuelli

Anno accademico 2022 - 2023

“In questo mondo nulla può dirsi certo, tranne la morte e le tasse”.

Benjamin Franklin in una lettera a Jean-Baptiste Le Roy, 1789.

INDICE

| | |
|--|-----------|
| Introduzione. | 3 |
| Capitolo I. Principi e discipline del diritto di difesa del contribuente nel procedimento tributario. | 5 |
| 1.1. <i>Definizioni: partecipazione istruttoria e diritto di difesa in generale nel diritto amministrativo (L.241/1990).</i> | 5 |
| 1.2. <i>Le fonti costituzionali.</i> | 12 |
| 1.3. <i>Le fonti legislative.</i> | 16 |
| Capitolo II. In particolare il diritto al contraddittorio. | 23 |
| 2.1. <i>Definizione e funzione.</i> | 23 |
| 2.2. <i>Portata.</i> | 26 |
| 2.3. <i>L'effettività e il diritto di accesso.</i> | 28 |
| 2.4. <i>La giurisprudenza interna.</i> | 32 |
| 2.5. <i>La giurisprudenza UE.</i> | 41 |
| Capitolo III. Prospettive. | 52 |
| 3.1. <i>Il progetto di riforma dello Statuto del Contribuente.</i> | 52 |
| 3.2. <i>Problemi aperti.</i> | 57 |
| Conclusioni. | 61 |
| Ringraziamenti. | 62 |
| Bibliografia. | 64 |

Introduzione.

Il diritto di accesso agli atti, ed in generale il contraddittorio nel procedimento tributario, sono fonte di innumerevoli lavori di dottrina e pronunce di giurisprudenza. La specialità della materia tributaria e dei suoi giudici ha fatto sì che a disciplinare il suo contenzioso vi fossero disposizioni *ad hoc*, meno inclini ai cambiamenti rispetto al diritto civile, penale ed amministrativo. Non è stato tuttavia esente né da influenze esterne, né da riforme, a partire dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n.636 ed attraverso il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.545 ed il D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546, innovando la disciplina sia a livello organico sia a livello processuale. Questi interventi legislativi hanno affermato e consolidato un vero e proprio ruolo giurisdizionale delle Commissioni tributarie, preceduto dall'attività dell'Amministrazione Finanziaria nell'esazione dei tributi, quest'ultima pacificamente accolta all'interno del potere pubblico ed amministrativo statale, come tale soggetta al diritto amministrativo. Nonostante i progressi raggiunti in quest'ultimo campo a livello di trasparenza e vicinanza al cittadino, soprattutto in materia di accesso agli atti e partecipazione alla formazione del provvedimento amministrativo¹, la specialità del procedimento tributario ha fatto sì che i nuovi diritti in capo all'amministrato non si estendessero ai rapporti con il Fisco, rinviando ogni tipo di doglianza direttamente alla sede giurisdizionale. In particolare il contraddittorio endoprocedimentale tributario è riuscito a trovare attuazione in alcune casistiche precisamente enucleate dalle norme e con intensità differente a seconda dei casi, sollecitando pronunce della giurisprudenza di legittimità e costituzionale, tenendo conto, ed a volte contravvenendo², alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sul tema.

Il primo capitolo dell'elaborato si prefigge di sondare quella che è la base legislativa e costituzionale del diritto di accesso e del contraddittorio, partendo dalla dirompente Legge sul procedimento amministrativo per giungere allo Statuto del contribuente.

Il secondo capitolo analizza nel dettaglio il diritto al contraddittorio, la sua affermazione ed estrinsecazione, e di come il diritto di accesso sia strumentale all'effettiva attuazione del primo; segue poi una rassegna della giurisprudenza nazionale e sovranazionale in materia.

¹ Consultare *infra*, Cap. I, §1.1.

² Consultare *infra*, Cap. II, §2.4.

Il terzo ed ultimo capitolo si occupa della recentissima riforma dello Statuto del Contribuente e delle novità apportate nel rapporto Amministrazione Finanziaria / cittadino, con un particolare *focus* sul contraddittorio e l'accesso agli atti, e sulle sfide poste dall'attuazione del nuovo testo legislativo.

Capitolo I. Principi e discipline del diritto di difesa del contribuente nel procedimento tributario.

1.1. Definizioni: partecipazione istruttoria e diritto di difesa in generale nel diritto amministrativo (L.241/1990).

Il procedimento tributario origina da quello amministrativo, e ne costituisce al contempo emanazione ed eccezione³. Questo può essere annoverato in tale categoria in quanto il procedimento di accertamento tributario coinvolge l'esercizio del pubblico potere con l'applicazione dei tributi, avendo come finalità la riscossione di quest'ultimi, utilizzando come strumenti i poteri conferiti all'Amministrazione Finanziaria, parte della Pubblica Amministrazione, che detiene la facoltà di adoperare una modifica unilaterale ed autoritativa delle posizioni dei privati. Quello che solitamente distingue l'azione amministrativa generale da quella tributaria è la natura del potere pubblico esercitato, essendo la seconda espressione di un potere vincolato⁴. Questo non implica però la totale assenza di discrezionalità da parte dell'ente impositore:

³ Per diverso tempo si è discusso in dottrina sull'aderenza del diritto tributario al diritto amministrativo, ovvero a quello civile. Per una convincente risposta alla questione, si riportano le parole di SABBATO, *L'avviso di accertamento come provvedimento amministrativo*, relazione svolta nell'ambito del Programma di formazione 2021 per Giudici tributari organizzato dal CPGT, 2021, p.2:

“1. innanzitutto, il diritto tributario, quale ramo del diritto pubblico interno, recepisce gran parte dei principi del diritto amministrativo soprattutto per quanto attiene agli atti che debbono essere compiuti per l'attuazione del prelievo;

2. esso, inoltre, ha rapporti con il diritto costituzionale, a causa della presenza, nella nostra Costituzione, di numerose regole concernenti la materia tributaria;

3. storicamente il diritto tributario si è presentato ora come “branca” della scienza delle finanze ora come settore del diritto amministrativo. Ciò è tanto vero da potersi con sicurezza constatare che fino all'inizio degli anni trenta del nostro secolo le più accreditate trattazioni di diritto tributario risalivano o a studiosi di scienza delle finanze o ad amministrativisti;

4. è indubbia l'intima sua afferenza al diritto amministrativo. Medesimi sono anche i principi dell'organizzazione e, soprattutto, le regole del procedimento, dalla partecipazione al contraddittorio, dall'obbligo di motivazione del provvedimento al diritto di accesso, espressamente previsti dalla l. 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente);

5. la nozione di obbligazione tributaria non è soddisfacente stante le rilevanti peculiarità di un rapporto che non può essere assimilato a quello tra debitore e creditore”.

⁴ Per quanto riguarda la definizione di potere vincolato, si veda VIPIANA, *L'attività amministrativa ed i regimi amministrativi delle attività private*, Milano, 2017, p.73: “In alcuni casi la disposizione attributiva del potere all'amministrazione è molto dettagliata, in particolare imponendo ad essa se agire, in quali tempi farlo e come farlo, ossia con quali contenuti: quindi l'attività che si fonda su tale legge sarà definibile come attività vincolata in ordine all'*an*, al *quid*, al *quando* e al *quomodo* dell'azione amministrativa”.

“Quanto precede, ciononostante, non comporta che i provvedimenti dell'Amministrazione medesima siano rigidamente predeterminati, nel senso di un loro regolare automatismo di adozione. Ritenere difatti, da un lato, l'azione del Fisco come vincolata, non significa, dall'altro, escludere margini di apprezzamento e valutazione nel suo esercizio.

Va subito infatti rilevato che una cosa sono le ponderazioni tra interessi, normalmente escluse nel diritto tributario, un'altra valutazioni e apprezzamenti di altro genere, che sono ammesse senza ostacoli particolari. Va inoltre rilevato che ponderazioni tra interessi sono eccezionalmente ammesse anche nel procedimento tributario, anche se non per quanto attiene la determinazione della pretesa”⁵.

La disciplina generale del procedimento in ambito amministrativo ha trovato sua attuazione nella legge 7 agosto 1990, n. 241, intitolata “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”, innovando i contenuti di una materia che in precedenza era affidata alle particolarità dei diversi settori amministrativi, e continua in parte ad esserlo⁶; questo perché essa sin dal principio non si prefiggeva di stabilire norme di stretto carattere tecnico, quanto di codificare principi cui la Pubblica Amministrazione doveva uniformarsi ed ispirarsi nel condurre la propria attività amministrativa⁷. Passando brevemente in rassegna alcuni di questi principi, contenuti al Capo I della presente legge, si trovano all'art.1, comma 1 quelli di imparzialità, pubblicità, trasparenza, il rispetto dei principi dell'ordinamento comunitario e di collaborazione e buona fede nei rapporti tra privato e Pubblica Amministrazione⁸,

⁵ DOMINICI, MARCHESELLI, *Giustizia tributaria e diritti fondamentali, giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016, p.79.

⁶ Con riguardo alle lacune della disciplina generale, si riprendono le osservazioni di VIPIANA, *op.cit.*, p.17: “Dal punto di vista contenutistico, la l.241 detta regole generali in materia di procedimento amministrativo, nel senso che si applica tendenzialmente ad ogni tipo di procedimento; tuttavia non è legge generale su tale procedimento, perché non disciplina ogni aspetto del suo iter, come si arguisce, ad esempio, dalle lacune in tema di istruttoria procedimentale. In effetti, il Consiglio di Stato [Ad. Plen. 15 settembre 1999, n.14] afferma che la l. n. 241/1990, poiché legge "breve", è legge sul procedimento amministrativo, non legge del procedimento amministrativo”.

⁷ Si veda a riguardo GRASSO, *I principi generali dell'attività amministrativa*, in «Il procedimento amministrativo», a cura di CORRADINO, Torino, 2010, p.2, riportando un passo dell'illustre Autore: “La legge n. 241/1990, nonostante si sia ispirata alla corrispondente normativa austriaca e, soprattutto, tedesca, non ha, a differenza di queste ultime, la pretesa di imporsi come “codice” del procedimento, ma si limita ad enunciarne i principi fondamentali, idonei a rappresentare quello che è stato denominato lo “statuto” dei cittadini nei confronti dell'amministrazione, ossia quel minimum di regole che qualsiasi P.A. è chiamata a rispettare”.

⁸ Un aspetto in comune tra il procedimento tributario e quello amministrativo è stato puntualmente individuato da SABBATO, *op.cit.*, p.5: “Vi è un ulteriore recente elemento di convergenza tra il procedimento amministrativo e quello che conduce all'atto impositivo. L'art. 12 del Decreto semplificazioni integra l'art. 1, L. n. 241/1990, con la previsione che i rapporti tra cittadini e Pubblica Amministrazione sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede; guarda caso è la stessa formula utilizzata dallo Statuto del contribuente all'art. 10, comma 1 (“I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”)”.

quest'ultimi due al comma 2-*bis*. La buona fede in particolare è una norma di comportamento estesa all'ordinamento civile nella sua interezza, e si scinde in due sottocategorie:

“Così, quanto alla buona fede soggettiva, la legge civile spesso attribuisce effetti favorevoli (o meno sfavorevoli) a chi si trovi nella convinzione di avere ragione, specie se determinata a seguito di un comportamento ordinariamente diligente. Oppure ricollega effetti sfavorevoli alla mala fede.

Quanto alla dimensione oggettiva, nell'esecuzione del contratto, le parti sono tenute a soddisfare le ragioni della propria controparte anche oltre quanto espressamente pattuito, benché nei limiti in cui questo non costituisca un apprezzabile sacrificio”⁹.

Il diritto tributario non prescinde da tale precetto, trovando legittimazione legislativa all'interno dell'art.10 della legge 27 luglio 2000, n.212, intitolata “Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del Contribuente”, ove sancisce che i rapporti tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede¹⁰, divenendo uno dei criteri più incisivi nell'indicare l'interpretazione più conforme ai valori da espressi dal principio stesso. Direttamente discendente dalla buona fede oggettiva è la tutela dell'affidamento, definita come la convinzione consolidata in capo ad un soggetto in esito ad una condotta diligente, riconosciuta giuridicamente che, se lesa, comporta l'applicazione di una sanzione. Per far sì che essa sia accordata, è necessario che vi sia un affidamento ragionevole, dunque che sia ingenerato da un soggetto normalmente dotato di diligenza: nell'ambito qui trattato, potrebbe essere l'Amministrazione Finanziaria¹¹. La tutela è sancita a livello generale dall'art.10 comma 2 della L.212/2000:

⁹ DOMINICI, MARCHESELLI, *op.cit.*, p.99.

¹⁰ Sull'importanza del riconoscimento di questo principio all'interno dello Statuto del Contribuente, si riportano le parole di *ivi*, p.101:

“a) indirizzare l'azione legislativa e costituire il riferimento per un corretto controllo di legittimità della stessa; b) indicare, tra più interpretazioni possibili, la più conforme ai valori da esso stesso espressi, consentendo di estrapolarne la ratio e così di interpretare le norme di legge e, se del caso, integrarne le eventuali lacune; c) costituire il parametro di riferimento per valutare la legittimità dell'azione amministrativa, nonché del contrapposto comportamento del contribuente, nel caso concreto.

Sotto il primo dei tre anzidetti profili non può dimenticarsi difatti che l'art. 1, legge n. 212/2000 [...] si apre con una disposizione che sottolinea la funzione stessa della legge, ovverosia l'interpretazione ed applicazione degli articoli della Costituzione in materia tributaria. Tale legge, come noto, contiene norme aventi natura tra loro molto diversa, alcune direttamente rivolte a disciplinare l'agire degli Uffici tributari, altre dirette a statuire diritti e doveri del contribuente, altre, rilevanti in questa sede, volte a prescrivere determinati limiti al Legislatore nella produzione normativa attinente il settore fiscale. E tra tali regole spiccano proprio il principio di buona fede e della tutela del legittimo affidamento del cittadino nella sicurezza dei traffici giuridici”.

¹¹ Riprendendo le parole di SABBATO, *op.cit.*, p.21: “la tutela del legittimo affidamento può essere accordata, però, soltanto a condizione che siano state fornite all'interessato assicurazioni precise, incondizionate, concordanti nonché provenienti da fonti autorizzate ed affidabili dell'Amministrazione e che tali assicurazioni siano state idonee a generare fondate aspettative nel soggetto cui erano rivolte (Tar Lazio, Roma, sez. I, 16 maggio 2012, n. 4455)”.

“Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”.

Di grande rilevanza è altresì l'art.3¹², che sancisce l'obbligo di motivazione di tutti gli atti amministrativi, in un'ottica di favorire una maggior comprensione delle scelte decisionali compiute dalla Pubblica Autorità, escludendo solamente gli atti normativi ed a contenuto generale. Lo Statuto del Contribuente richiama al suo art.7 la norma della L.241/1990 nella sua interezza, effettuando un rinvio completo¹³, comprendendo anche la motivazione *per relationem*. Non è ammessa la motivazione postuma, in quanto ritenuta inconciliabile con la natura stessa dell'atto amministrativo, che viene emanato secondo una precisa volontà dell'Amministrazione, giustificata proprio attraverso la motivazione. Si ammette la motivazione durante il giudizio quando risultino chiaramente, dagli atti istruttori allegati, le ragioni della determinazione assunta. Questo può applicarsi anche al procedimento tributario¹⁴.

Sul fondamento di questi precetti sono stati elaborati diversi articoli che disciplinano l'attività amministrativa sotto una nuova luce, ponendo al centro non tanto il provvedimento finale, quanto il rapporto tra Pubblica Amministrazione e cittadino, dotando quest'ultimo di un ruolo attivo nell'esercizio del potere amministrativo; il Capo III della sopracitata legge, intitolato “Partecipazione al processo amministrativo”, comprende diversi strumenti atti a

¹² Si riporta integralmente l'art.3 L.241/1990:

“1. Ogni provvedimento amministrativo, compresi quelli concernenti l'organizzazione amministrativa, lo svolgimento dei pubblici concorsi ed il personale, deve essere motivato, salvo che nelle ipotesi previste dal comma 2. La motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria.

2. La motivazione non è richiesta per gli atti normativi e per quelli a contenuto generale.

3. Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama.

4. In ogni atto notificato al destinatario devono essere indicati il termine e l'autorità cui è possibile ricorrere”.

¹³ Si riporta integralmente il primo comma dell'art.7 dello Statuto del Contribuente:

“1. Gli atti dell'amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall'articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama”.

¹⁴ SABBATO, *op.cit.*, p.19: “l'Amministrazione Finanziaria può sì addurre elementi non esattamente ritraibili dal provvedimento impugnato ma comunque ricavabili dagli atti del procedimento”.

garantire al privato una serie di poteri per coadiuvare l'autorità pubblica nell'adozione di un provvedimento amministrativo che vada ad incidere sui suoi interessi legittimi. L'art.7 prevede la comunicazione di avvio del procedimento, atta ad avvisare il destinatario degli effetti finali ed eventuali soggetti indirettamente influenzati dello svolgimento del procedimento, indicando l'autorità competente, l'oggetto del procedimento, il responsabile di questo e la data di conclusione. L'art.9 stabilisce che chiunque sia portatore d'interessi individuali o diffusi, pubblici o privati, ove ravvisi un possibile pregiudizio dall'adozione del provvedimento, può intervenire. I soggetti dei summenzionati articoli possono altresì, ai sensi dell'art.10, presentare memorie scritte e documenti, che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare se pertinenti all'oggetto del procedimento. Quest'ultima norma introduce ed estende a tutta l'attività amministrativa l'accesso cosiddetto *partecipativo*, esercitabile: dal soggetto diretto destinatario degli effetti del provvedimento; da chi obbligato per legge ad intervenire o dai controinteressati, ed instaura un dialogo tra questi e l'Amministrazione all'interno del procedimento. L'accesso amministrativo definito all'art.22¹⁵ e come successivamente innovato al suo comma 2¹⁶, è definito *conoscitivo* e si pone come uno dei capisaldi del rapporto tra Pubblica Amministrazione e cittadino:

“2. L'accesso ai documenti amministrativi, attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza”.

¹⁵ Per una lettura agevole, si riporta integralmente l'art.22, comma 1, Legge 7 agosto 1990, n. 241, “Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”:

“1. Ai fini del presente capo si intende:

- a) per "diritto di accesso", il diritto degli interessati di prendere visione e di estrarre copia di documenti amministrativi;
- b) per "interessati", tutti i soggetti privati, compresi quelli portatori di interessi pubblici o diffusi, che abbiano un interesse diretto, concreto e attuale, corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata e collegata al documento al quale è chiesto l'accesso;
- c) per "controinteressati", tutti i soggetti, individuati o facilmente individuabili in base alla natura del documento richiesto, che dall'esercizio dell'accesso vedrebbero compromesso il loro diritto alla riservatezza;
- d) per "documento amministrativo", ogni rappresentazione grafica, fotocinematografica, elettromagnetica o di qualunque altra specie del contenuto di atti, anche interni o non relativi ad uno specifico procedimento, detenuti da una pubblica amministrazione e concernenti attività di pubblico interesse, indipendentemente dalla natura pubblicistica o privatistica della loro disciplina sostanziale;
- e) per "pubblica amministrazione", tutti i soggetti di diritto pubblico e i soggetti di diritto privato limitatamente alla loro attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o comunitario”.

¹⁶ Art.10 comma 1, Legge 18 giugno 2009, n. 69, “Disposizioni per lo sviluppo economico, la semplificazione, la competitività nonché in materia di processo civile”.

La particolarità di questo istituto è la sua esperibilità da parte di ogni cittadino, senza che questi debba essere coinvolto in un procedimento amministrativo. L'importanza di questo strumento si desume anche dai rimedi esperibili da parte del privato qualora veda negato il suo diritto ad accedere ai documenti: ai sensi dell'art.25, comma 4, L.241/1990, nel caso in cui l'Amministrazione dinieghi l'accesso o rimanga inerte oltre trenta giorni dalla richiesta, il cittadino ha facoltà di adire il Tribunale Amministrativo Regionale (TAR) oppure proporre la riesaminazione della questione al difensore civico (o qualora si tratti di amministrazioni statali, alla Commissione per l'accesso) per vedersi riconosciuto il diritto di visionare i documenti richiesti.

Da questa breve elencazione si può notare come il procedimento amministrativo abbia senz'altro innovato i suoi principi generali, fornendo nuovi strumenti e mettendoli a disposizione del privato per poter condizionare e monitorare l'attività amministrativa, quest'ultima ispirata alla sinergia dei principi di trasparenza e partecipazione, a garanzia dell'imparzialità sancita dall'art.97 Cost¹⁷. Tuttavia, queste disposizioni trovano puntuali eccezioni per quanto riguarda la loro applicabilità al procedimento tributario, contenute nella stessa L.241/1990: l'art.13¹⁸ per quanto concerne l'applicazione del Capo III sulla partecipazione al procedimento¹⁹, e l'art.24 per il Capo V, inerente all'accesso ai documenti amministrativi²⁰. Facendo il punto della situazione, si nota da un lato come la partecipazione al procedimento amministrativo generalizzata dall'art.13 non si applichi ai procedimenti tributari, dall'altra si ravvisa l'assenza di una disciplina generale di contraddittorio obbligatorio da adottarsi nei procedimenti di accertamento tributario²¹. Questo non significa

¹⁷ MARCHETTO, *Natura e caratteri del diritto di accesso tra procedimento amministrativo e procedimento tributario*, in «Il Piemonte delle autonomie», Anno IV, 2017, n.2, p.79.

¹⁸ Sulla *ratio* di tale esclusione e per un interessante spunto dottrinale, si veda CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in «Diritto e pratica tributaria» VOL. LXXXVII, 2016, n. 4, p.1597: “La *ratio* di tale eccezione è da ricercare nella peculiare struttura del procedimento tributario, in cui esiste un solo soggetto interessato, ossia il soggetto passivo d'imposta, di talché non è astrattamente configurabile la partecipazione di terzi. Invero, in dottrina [S. Russo, *La partecipazione ai procedimenti amministrativi nella legge n.241 del 1990 ed i procedimenti tributari*, in «Tributi»,1991] con riferimento alla scelta del Legislatore amministrativo di escludere i procedimenti tributari dall'ambito applicativo dell'art. 13, l. n. 241 del 1990, è parso che tale scelta risponda concretamente alla necessità di salvaguardare le ragioni del Fisco, nel senso di mantenere intatti i poteri di riscontro e verifica nei confronti del contribuente, e all'esigenza di evitare che, attraverso il coinvolgimento attivo del privato nell'attività d'accertamento, si possano introdurre forme di determinazione concordata del contenuto degli atti impositivi”.

¹⁹ Art.13, c.2, L.241/1990: “2. Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano [...]”.

²⁰ Art.24, c.1, L.241/1990: “1. Il diritto di accesso è escluso: [...] b) nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano [...]”.

²¹ CORASANITI, *op.cit.*, p.1599.

che all'interno del procedimento tributario manchino del tutto istituti di tipo partecipativo in grado di inserire il soggetto all'interno del procedimento:

“Al pari del diritto amministrativo, anche il diritto tributario conosce due componenti o accezioni della partecipazione: quella che consente al contribuente di rappresentare all'Amministrazione finanziaria nel corso del procedimento, attraverso un contraddittorio con finalità “difensive”, elementi di fatto e di diritto utili per giungere ad un'obiettiva determinazione della materia imponibile (intesa in senso lato) e quella definita servente, che si ravvisa in tutte quelle situazioni nelle quali il contribuente è chiamato dall'Amministrazione finanziaria a fornire documenti, dati e notizie per consentire all'ufficio procedente un più agevole e completo reperimento di elementi utili al controllo e, eventualmente, all'accertamento. La prima sembrerebbe riferirsi ad ipotesi di intervento spontaneo o, comunque, non necessario, e suole denominarsi partecipazione/contraddittorio mentre la seconda, a natura necessaria, si riporta al concetto della partecipazione/collaborazione”²².

È da annotare che secondo una sentenza della Corte di cassazione a Sezioni Unite²³, l'eccezione prevista dall'art.13 non è un'esclusione *tout court* della partecipazione al procedimento tributario, quanto una conferma della specialità delle modalità di accesso, rimesse alla disciplina tributaria, evitando così una sovrapposizione di tutele, affermando che si tratta di un rinvio per la concreta regolamentazione alle norme speciali del procedimento tributario²⁴. Quella che tuttavia risulta ancora assente, è un'apposita e generalizzata disciplina dell'accesso ai documenti e del contraddittorio all'interno del procedimento tributario:

“Nel nostro ordinamento, non esiste, almeno nel formante legislativo, un principio generale che sancisce la partecipazione e il contraddittorio nei procedimenti tributari. Ed è forse questa la distanza con il diritto amministrativo nel quale, come si ricordava, tali istituti sono introdotti espressamente dalla L.241/1990, unitamente al diritto di accesso, negato, come si diceva, in sede tributaria fintantoché perdura il procedimento. Certo il diritto tributario conosce istituti nei quali emerge chiaramente la volontà di un dialogo tra le parti - si pensi all'interpello, all'accertamento con adesione, alla mediazione, alla conciliazione giudiziale, alla stessa autotutela - e lo Statuto dei diritti del contribuente, L. 27 luglio 2000, n.212, ha seguito questa direzione introducendo alcuni importanti principi, anche se, allo stato attuale, non sembra potersi affermare una

²² MARCHETTO, *op.cit.*, p.85.

²³ Cass. Sez. Un. 18 settembre 2014, n.19667

²⁴ Nello stesso senso GARATTINI, *Il principio del contraddittorio nel procedimento tributario: brevi riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, in «Innovazione e Diritto», 2015, n.5, p.110: “è però vero che l'esclusione stabilita dall'art. 13, comma 2, della legge n. 241/1990 non va intesa come esclusione integrale della partecipazione del contribuente a qualunque procedimento tributario, ma come rinvio per la sua concreta regolamentazione alle norme speciali che lo disciplinano”.

incontrovertibile applicazione del diritto alla partecipazione nel procedimento, né del diritto al contraddittorio.
[...]

De jure condendo, sarebbe tuttavia auspicabile arrivare ad una disciplina dettagliata dell'accesso partecipativo anche nel diritto tributario, che valorizzi le esigenze di riservatezza specifiche date dalla materia"²⁵.

1.2. Le fonti costituzionali.

Nel momento in cui si tratta di diritto di difesa e del contraddittorio, non si può prescindere da un'analisi di quest'ultimi all'interno della Costituzione italiana. L'art.24 afferma, al comma 1, l'inviolabilità della difesa in ogni stato e grado del procedimento, estendendosi ad ogni tipo di procedimento giudiziario, sia esso civile, amministrativo o penale; un'affermazione concisa, tuttavia pregnante di conseguenze per quanto riguarda l'elaborazione delle norme sul funzionamento dei processi: una difesa inviolabile presume la possibilità di difendersi avendo piena conoscenza dell'autorità giudicante, delle garanzie spettanti al soggetto e degli atti del processo. Questa tutela non si estende solamente alla giurisdizione in sé, ma comprende gli aspetti procedurali di ogni singolo rito²⁶, affinché si svolga, ai sensi dell'art.111 Cost., nel pieno rispetto del giusto processo regolato dalla legge, nel contraddittorio tra le parti, di fronte a giudice terzo ed imparziale. La nozione stessa di giusto processo²⁷ s'intende come "formula di sintesi dell'insieme dei valori e delle garanzie volte a rendere concreto l'esercizio del diritto di difesa e al contraddittorio all'interno del processo"²⁸, dando alla parte processuale la possibilità di poter utilizzare tutti gli strumenti forniti dall'ordinamento giuridico per tutelare le proprie posizioni giuridiche soggettive, intendendosi con quest'ultime tanto i diritti soggettivi quanto gli interessi legittimi, pacificamente posti su un piano di parità²⁹, assicurando una tutela effettiva:

"Dell'art. 24 Cost. sembra ormai superata la prospettiva che identificava in esso il fondamento di due tutele parallele, quella dei diritti soggettivi e quella degli interessi legittimi, destinata ciascuna a un proprio

²⁵ MARCHETTO, *op.cit.*, p.86.

²⁶ CORASANITI, *op.cit.*, p.1587.

²⁷ Sul legame tra contraddittorio e giusto procedimento, si veda *ivi*, p.1586: "Si nota come il contraddittorio, nella sua veste di strumento diretto a pervenire a decisioni che siano conformi ai principi di giustizia e verità, non rappresenti altro che uno dei principali (se non il principale) pilastri del cd. "giusto procedimento", locuzione i cui termini appaiono, a prima vista, intrisi di un'elevata valenza costituzionale. Il procedimento amministrativo, inteso quale estrinsecazione della funzione amministrativa [...], è di per sé connotato da una spiccata natura costituzionale".

²⁸ URICCHIO, *Principi del giusto processo e applicabilità della legge Pinto nei giudizi tributari*, in «Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto», Anno IV, 2011, p.695.

²⁹ VIPIANA, *op.cit.*, p.65.

svolgimento. Nell'ultimo decennio si è affermata una lettura più impegnativa, che riconduce all'art. 24 Cost. l'esigenza di una pienezza di tutela: non si possono ammettere spazi o margini rispetto ai quali il gioco della distinzione fra diritti soggettivi e interessi legittimi lasci il cittadino senza tutela. In questo modo, anche al di là di ogni risultato pratico immediato, l'art. 24 Cost, acquista un rilievo diverso, come norma fondante per la tutela di tutte le situazioni giuridiche soggettive: l'enunciazione dei diritti soggettivi e degli interessi legittimi non rappresenta il criterio preliminare che determina la portata della norma, ma ne costituisce una precisazione che, sul piano logico, segue e non precede.»³⁰

L'effettiva possibilità di dialogo tra contribuente ed Amministrazione Finanziaria prima dell'eventuale giudizio rafforza il principio di collaborazione tra le parti; la partecipazione del soggetto al procedimento si fonda innanzitutto sull'art.24 Cost. Tale diritto non dev'essere tuttavia confinato alla fase giurisdizionale, in modo tale da prevenire la formazione di accertamenti infondati sotto il profilo formale e sostanziale³¹.

Stabilita dunque la parità tra diritti soggettivi ed interessi legittimi, da cui discende conseguentemente una parità di tutela, si prenda ora in considerazione l'art.111 Cost. e la sua esplicazione all'interno del procedimento tributario: la norma costituzionale incide, con i suoi primi due commi, sull'apparato di ogni procedimento giurisdizionale, sancendo la parità delle armi, la garanzia del contraddittorio, la terzietà ed imparzialità del giudice, la ragionevole durata del processo, ricomprendendo anche il rito in esame, riferendosi la norma ad "ogni processo" avente carattere giurisdizionale³².

Ci si chiede se la legge costituzionale 23 novembre 1999, n.2 abbia portato ad innovazioni sul piano giurisdizionale, o si sia semplicemente limitata a codificare i risultati raggiunti da dottrina e giurisprudenza. La propensione verso la prima ipotesi è suffragata dall'introduzione di diversi istituti propri del processo civile atti a concretizzare il giusto processo all'intero del contenzioso tributario, ispirandosi al principio di uguaglianza ed al diritto di difesa. Anteriormente alla novella dell'art.111 Cost., il legislatore già aveva intrapreso uno sforzo nel rendere il procedimento tributario più affine ai principi menzionati poco sopra: il D.P.R. n.739/1981 ed il D.Lgs. n.546/1992 hanno introdotto la previsione di

³⁰ TRAVI, *Gli art. 24 e 111 Cost. come principi unitari di garanzia*, in «Il Foro Italiano» VOL. CXXXIV, 2011, n.6, p.165.

³¹ LA SCALA, *I Principi del "Giusto Procedimento" e del "Giusto processo" tributario*, in «*Revista de Derecho Tributario*» VOL. III, 2018, p.58.

³² GALLO, *Verso un "giusto processo" tributario*, in «*Rassegna Tributaria*» 2003, n.1, p.11, ove l'Autore inoltre auspica che "il legislatore ordinario e la Corte Costituzionale potrebbero trarre, anzi, la spinta per liberare il procedimento tributario dalle secche della "giurisdizione minore" cui la sua origine amministrativa l'ha relegato, e per completarne il processo di adeguamento ai principi del contraddittorio, della parità delle parti, della imparzialità e terzietà (e indipendenza) del giudice, oltre che della ragionevole durata".

condanna alle spese del soccombente, il potere di sospensione cautelare da parte delle Commissioni tributarie, l'obbligo dell'assistenza tecnica e poteri istruttori più ampi per le parti ed il giudice³³. Attestata la portata innovativa dell'art.111 Cost., si dovrebbe di conseguenza riscontrare un abbandono di alcuni principi sanciti in materia tributaria dalla Corte costituzionale, quali la tutela differenziata, la specificità della materia, la modulabilità e diversificabilità dei procedimenti giurisdizionali e l'assoluzione in casi di esercizio di discrezionalità amministrativa non manifestamente irragionevole³⁴. Mantenere fermi questi principi significherebbe riconoscere implicitamente all'art.111 Cost. un mero riconoscimento esplicito di regole già desunte dagli artt.24, 3 e 101 Cost., annullando la sua portata innovativa. Tuttavia, parte della dottrina riconosce nella novella costituzionale la fissazione di “una direttiva interpretativa generale di carattere assoluto e inderogabile, che sintetizza le tre regole generali del contraddittorio, della parità delle armi e della imparzialità e terzietà del giudice”³⁵. La Corte costituzionale dovrebbe dunque svolgere un controllo sulle norme oggetto di tutela differenziata in materia di giusto processo, valutando la loro compatibilità con i principi esplicitamente riconosciuti del nuovo art.111 Cost. ma senza che lo si interpreti rigidamente, valutando le diverse esigenze e particolarità proprie di un giudice speciale: il controllo deve intervenire solo ove la disciplina processuale risulti incompatibile con la norma costituzionale.

Oggetto di dibattito è il riconoscimento del principio del giusto procedimento tramite l'art.111 Cost.: come accennato *supra*, questo disciplina il “giusto processo”, intendendo come tale lo svolgimento di atti inerente alla funzione giurisdizionale. Il processo è considerato da molti come *species* del *genus* procedimento, per via della sequenza di atti, norme e posizioni giuridiche interconnesse, cui partecipano i destinatari degli effetti dell'atto finale; affinché un processo sia considerato tale dunque non basta la mera partecipazione dei soggetti, ma è necessario assicurare il contraddittorio³⁶. È indubbio che nel tempo diversi schemi propri del processo siano stati trasposti nell'esercizio della funzione amministrativa, specie con l'adozione della L.241/1990, pregevole di istituti vagamente assimilabili ad una dinamica processuale. Il riconoscimento del giusto procedimento a livello costituzionale è tuttavia ostacolato dall'interpretazione letterale dello stesso art.111 Cost.: sia il testo della

³³ *Ivi*, p.16.

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ CORASANITI, *op.cit.*, p.1592.

norma sia i lavori parlamentari si riferiscono esplicitamente all'ambito giurisdizionale; tuttavia, se si configurasse l'insieme dei principi e norme che realizzano il modello "flessibile" di garanzia costituzionale, si avrebbe un'estensione delle previsioni in materia strettamente processuale³⁷.

Inerente all'attività amministrativa nel suo complesso, e di conseguenza anche al procedimento tributario, è l'art.97 Cost. comma 2:

"I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione."

Principi generali che trovano loro attuazione ad esempio nella L.241/1990 e divengono vere e proprie norme positive, in grado di colmare lacune ed orientare l'attività del legislatore, elevandosi a parametri normativi. L'art.1 della summenzionata legge ne cita diversi, a partire dal generale principio di economicità, volto ad un utilizzo diligente delle risorse, cui si legano la semplificazione, la celerità e l'efficacia del procedimento amministrativo. Segue la pubblicità, tradotta spesso nella motivazione degli atti e discendente anche dall'art.24 Cost. come presupposto indefettibile per lo svolgimento di una difesa processuale completa.

La Corte costituzionale, nella sua interpretazione delle norme costituzionali in relazione al procedimento tributario, continua a riconoscere l'interesse dello Stato alla riscossione del tributo, tuttavia bilanciandolo con le garanzie che permettono il diritto di azione in giudizio, la parità delle armi e la pubblicità delle udienze, in modo tale da garantire una tutela piena ed effettiva al ricorrente³⁸; il giudizio tributario si svolge dinanzi a giudice speciale con ampi

³⁷ Si riportano le parole di GALLO, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in «Rassegna Tributaria», 2011, n.1, p.5: "Il terzo livello di garanzia costituzionale del processo è quello offertoci dall'insieme di principi e norme che realizzano il modello che ho definito "flessibile". Esso, a differenza di quello "forte", sfugge ai parametri rigidi del giusto processo e del diritto processuale comune ed è affidato esclusivamente agli interventi che, nell'ambito di una concezione prevalentemente funzionalista, la Corte effettua nelle pieghe e sulla struttura di ciascun settore dell'ordinamento processuale al fine di assicurarne un minimo di razionalità, coerenza ed efficienza. In questa ottica, la Corte si rende, dunque, garante non tanto di un modello assoluto di giustizia processuale tracciato dalle indicate norme internazionali e dai parametri costituzionali del giusto processo, quanto delle scelte primarie del legislatore ordinario, purché coerenti e ragionevoli".

³⁸ Di diversa è opinione è URICCHIO, *op.cit.*, p.9: "Sembra, inoltre, che i principi del giusto processo, proprio perché garanzia di sistema riferita a qualsiasi modello di giurisdizione esistente nel nostro ordinamento, non possano subire compressioni o deroghe nemmeno in forza di altri principi costituzionali che pure informano il prelievo e, quindi, non possano essere sacrificati all'interesse fiscale, inteso come fondamentale interesse dell'Amministrazione finanziaria, statale o locale, alla percezione dei tributi".

poteri istruttori, esercitati sempre nel rispetto dei principi di terzietà e temperati dal principio dispositivo nell'acquisizione delle prove; assicura la parità delle parti e lo sviluppo del contraddittorio; è un giudizio dotato di una certa specificità, ma che non manca di subire influenze sia dal diritto civile sia da quello amministrativo.

1.3. Le fonti legislative.

Insieme alla già citata Legge 241/1990, vi sono stati nel tempo diversi interventi che hanno innovato il panorama legislativo del procedimento tributario. Tra tutte, quella maggiormente influente sui rapporti tra Amministrazione Finanziaria e privato cittadino è senz'altro la Legge 212/2000, definita "Statuto del Contribuente", composta da 21 articoli, con l'obiettivo di cristallizzare una serie di diritti azionabili e garanzie in un'ottica di maggior conoscenza del sistema tributario, al contempo stabilendo doveri cui l'Amministrazione deve uniformarsi, il tutto per inserire in tale ambito i principi generali del giusto procedimento, prescrivendo diversi istituti. Insieme a questi, sono sanciti i principi generali dell'ordinamento tributario, ispirati da diverse norme di origine costituzionale quali gli artt.3, 5, 23, 53, 97 della Costituzione, riassumibili in solidarietà, democraticità, trasparenza. Lo Statuto del Contribuente si pone come punto fermo nell'interpretazione della normativa in ambito tributario. L'art.1 afferma chiaramente:

"Art. 1

Principi generali

1. Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali.

2. L'adozione di norme interpretative in materia tributaria può essere disposta soltanto in casi eccezionali e con legge ordinaria, qualificando come tali le disposizioni di interpretazione autentica.

3. Le regioni a statuto ordinario regolano le materie disciplinate dalla presente legge in attuazione delle disposizioni in essa contenute; le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano provvedono, entro un anno dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi ordinamenti alle norme fondamentali contenute nella medesima legge.

4. Gli enti locali provvedono, entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, ad adeguare i rispettivi statuti e gli atti normativi da essi emanati ai principi dettati dalla presente legge".

Specialmente dal primo comma, si traggono quelli che il Legislatore vuole porre come capisaldi del procedimento tributario. Innanzitutto il principio di irretroattività fa sì che le leggi tributarie possano avere effetti solamente dopo la loro pubblicazione ed approvazione; tuttavia l'irretroattività in ambito fiscale non trova conforto a livello costituzionale come il diritto penale, ma risiede in fonti ordinarie e dunque derogabili: rimanendo nell'ambito dello Statuto del Contribuente, si trova l'art.3, contenente al suo interno disposizioni orientate all'irretroattività ed in grado di costituire una valida base interpretativa per quanto riguarda l'efficacia della norma tributaria:

“Art. 3

Efficacia temporale delle norme tributarie

1. Salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono.

2. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti.

3. I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati”.

Naturalmente, come ogni principio, l'irretroattività dev'essere bilanciata con gli interessi del Fisco alla riscossione dei tributi. Viene inoltre prevista la perentorietà dei termini per notifica, prescrizione e produzione di documenti, a pena di nullità.

Importante è il principio di proporzionalità: implica che il pubblico potere, tra due strumenti entrambi idonei a raggiungere il risultato programmato, scelga quello meno invasivo degli interessi potenzialmente lesi: congruità del mezzo al fine, con il minor sacrificio degli interessi contrapposti. Questo principio è di derivazione tedesca ed è da tempo affermato nel diritto comunitario³⁹. È insito in diverse norme dello Statuto, ad

³⁹ Per una breve parentesi storica del principio, si riportano le parole di MARCHESELLI, *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*, in «Diritto e pratica tributaria», 2011, p.1: “Si tratta di un principio originario del diritto tedesco e limitato, in origine, a criterio di interpretazione della legge. Esso si è andato poi a estendere per oggetto e ambito di applicazione. Sotto il primo profilo, ha esteso la sua portata a limite di legittimità della attività amministrativa, prima, e legislativa, poi. Sotto il secondo, è transitato dal diritto tedesco al diritto comunitario, per poi iniziare un movimento di ricaduta, circolare, negli ordinamenti dei singoli paesi della Unione Europea”.

esempio l'art.12 nella parte in cui prevede che gli accessi arrechino la minor turbativa possibile allo svolgimento delle attività. Può essere utilizzato come metro di paragone per valutare l'azione dell'Amministrazione Finanziaria. Nei confronti di una legge contraria a questo principio può essere sollevata questione di legittimità costituzionale, essendo stato riconosciuto dalla Corte Costituzionale⁴⁰. Essendo riconosciuto anche a livello comunitario, il giudice può disapplicare la legge ritenuta contraria alla proporzionalità.

L'art.4 vieta l'utilizzo di decreti-legge per introdurre nuovi tributi od estendere quelli già esistenti a nuove categorie di soggetti, consolidando in questo modo il requisito di "democratizzazione" del tributo, dovendo obbligatoriamente essere introdotto con legge ordinaria.

Il combinato disposto dagli artt.5, 6, 7 si prefigge l'obiettivo di fornire un'informazione il più possibile completa al contribuente, aggiornandolo sulle disposizioni legislative vigenti, le circolari e le risoluzioni incidenti sull'organizzazione, funzioni e strumenti del procedimento tributario, anche attraverso piattaforme elettroniche. L'Amministrazione Finanziaria deve altresì curare l'effettiva conoscenza da parte del soggetto degli atti a lui destinati, effettuando l'ordinaria comunicazione presso il domicilio di quest'ultimo, assicurando la riservatezza del contenuto degli atti; dev'essere fornita dettagliata informazione di ogni fatto da cui possa derivare il mancato riconoscimento di un credito o l'irrogazione di una sanzione. Importante il comma 3-*bis* dell'art.6, passo ulteriore nella direzione di un rapporto più trasparente tra Pubblica Amministrazione e contribuente:

"I modelli e le relative istruzioni devono essere comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria. L'amministrazione finanziaria assicura che il contribuente possa ottemperare agli obblighi tributari con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli".

Questo con il chiaro obiettivo di rendere il procedimento tributario più facilmente accessibile e conoscibile al cosiddetto "uomo della strada"⁴¹, con il minor dispendio possibile di risorse economiche. Non possono poi essere richieste al contribuente informazioni già in possesso

⁴⁰ Corte cost., sent. 19 dicembre 1991 n. 467: "Un effetto del genere non è conforme alla regola della ragionevole proporzionalità e della necessità della limitazione di un diritto inviolabile dell'uomo in riferimento all'adempimento di un dovere costituzionale inderogabile [...] Quella regola, infatti, impone che il legislatore, nel suo discrezionale bilanciamento dei valori costituzionali, possa restringere il contenuto di un diritto inviolabile dell'uomo soltanto nei limiti strettamente necessari alla protezione dell'interesse pubblico sottostante al dovere costituzionale contrapposto".

⁴¹ La locuzione è spesso utilizzata nella letteratura giuridica per indicare colui che sia sfornito delle competenze giuridiche e/o tecniche per compiere determinati atti con la stessa consapevolezza di un tecnico del diritto.

di altre Amministrazioni, gravandolo di un onere della prova ingiustificato; sono acquisite d'ufficio secondo le disposizioni dell'art.18, commi 1 e 2 della L.241/1990. Gli atti dell'Amministrazione Finanziaria sono motivati secondo l'art.3 della stessa Legge sul procedimento amministrativo. Sempre l'art.6 al comma 2⁴² attua il principio generale del contraddittorio nell'ordinamento tributario: il legislatore, utilizzando la locuzione "deve", ha inteso escludere che l'Amministrazione Finanziaria abbia una mera facoltà di attivare il contraddittorio, essendo obbligata ad effettuare l'avvio del procedimento di accertamento tramite la comunicazione da inviare al contribuente⁴³.

Come un *fil rouge*, l'intero Statuto del Contribuente è pregno di disposizioni ispirate al principio di correttezza e buona fede, come gli artt.10⁴⁴ e 10 *bis*: non possono dunque irrogarsi sanzioni quando ad esempio i ritardi nelle operazioni dipendano da cause imputabili all'Amministrazione stessa, o vi sia oggettiva incertezza nell'applicazione di una determinata norma: così si esplica la tutela del legittimo affidamento. Altra disposizione che può essere ricompresa nell'alveo della buona fede è l'art.2 sulla chiarezza e trasparenza delle norme tributarie; il menzionato art.5, nella parte in cui prevede a carico dell'Autorità Fiscale una completa ed agevole informazione nei confronti del soggetto sulle leggi ed atti amministrativi in materia tributaria; l'art.7, richiamando la motivazione degli atti; l'art.8 nella parte in cui prevede nella regolazione dei rapporti tra Fisco e contribuente la compensazione dell'obbligazione tributaria; l'art.9 sulla rimessione in termini, quando l'assolvimento dell'obbligazione sia impedito da cause di forza maggiore, quando l'evento sia eccezionale ed imprevedibile.

⁴² Per agevolare la lettura, si riporta integralmente il secondo comma: "L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito".

⁴³ LORUSSO, *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale, tra principi costituzionali e garanzie sovranazionali*, in «Innovazione e Diritto», 2018, n.4, p.66.

⁴⁴ Si riporta integralmente l'art.10:

"Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

1. I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede.

2. Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa.

3. Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta. Le violazioni di disposizioni di rilievo esclusivamente tributario non possono essere causa di nullità del contratto".

Importante innovazione nel rapporto tra Amministrazione Finanziaria e contribuente è l'introduzione dell'art.11, contenente al suo interno il diritto di interpello, esperibile dal privato per ottenere risposte inerenti a fattispecie personali relativamente a:

“a) l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime, ove ricorrano condizioni di obiettiva incertezza [...];

b) la sussistenza delle condizioni e la valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali nei casi espressamente previsti;

c) l'applicazione della disciplina sull'abuso del diritto ad una specifica fattispecie”.

Si aggiungono, a questi, i casi enucleati al comma 2:

“2. Il contribuente interpella l'amministrazione finanziaria per la disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento tributario, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi”.

In questo modo il contribuente, prima di porre in essere una determinata azione, può conferire con l'Amministrazione Finanziaria: se questa non si pronuncia nel termine di novanta giorni dalla presentazione dell'istanza (in caso di appello ordinario) o di centoventi giorni (per gli altri tipi di interpello), il silenzio equivale a silenzio assenso ed il privato può procedere secondo la propria impostazione. Nel caso in cui la stessa Autorità Fiscale non sia in grado di fornire una risposta efficace all'istanza, può chiedere al privato di integrare la sua richiesta, e si pronuncia nei sessanta giorni decorrenti dal deposito della documentazione. La risposta all'interpello non è impugnabile, salvo quella resa in relazione ad interpello disapplicativo. L'introduzione di questo istituto permette così un dialogo efficace tra il contribuente e l'Amministrazione prima che qualunque azione venga intrapresa, favorendo in questo modo, oltre alla leale collaborazione, alla buona fede ed alla trasparenza, un effetto deflattivo dei contenziosi tributari.

L'art.12 disciplina i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, stabilendo che accessi, ispezioni e verifiche fiscali sono effettuati (salvo i casi eccezionali ed urgenti, opportunamente documentati) durante l'orario ordinario dell'attività, turbando il meno possibile l'ambiente ove si svolgono, anche a tutela della professionalità del privato. Questi ha diritto ad essere informato delle ragioni sottese all'accesso e dell'oggetto di quest'ultimo, della facoltà di farsi assistere da un professionista dinanzi ad organi di giustizia

tributaria. Il contribuente può altresì chiedere che l'esame dei documenti contabili sia effettuato nell'ufficio dei verificatori o del difensore che lo rappresenta e delle osservazioni di quest'ultimo o del diretto interessato deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni. Salvo casi di particolari esigenze investigative, l'accesso da parte degli operatori non può protrarsi oltre i trenta giorni lavorativi. Di particolare importanza è il comma 7, prima parte:

“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.”

È uno degli istituti di partecipazione più utilizzati, essendo di generale applicazione: prevede una sorta di contraddittorio anticipato per fornire al contempo maggior tutela al contribuente e più efficacia all'accertamento tributario. La problematica maggiore consiste nel capire se tale norma si applichi esclusivamente nei procedimenti che prevedano accessi od ispezioni oppure se, in nome del generale obbligo di contraddittorio, operino anche per gli accertamenti inerenti agli altri tipi di verifica fiscale. Un'interpretazione letterale della norma pare eccessivamente restrittiva, lasciando intendere che la norma sia stata inserita per regolare unicamente l'attività istruttoria svolta nei luoghi del contribuente e non anche quella svolta presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate; ciò porrebbe l'Amministrazione Finanziaria nella posizione di aggirare il contraddittorio optando per un controllo “a tavolino”⁴⁵.

Nel caso in cui il privato ritenga che gli operatori agiscano con modalità non conformi a legge, può adire il Garante del contribuente: questa figura è disciplinata dall'art.13 della legge ora in esame, è organo monocratico con funzioni di tutela del contribuente e difesa dei suoi diritti ed opera con piena autonomia ed indipendenza funzionale; è nominato dal presidente della Commissione tributaria regionale, scelto tra diverse eminenti figure in ambito giuridico. Agisce su segnalazioni del contribuente, come prassi amministrative irragionevoli o scorrette; sulla base di queste richiede documenti e chiarimenti agli uffici coinvolti, sollecita questi ad esercitare l'autotutela o la rettifica, vigila sul corretto svolgimento delle verifiche fiscali, assicura la chiara e tempestiva conoscibilità dei

⁴⁵ LORUSSO, *op.cit.*, p.68.

provvedimenti fiscali; rivolge raccomandazioni ai dirigenti degli uffici per una miglior tutela del contribuente ed organizzazione degli uffici; può accedere negli uffici finanziari, controllarne la funzionalità e la capacità di assistenza al contribuente; stila rapporti semestrali rivolti al Ministro delle finanze ed al direttore regionale delle entrate individuando aspetti critici e soluzioni a questi, oltre ad un rapporto annuale a Governo e Parlamento contenente dati sullo stato del rapporto intercorrente tra Amministrazione Finanziaria e cittadini.

Questa breve incursione nello Statuto del Contribuente dimostra lo sforzo compiuto dal legislatore nel perseguire un quadruplice obiettivo:

- Dotare il contribuente di nuovi diritti e facoltà, in grado di anticipare il suo confronto con la Pubblica Amministrazione rispetto al contenzioso tributario;
- Orientare l'attività della stessa Amministrazione Finanziaria, onerandola di doveri comportamentali e comunicativi in applicazione dei principi costituzionali di buona fede, buon andamento, imparzialità e trasparenza;
- Instaurare un rapporto collaborativo tra le parti e non più servile, che veda il dialogo come *medium* per la riscossione di un tributo giusto, prodotto finale di un procedimento amministrativo, accertato seguendo i dettami dello Statuto;
- Sancire i principi generali del procedimento tributario, per sviluppare la normativa futura attorno ad un nucleo coerente e costante nel tempo.

Capitolo II. In particolare il diritto al contraddittorio.

2.1. Definizione e funzione.

Il principio del contraddittorio implica che un soggetto abbia il diritto di poter esprimere le proprie ragioni *prima* dell'adozione di un atto i cui effetti incidano nella sua sfera giuridica soggettiva. È imprescindibile nei procedimenti giurisdizionali, come sancito dal novellato art.111 Cost. La sua applicazione non è altrettanto scontata all'interno del procedimento amministrativo, non essendo prevista nella Costituzione, anche se la Corte costituzionale ha riconosciuto la possibilità all'interno del procedimento amministrativo di applicare i principi relativi al diritto dell'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, partecipare alla formazione degli stessi e contestarne il fondamento⁴⁶, permettendo quantomeno una limitata partecipazione alla formazione degli atti, variabile a seconda del tipo di procedimento esperito: quelli aventi natura sanzionatoria consentono la maggior partecipazione.

Nei procedimenti tributari⁴⁷, come evidenziato *supra* (Cap. I, §1.1), il diritto al contraddittorio non è concesso in via generale, escludendo i diritti di partecipazione generalizzati dalla L.241/1990 tramite l'art.13 comma 2, ove è contenuta l'affermazione della non applicazione dei diversi istituti agli artt.7 e ss. alla materia tributaria. Fino a poco tempo fa non era prevista un'applicazione generalizzata del contraddittorio ai procedimenti tributari, neppure dalle norme generali elaborate per lo specifico settore⁴⁸.

Ci si domanda se il diritto al contraddittorio sia un principio generale dell'ordinamento pur in assenza di disposizione espressa. Sentire il soggetto interessato realizza almeno due

⁴⁶ Corte cost., sent. 11 dicembre 1995 n.505.

⁴⁷ La partecipazione ed il contraddittorio nella materia tributaria hanno avuto difficoltà ad affermarsi anche per la loro concezione storica. Si riprendono le parole di GARATTINI, *op.cit.*, p. 94: "nel diritto tributario, almeno fino agli anni '90, le ipotesi di partecipazione del contribuente al procedimento erano rare e contrassegnate da finalità collaborative, piuttosto che difensive. Il contatto tra Amministrazione finanziaria e contribuente era stato infatti concepito dal legislatore in funzione di ausilio all'attività fiscale, dove alla facoltà per l'Ufficio di invitare il contribuente corrispondeva l'obbligo di quest'ultimo di fornire le indicazioni richieste. Tuttavia, la molteplicità dei contribuenti e la loro frammentazione e diversificazione hanno determinato l'introduzione di metodologie di accertamento basate su deroghe sempre più ampie rispetto alle risultanze delle scritture contabili. In particolare l'introduzione degli accertamenti fondati sull'utilizzo di parametri e criteri statistici ha giustificato una nuova forma di partecipazione del privato: per bilanciare l'incertezza delle presunzioni semplici derivanti dall'applicazione di criteri matematici è stato consentito anche al privato di concorrere in contraddittorio con l'Amministrazione nella determinazione del presupposto d'imposta".

⁴⁸ Sulla nuova disciplina del contraddittorio in ambito tributario, si rinvia *infra* al Cap. III §3.1.

finalità: una di garanzia, per far sì che questi possa far valere le proprie ragioni; una di istruttoria, in quanto garantisce all’Autorità Pubblica piena cognizione degli interessi in gioco. Con riguardo alla prima finalità, è stata ritenuta sufficiente come tutela la possibilità di poter impugnare a livello giurisdizionale il prodotto dell’attività amministrativa; ciò non può essere equivalente ad intervenire prima dell’adozione dell’atto, soprattutto perché, data una concezione ampia di “danno”, vi rientrerebbe il fatto di dover obbligatoriamente adire l’autorità giurisdizionale per impugnare atti che avrebbero potuto avere contenuto differente ove si fosse applicato il contraddittorio⁴⁹. Con riguardo alla finalità istruttoria, nel diritto tributario è necessario verificare dati e situazioni proprie del contribuente, e spesso l’Amministrazione Finanziaria per fare ciò si serve di indicatori della ricchezza di quest’ultimo, come studi di settore e presunzioni desunte da *standards*, che potrebbero essere confutati attraverso il contraddittorio. Anticiparlo in questa fase comporterebbe la possibilità per l’ente impositore di dotarsi di dati fondamentali per una corretta valutazione della ricchezza del contribuente e la materia imponibile. Privarsi di ciò obbliga l’Amministrazione ad adottare provvedimenti intrinsecamente astratti, a detrimento dei principi d’imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione⁵⁰, richiedendo il primo che la situazione di fatto sia correttamente accertata, il secondo che si eviti di emanare accertamenti imprecisi, suscettibili di modifica o ritiro nel momento in cui il contribuente fornisca nuovi elementi. L’importanza del contraddittorio ha stimolato anche la giurisprudenza, ove la Corte di cassazione a Sezioni Unite, con la pronuncia del 18 dicembre 2009, n.26635, ha riconosciuto il suddetto istituto come requisito necessario del giusto procedimento tributario indipendentemente da espressa previsione di legge, ma solo quando l’accertamento è fondato su dati *standard*, non in via generale.

Il contraddittorio procedimentale è simile nel contenuto e nel fine a quello giurisdizionale: all’interno di quello che può essere definito un procedimento, od una procedura, deve essere accordata al soggetto destinatario degli effetti la possibilità di poter intervenire prima dell’adozione dell’atto, alla luce di una *discovery* dei dati raccolti, aspettandosi che le allegazioni da lui proposte siano prese in considerazione e valutate. Tutto questo, si ribadisce, *prima* dell’adozione della decisione. La funzione dell’istituto è duplice

⁴⁹ MARCHESELLI, *Accertamenti tributari, poteri del fisco, strategie del difensore*, Milano, 2022, p.103.

⁵⁰ *Ibidem*.

e valida per tutti i procedimenti: presidiare l'interesse del soggetto coinvolto; realizzare l'interesse cui la procedura aspira, acquisendo ulteriori elementi di conoscenza.

Sulle fonti del principio del contraddittorio, si può ravvisare un suo riconoscimento nelle norme sovranazionali di matrice europea: la Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (d'ora in avanti, CDFUE), sancisce ai suoi artt.47⁵¹ e 48⁵² il rispetto dei diritti di difesa e la garanzia di un processo equo in ogni tipo di procedimento giurisdizionale, mentre l'art.41⁵³ della stessa Carta stabilisce il diritto ad una buona amministrazione e da cui discende, ai sensi del paragrafo 2, il diritto di ogni soggetto ad essere sentito prima che vengano adottati provvedimenti lesivi nei suoi confronti. La Corte costituzionale⁵⁴ ha sancito il raccordo tra il giusto procedimento e l'art.97 Cost. come esplicazione del principio di buon andamento ed imparzialità. Il contraddittorio ha un'innegabile legame con l'art.24 Cost., in quanto mezzo principale per l'attuazione dell'inalienabile diritto di difesa del soggetto.

Il compito di attuare e far rispettare il contraddittorio spetta in primis alla Pubblica Amministrazione agente, in materia tributaria alle Agenzie fiscali. Quando viene individuata una violazione da parte del giudice, egli provvede verificando l'effettiva attuazione del principio, ed eventualmente disapplicando ove la stessa norma sia direttamente in contrasto con il diritto dell'Unione. Di conseguenza, la Pubblica Amministrazione non solo deve svolgere un contraddittorio anche nei casi non espressamente sanciti dalla legge (purché

⁵¹ Si riporta integralmente il testo dell'articolo:

“Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale

Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, preconstituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia”.

⁵² Si riporta integralmente il testo dell'articolo:

“Presunzione di innocenza e diritti della difesa

1. Ogni imputato è considerato innocente fino a quando la sua colpevolezza non sia stata legalmente provata.

2. Il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato”.

⁵³ Si riportano integralmente i primi due commi dell'articolo:

“Diritto ad una buona amministrazione

1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione.

2. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni”.

⁵⁴ Corte cost., 7 luglio 2015, n.132.

inerenti a materie Unionali), ma deve anche disapplicare le norme che ostino all'applicazione.

Sulle conseguenze della violazione dell'effettivo contraddittorio, la Corte di Giustizia ha adottato una soluzione incentrata sull'utilità di quest'ultimo attraverso un giudizio probabilistico: ove fosse stato attuato, avrebbe potuto produrre un risultato diverso, non intendendosi con ciò un esito diverso nel merito ma anche solamente un allargamento del quadro probatorio con allegazioni ragionevoli, tali da dover essere prese in considerazione. Il vizio si ha quando l'omissione del contraddittorio causi una lesione sostanziale, che dev'essere esplicitata allegando i fatti omessi: un'eccezione di omissione proposta senza allegare i fatti tralasciati dall'Amministrazione costituisce abuso del diritto. Nel procedimento tributario italiano la mancata attuazione del contraddittorio può assumere rilevanza solo attraverso la cosiddetta prova di resistenza, dimostrando che se si fossero allegati gli elementi durante la fase di contraddittorio, l'esito del provvedimento sarebbe stato differente, aggiungendo così una componente sostanziale ad un difetto meramente processuale; la portata degli effetti relativa alla mancata effettività del contraddittorio nel nostro ordinamento è peraltro limitata agli accertamenti di materie armonizzate, per imposte su redditi, IVA e tributi accertati con le stesse disposizioni non preceduti da ispezioni e verifiche. A livello processuale, l'eccezione in esame non è rilevabile d'ufficio e va proposta nel ricorso introduttivo del giudizio a pena di decadenza.

2.2. Portata.

Secondo la giurisprudenza europea, il diritto al contraddittorio è applicabile in via generale a tutti i procedimenti ogni volta che essi adottino provvedimenti che rientrino nel campo di applicazione del diritto dell'Unione, anche senza riconoscimento espresso. Attualmente la Corte di cassazione circoscrive l'ambito di applicazione ai procedimenti in cui sia espressamente previsto, oppure in questioni attinenti a materie armonizzate⁵⁵: questo scinde la possibilità di esperire un contraddittorio a seconda del fatto che oggetto del procedimento siano tributi armonizzati o meno, e contrasta con la stessa giurisprudenza UE che ritiene il contraddittorio applicabile tutte le volte che viene in rilievo il suo diritto, dunque anche fuori dai casi di materie armonizzate; inoltre, a livello internazionale le sanzioni amministrative sono equivalenti a quelle penali, pertanto il contraddittorio

⁵⁵ Cass. Sez. Un. 9 dicembre 2015, n.24823.

dovrebbe trovare applicazione in base ai principi fondamentali. Il principio andrebbe applicato anche in materia di accertamenti presso il contribuente, ma non tanto come presidio della riservatezza, essendoci un'intrusione nella sfera privata del soggetto che subisce l'accertamento, quanto come uno strumento di istruttoria finalizzato all'applicazione dei tributi.

Il principio del contraddittorio, come ogni altro, può essere limitato e temperato secondo proporzionalità e necessità. Solitamente all'interno del procedimento tributario si bilancia con l'urgenza di provvedere, prevista all'art.12 comma 7 L.212/2000⁵⁶. L'urgenza può scaturire solamente da cause oggettive o dovute a colpa del contribuente, non possono mai essere dovute al comportamento della Pubblica Amministrazione, in quanto l'inefficienza di quest'ultima non può comprimere un diritto fondamentale del contribuente; dev'essere un'esigenza giusta ed obiettiva, ispirata dunque a proporzionalità e ragionevolezza; andando a ledere un diritto fondamentale, questa lesione deve trovare conforto nella tutela di un diritto altrettanto importante: la riscossione del tributo in sé non può assurgere a valore fondamentale:

“L'interesse fiscale tutelato dalla Costituzione è riscuotere il tributo giusto nel modo giusto”⁵⁷.

L'urgenza deve essere oggettiva e grave, non deve dipendere dalla colpa del soggetto che sancisce l'urgenza di provvedere e deve motivare il sacrificio del diritto di difesa del contribuente. Si ravvisa inoltre un ulteriore contrasto con la giurisprudenza europea, prevedendo quest'ultima una compressione del termine di sessanta giorni, ma non un totale azzeramento del diritto al contraddittorio, lasciando intendere che non sia questa norma la fonte giuridica di quest'ultimo⁵⁸.

⁵⁶ Per agevolare la lettura, si riporta testualmente la prima parte del comma 7 dell'art.12 L.212/2000: “7. 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”.

⁵⁷ MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., p.125.

⁵⁸ *Ivi*, p.127: “L'art. 12 dello Statuto del Contribuente non è la fonte giuridica del diritto al contraddittorio, ma solo la regolamentazione di dettaglio di un caso speciale, perché negli accessi sul campo c'è contatto, e quindi possibilità di interlocuzione, tra soggetto che subisce il controllo e controllori, a differenza che nei controlli in ufficio, e regola speciale che prevede la deroga per motivi di urgenza (che non vale nella generalità dei casi, dove il bisogno di contraddittorio è maggiore, visto che tra controllori e controllati non c'è stato contatto fisico)”.

Salve le ipotesi in cui il contraddittorio svolge un ruolo di garanzia (per sopperire allo squilibrio dato dall'invasività del controllo effettuato dall'Autorità Fiscale) e quelle in cui ha una funzione difensiva, assicurando il diritto di difesa del contribuente quando viene emesso un atto lesivo nei suoi confronti, l'obbligatorietà della partecipazione del soggetto è stata stabilita espressamente nelle sole ipotesi di oggettiva incertezza dell'esistenza del presupposto d'imposta in quanto basato su presunzioni (come l'Art.110 TUIR⁵⁹), dati statistici e coefficienti di normalità economica, come gli studi di settore, da contestualizzare nel caso del singolo contribuente. Il legislatore ha ritenuto in questi casi che sia necessario anticipare il contraddittorio alla fase precedente l'emissione dell'atto impositivo⁶⁰.

2.3. L'effettività e il diritto di accesso.

Quando si ha l'attuazione del contraddittorio, bisogna accertarsi che lo spazio offerto al contribuente sia sufficiente e stabilire quali siano gli oneri dell'Amministrazione Finanziaria in caso in cui ritenga di non accogliere le allegazioni: ciò al fine di assicurarsi che il contraddittorio si espliciti non solo sul mero piano formale ma anche su quello sostanziale. Si parla di effettività: questa clausola origina dalla giurisprudenza comunitaria⁶¹ ed implica che al contribuente sia dato:

- congruo accesso alle informazioni necessarie per preparare la sua difesa;
- congruo preavviso per preparare le sue difese;
- congruo tempo e spazio per esporle;
- congruo ascolto;
- congruo resoconto della valutazione di esse e delle ragioni per le quali esse sono state disattese⁶².

Il giudizio sulla correttezza del contraddittorio va eseguito analizzando diversi elementi del caso concreto, come la complessità del caso, la frequenza o l'occasionalità della relazione tra contribuente ed ente impositore, l'ampiezza, la pertinenza, la novità delle difese; alla luce di queste valutazioni il giudice decide se sia stato concesso uno spazio di difesa congruo e quali oneri abbia l'Amministrazione nel caso in cui voglia comunque discostarsi dalle

⁵⁹ Testo Unico delle Imposte sui Redditi.

⁶⁰ GARATTINI, *op.cit.*, p.112.

⁶¹ In riferimento alla sentenza Sopropé, consultare *infra*, Cap. II §2.5.

⁶² MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., p.112.

argomentazioni poste dal contribuente, in ottemperanza al principio eurounitario del diritto ad una tutela effettiva; principio che tiene conto non solo delle esigenze difensive del contribuente, ma anche dell'interesse dello Stato ad una riscossione efficiente dei tributi, cercando un equo bilanciamento.

Una caratteristica alquanto complicata della correttezza del contraddittorio riguarda il diritto di accesso del contribuente alle informazioni che ritiene necessarie per organizzare efficacemente la sua difesa. Innanzitutto questo diritto va temperato con tutti gli altri interessi coinvolti, utilizzando come riferimento la proporzionalità. Come può ben intendersi, l'accesso da parte del contribuente non può essere indiscriminato, in quanto attribuirebbe un vantaggio sproporzionato e accentuerebbe la possibilità di adottare comportamenti contrari all'interesse pubblico, come l'inquinamento delle indagini. In nome di questo stesso principio, non dovrebbero esserci ostacoli alla possibilità del privato di accedere a tutti gli atti di riferimento una volta completata la fase delle indagini, altrimenti si avrebbe una violazione del diritto di difesa. A livello europeo, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea tramite la sentenza *Glencore*, C-189-18 del 16 ottobre 2019⁶³, riconosce il diritto di accesso come fondamentale all'interno del diritto di difesa, diretta emanazione del contraddittorio precedente all'adozione del provvedimento, estendendolo al tempo antecedente l'adozione del provvedimento, dunque in fase procedimentale, e non solo alle informazioni inerenti all'accertamento, ma all'intero fascicolo istruttorio, potendo ottenere in questo modo possibili elementi a discarico acquisiti dall'Amministrazione Finanziaria⁶⁴, sempre che questo non contrasti con l'interesse pubblico⁶⁵. Deve poi esservi la possibilità di verificare da parte del contribuente e del giudice la legittimità dell'acquisizione del materiale istruttorio e sul possibile diniego di accesso⁶⁶. Aggiunge la

⁶³ Per una trattazione più dettagliata della pronuncia, consultare *infra*, Cap. II §2.5.

⁶⁴ A tal proposito, si riporta il §54 della sentenza in esame, *Glencore*, C-189-18, 16 ottobre 2019: "si deve anche consentire al soggetto passivo di accedere ai documenti che non servono direttamente a fondare la decisione dell'amministrazione finanziaria, ma possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, in particolare agli elementi a discarico che tale amministrazione ha potuto raccogliere".

⁶⁵ *Glencore*, §56: "Il principio del rispetto dei diritti della difesa, in un procedimento amministrativo come quello di cui trattasi nel procedimento principale, non impone quindi all'amministrazione finanziaria un obbligo generale di fornire un accesso integrale al fascicolo di cui dispone, ma esige che il soggetto passivo abbia la possibilità di ricevere, a sua richiesta, le informazioni e i documenti contenuti nel fascicolo amministrativo e presi in considerazione da tale amministrazione ai fini dell'adozione della sua decisione, a meno che obiettivi di interesse generale giustifichino la restrizione dell'accesso alle suddette informazioni e detti documenti. In quest'ultimo caso, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 64 delle sue conclusioni, spetta all'amministrazione finanziaria esaminare se sia possibile un accesso parziale".

⁶⁶ *Glencore*, §59 ss.: "Se detto giudice non è legittimato ad effettuare tale verifica e se, pertanto, il diritto a un ricorso giurisdizionale non è effettivo, le prove ottenute nell'ambito dei procedimenti amministrativi connessi e le constatazioni effettuate nelle decisioni amministrative adottate nei confronti di altri soggetti

Corte di Giustizia: il fatto che si possa venire a conoscenza di tali atti in una successiva sede giurisdizionale non può valere come sostituzione dell'accesso in fase procedimentale⁶⁷.

Per quanto riguarda la dimensione del contraddittorio, si devono valutare diversi fattori inerenti alla fattispecie concreta, quali la sua complessità dal punto di vista istruttorio e legislativo, l'entità della possibile sanzione (ampliandosi proporzionalmente all'aumentare di questa), il numero di soggetti coinvolti e gli interessi pubblici e privati attinti dalla vicenda. Si tenga conto anche dei rapporti precedenti intercorsi tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria a livello quantitativo e qualitativo, del lasso di tempo che intercorre tra i controlli, della struttura organizzativa di cui il soggetto contribuente può essersi dotato, le modalità di svolgimento del controllo e del procedimento tributario. Si riscontra una divergenza tra diritto comunitario e nazionale sulla necessità del contraddittorio nel momento in cui le operazioni si svolgono nella sede del contribuente: secondo la giurisprudenza italiana⁶⁸, il contraddittorio è obbligatorio quando l'accertamento si basa su dati *standard*, e non quando si ha una verifica "sul campo", avendo il contribuente la possibilità di rapportarsi con gli operatori e prendere coscienza delle iniziative nei suoi confronti. Di altro avviso è la giurisprudenza europea⁶⁹ che ritiene sia ugualmente necessario garantire un contraddittorio in grado di soddisfare al meglio le esigenze difensive del contribuente: un controllo sul campo potrà ridurre la portata del confronto, avendo avuto il soggetto la possibilità di assistere alle operazioni, ma non potrà realizzare appieno il diritto di difesa.

Ulteriore elemento di interesse per valutare l'effettività del contraddittorio è il diritto ad un'analisi effettiva delle questioni poste dal contribuente, valutando innanzitutto il tempo impiegato dall'Autorità Fiscale per fornire un responso alle suddette questioni. I termini previsti a livello legislativo dovrebbero essere congrui alla complessità delle operazioni richieste, elaborando una "cornice" che consenta una certa elasticità nel condurre le operazioni. Per quanto attiene alla motivazione dell'atto tributario ed al controllo di quest'ultima, rileva il vizio dell'omessa considerazione degli elementi avanzati dal

passivi in esito a tali procedimenti non devono essere ammesse, e la decisione impugnata, che si basa su tali prove e su tali constatazioni, deve essere annullata se, per tale ragione, essa risulta priva di fondamento".

⁶⁷ *Glencore*, §52: "una violazione del diritto di accesso al fascicolo intervenuta durante il procedimento amministrativo non è sanata dal semplice fatto che l'accesso a quest'ultimo è stato reso possibile nel corso del procedimento giurisdizionale relativo ad un eventuale ricorso diretto all'annullamento della decisione contestata".

⁶⁸ Cass. Sez. Un. 18 dicembre 2009, n.26635.

⁶⁹ Ricordando, fra tutte, la pronuncia *Glencore*, che vede il diritto di accesso come imprescindibile corollario del diritto di difesa.

contribuente nel contraddittorio: chiaramente non si possono formulare regole rigide in un'ottica di tutela, dovendo la motivazione adattarsi al caso concreto, ma non può neanche esservi una violazione del diritto di difesa per favorire la speditezza del procedimento, risultando nella nullità del provvedimento. Le indicazioni ed eccezioni poste dal privato devono essere (se plausibili e non meramente defatigatorie) prese in considerazione, senza che vi sia necessità di un'analitica confutazione: l'Amministrazione Finanziaria dovrà dimostrare che gli elementi avanzati dal contribuente sono stati:

1. Presi in considerazione;
2. Valutati in maniera adeguata;
3. Superati con osservazioni ragionevoli⁷⁰.

Come già affermato, il principio del contraddittorio prevede l'acquisizione di informazioni prima dell'adozione del provvedimento, aprendo la questione sull'ammissibilità di alcuni strumenti del diritto tributario come sua esplicitazione concreta. Si tratta di compilazione di questionari e richieste da parte dell'Autorità Fiscale, anche quando effettuate durante ispezioni, accessi e verifiche. Ad un primo esame superficiale si può notare come questi istituti non possano rappresentare un'emanazione del contraddittorio, essendo quest'ultimo una panoramica completa della documentazione acquisita dall'Amministrazione Finanziaria, ponendo il soggetto interessato in una posizione tale da capire *cosa* si voglia applicare, *perché* lo si voglia applicare e la possibilità di proporre argomenti e prove prima che la decisione venga presa. Piuttosto i diversi istituti del procedimento tributario possono essere compresi nelle forme di attuazione del contraddittorio.

Per quanto riguarda l'attuazione del contraddittorio nello spazio temporale compreso tra l'adozione del provvedimento ed il ricorso giurisdizionale, può affermarsi che costituisca una tutela meno efficace rispetto al contraddittorio precedente, dovendo il primo confutare una posizione assunta dall'Amministrazione, e non concorrere a formarla dal principio, minando al tempo stesso la speditezza ed il buon andamento. La Corte di Giustizia dell'Unione Europea in una sua pronuncia⁷¹ ha affermato la legittimità di un contraddittorio

⁷⁰ MARCHESELLI, *Accertamenti tributari*, cit., p.120.

⁷¹ Corte Giust. UE, V sez., 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV* (C-129/13) e *Datema Hellmann Worldwide Logistics BV* (C-130/13) contro *Staatssecretaris van Financiën*.

ex post prima della fase giudiziale, purché il provvedimento sia ineseguito, ritenendo lesivo non l'atto in sé, quanto l'esecuzione coattiva. Ciò si realizza quando l'atto sospensivo sia previsto automaticamente da una disposizione legislativa, quando non sia automatica ma concretamente ottenibile tramite una procedura amministrativa; tale effettività deve essere valutata dal giudice nazionale. La tutela non sussiste quando la discrezionalità sulla sospensione è rimessa alla stessa Amministrazione e non ad organo terzo e imparziale. Guardando alcuni istituti previsti in Italia, lo *standard* stabilito dalla Corte di Giustizia non è rispettato nei casi di autotutela, intervenendo la stessa autorità che ha adottato l'atto e trattandosi di un potere puramente discrezionale. Nel caso del reclamo mediazione, la sospensione dell'esecuzione è automatica. Tuttavia vi è una grave mancanza negli istituti posteriori all'adozione del provvedimento: la mancata attuazione del principio di effettività, garantito efficacemente solo attraverso il contraddittorio precedente; nel poco sopra citato reclamo mediazione non sussiste alcun obbligo da parte dell'Amministrazione di prendere in considerazione le osservazioni del contribuente; lo stesso vale per le istanze di autotutela e per l'istanza di adesione.

2.4. La giurisprudenza interna.

Diverse sono le pronunce della Corte di cassazione e della Corte costituzionale in materia di contraddittorio, influenzate soprattutto dal diritto di matrice comunitaria.

Il tema del contraddittorio nel diritto nazionale è tutt'ora materia di dibattito giurisprudenziale. Buona parte delle pronunce si concentra sull'art.12 comma 7 L.212/2000 e sulla sua portata, a cominciare dalla Sentenza a Sezioni Unite della Corte di cassazione del 29 luglio 2013, n.18184: qui i giudici hanno valorizzato la funzione di contraddittorio preventivo ed enunciato il seguente principio di diritto:

“In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n.212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento ... determina di per sé ... la illegittimità dell'atto impositivo ... il contraddittorio procedimentale ... deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa», in quanto «primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra Amministrazione e contribuente ... diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva»⁷².

⁷² LORUSSO, *op.cit.*, p.70.

Sono seguite successivamente le pronunce gemelle del 18 settembre 2014, rispettivamente 19667 e 19668, ove si è ribadito il diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche quando non vi sia disposizione normativa espressa, in quanto principio immanente nell'ordinamento, emanazione degli artt.24 e 97 Cost. e comportante la nullità dell'atto impositivo in caso di sua omissione; nella prima delle pronunce gemelle le Sezioni Unite hanno citato la sentenza *Kamino* che ribadisce il diritto alla difesa come principio fondamentale dell'Unione, di cui il diritto al contraddittorio costituisce parte integrante. Orientamento avallato dalla Corte costituzionale con la sentenza 132/2015, definendo l'attivazione del contraddittorio preventivo come principio fondamentale immanente nell'ordinamento, comportante la nullità in caso di mancata attivazione per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato.

In queste pronunce tuttavia la Cassazione ha omesso la questione dell'estensione del contraddittorio nel caso di verifiche "a tavolino". A riguardo si espresse la Corte di cassazione a Sezioni Unite con la sentenza del 9 dicembre 2015, n. 24823, con un sorprendente *revirement*.

L'Amministrazione Finanziaria esegue un controllo "a tavolino"⁷³ nei confronti di una s.r.l. ed emette un atto di accertamento sulla base della documentazione fornita dalla contribuente, ravvisando incongruenze tra i dati contabilizzati e la documentazione fornita; dinanzi al giudice la società lamenta la violazione dell'art.12 comma 7 L.212/2000 per omessa consegna del verbale di chiusura delle operazioni ed omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale. L'istanza viene respinta in primo grado, per essere riformata in appello e successivamente impugnata in Cassazione, ove la Sesta Sezione rimette alle Sezioni Unite tramite ordinanza interlocutoria le seguenti questioni:

- Se le garanzie poste dall'art.12 comma 7 L.212/2000 si applichino esclusivamente ai casi in cui vi sia accesso ai locali, oppure se (in nome di un generalizzato obbligo di contraddittorio precedente) operino anche negli altri casi di verifica, nel caso di specie verifiche a tavolino;
- Quali siano le modalità concrete di attuazione della generalizzata garanzia di contraddittorio endoprocedimentale in questi casi;

⁷³ Per controlli a tavolino s'intendono quegli accertamenti compiuti senza che vi sia stato accesso ai locali del contribuente.

- Quali siano le conseguenze della violazione delle suindicate garanzie.

La Corte enuncia il seguente principio di diritto: diversamente dal diritto dell'Unione, quello nazionale non pone in capo all'Amministrazione Finanziaria che adotti un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente un generale obbligo di contraddittorio endoprocedimentale che causi, se violato, l'invalidità dell'atto; secondo il Supremo Collegio il contraddittorio non è principio immanente nell'ordinamento ma una regola speciale prevista per casi precisamente individuati⁷⁴. In tema di tributi non armonizzati, dunque, la violazione del contraddittorio precedente costituisce invalidità del provvedimento solo ove espressamente indicato da previsione legislativa, mentre nel caso di tributi armonizzati, applicandosi direttamente il diritto comunitario, la sua violazione comporta l'invalidità dell'atto, purché il contribuente alleggi in sede giudiziale le ragioni concrete che avrebbe potuto vantare se il contraddittorio fosse stato prontamente attivato e che l'opposizione di tali ragioni non sia meramente pretestuosa o dilatoria. Questo assunto pone non poche difficoltà a livello pratico, verificandosi spesso che in singole ispezioni e verifiche possano esserci rilievi inerenti a materie armonizzate (per cui si dovrebbe obbligatoriamente attivare il contraddittorio a pena di nullità) e non armonizzate (per cui la mancata attivazione del contraddittorio non implica automaticamente la nullità dell'atto). Il Collegio cassa con rinvio la sentenza, scindendo la sentenza in più parti:

1. L'art.12 comma 7 non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, ma è riservato solamente agli accessi "sul campo", specificamente indicati dalla norma stessa. A riguardo, la dottrina è generalmente critica:

"Giacché è corretto interpretare una norma alla luce del contenuto di altra norma che si pone rispetto alla prima in rapporto di genere a specie, se il comma 1 contiene la disciplina speciale relativa ai soli accertamenti presso il contribuente, ben si può ritenere che il comma 7 contenga la disciplina generale relativa a (modalità di attuazione e conseguenze del) contraddittorio endoprocedimentale".⁷⁵

⁷⁴ LORUSSO, *op.cit.*, p.73.

⁷⁵ CORRADO, *Le sezioni unite sul contraddittorio endoprocedimentale: un principio, nessun obbligo, centomila procedimenti*, in «Diritto & Giustizia», 2015, fasc. 44.

2. Le Sezioni Unite escludono che vi sia un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, data la non applicabilità della L.241/1990, preso atto della frammentarietà della disciplina in ambito tributario, ed escludendo che tale obbligo derivi dagli art.24 e 97 della Costituzione; non si spiega perché la Corte cerchi il fondamento legislativo di quello che è un principio generale come il contraddittorio, tantopiù che il principio in esame origina da pronunce giurisdizionali e solo dopo è stato cristallizzato nella Carta di Nizza⁷⁶.
3. L'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale viene dal diritto comunitario ma ha portata limitata nell'ordinamento interno, relegandolo esclusivamente nelle materie riguardanti i tributi armonizzati, creando un doppio binario che garantisce tutela diversa a seconda del tributo in esame; la Corte ha affermato che tale separazione non contrasta con l'art.3 Cost., ma questo assunto non è esente da critiche:

“La statuizione della Corte non è condivisibile in quanto determina una violazione dell'art. 3 della Costituzione. Infatti non è possibile condividere l'assunto della Corte là dove sostiene che non vi sarebbe alcuna violazione dell'art. 3 della Costituzione nell'ammettere il contraddittorio preventivo per i soli tributi armonizzati, escludendolo per quelli non armonizzati. Invero, giustificare, come fanno le Sezioni Unite, il differente trattamento tra tributi armonizzati e non armonizzati sulla base della circostanza che nelle ipotesi di accertamento presso la sede del contribuente vi è «autoritativa intromissione dell'Amministrazione finanziaria nei luoghi di pertinenza del contribuente diretta alla ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli», è argomentazione del tutto illogica, essendo evidente che il contraddittorio con il contribuente deve essere ritenuto maggiormente necessario negli accertamenti a tavolino (ove il contribuente è del tutto assente) rispetto agli accertamenti nella sede del contribuente, ove maggiori sono per lui le possibilità di interloquire. Non vi è alcun ragionevole motivo che possa giustificare delle garanzie e delle tutele minori per i contribuenti nei confronti dei quali è stata svolta una attività istruttoria interna (in Ufficio) rispetto a quelle assicurate ai contribuenti nei confronti dei quali è stata svolta una attività istruttoria esterna (presso il contribuente)”⁷⁷.

Questa decisione stona ulteriormente se la si valuta alla luce degli orientamenti del legislatore nazionale in materia di procedimento amministrativo, affermando all'art.1 comma 1 della L.241/1990 l'uniformità dell'attività amministrativa ai principi dell'ordinamento comunitario. La Corte motiva tale restrizione affermando

⁷⁶ *Ibidem*.

⁷⁷ LORUSSO, *op.cit.*, p.75.

che le garanzie di cui all'art.24 della Costituzione possono soggiacere a restrizioni (tenendo fede al principio di proporzionalità) per soddisfare obiettivi di interesse generale: ci si chiede quali possano essere quest'ultimi nell'ambito tributario⁷⁸ tali da comprimere un diritto importante come quello alla difesa; senza contare che differire il contraddittorio alla sede giudiziale comporta costi e rischi per ambo le parti. Il Collegio adopera inoltre un'interpretazione distorta del principio di diritto enunciato nel caso *Kamino* da parte della Corte di Giustizia, affermando che l'omissione del contraddittorio determina l'annullamento dell'atto solo se il contribuente sia in grado di produrre in giudizio la prova che il mancato contraddittorio ha impedito di far emergere circostanze e presentare argomentazioni atte ad attestare l'infondatezza o l'illegittimità della pretesa: dunque dimostrare di aver ragione, snaturando l'essenza del principio della sentenza *Kamino* ed annullando l'effettività della tutela nel suo insieme.

4. La Corte prende atto del doppio binario creatosi tra i tributi armonizzati e non, escludendo l'estensione analogica a quest'ultimi ed auspicando che il divario sia colmato dall'azione salvifica del legislatore.

Per quanto concerne l'ormai affermato principio del giusto procedimento, di cui è nucleo essenziale il contraddittorio, il Collegio non si pronuncia a riguardo ed al suo legame con l'imparzialità ed il buon andamento di cui all'art.97 Cost.

Questo cambio di rotta della Suprema Corte è stato fortemente criticato, specialmente nella parte in cui nega un principio generale di diritto al contraddittorio anticipato⁷⁹; un atteggiamento critico è scaturito anche dalla giurisprudenza di merito, che ha sollevato ben tre questioni di legittimità costituzionale sull'art.12 comma 7 in violazione degli artt.3, 24, 53, 111, 117 Cost. nella parte in cui prevede il contraddittorio solo nelle ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche nei locali del contribuente. La Corte costituzionale si è pronunciata con

⁷⁸ CORRADO, *op.cit.*, dove si ipotizza, provocatoriamente, la protezione del gettito erariale ottenuto tramite procedimenti illegittimi.

⁷⁹ Si segnala invece un orientamento che approva la decisione della Corte, in GARATTINI, *op.cit.*, p.104: "I dati normativi e giurisprudenziali posti a sostegno del percorso motivazionale adottato dalla Suprema Corte appaiono pertinenti ed idonei a giustificare, allo stato attuale della disciplina interna, l'inesistenza di un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale per qualsiasi procedimento tributario, anche in assenza di una espressa previsione legislativa, pur rilevandosi, in conformità a quanto statuito dalla Corte, l'esistenza di una asimmetria tra tributi armonizzati e non armonizzati la cui soluzione, tuttavia, non può essere demandata alla giurisprudenza. La configurazione di un obbligo generale di partecipazione del contribuente nel procedimento impositivo non trova infatti effettivo riscontro nella disciplina normativa, né in quella contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente, né in quella ordinaria".

tre ordinanze, 187, 188, 189 del 2017, con le quali ha dichiarato l'inammissibilità delle questioni per aspetti procedurali.

Uniformemente a quanto stabilito dalla pronuncia 24823/2015, vi sono stati allineamenti successivi da parte della Suprema Corte: 5632/2016, ove si ribadisce il limite di applicabilità dell'art.12 comma 7; vi sono poi le 536/2016 e 7137/2016 che escludono esplicitamente l'applicabilità della suddetta norma in ambito di verifiche "a tavolino". Segue la pronuncia 2875/2017, ove la Corte conferma la sola obbligatorietà del contraddittorio per i tributi armonizzati.

In una pronuncia successiva della sezione tributaria della Cassazione del 6 luglio 2016, n.13760, si ridimensiona la valenza del contraddittorio endoprocedimentale, ritenendolo non sempre essenziale anche in materie armonizzate come l'IVA: la natura del tributo è ritenuta irrilevante nel caso in cui vi sia corrispondenza tra la dichiarazione del contribuente e l'esito del controllo condotto dall'Amministrazione Finanziaria, costituendo un potere di riscossione; rimane invece obbligatorio esperire il contraddittorio nel caso fra i due vi sia discrasia.

Il diritto al contraddittorio preventivo realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino tutelato dall'art.24 Cost. ed il buon andamento della Pubblica Amministrazione di cui all'art.97 Cost., assurgendo in tal modo a principio costituzionale, mirante a garantire l'uguaglianza delle parti e la possibilità per il cittadino di esporre le proprie ragioni e conoscere le argomentazioni⁸⁰.

Per quanto riguarda le pronunce della Cassazione che si discostano dal principio espresso dalla 24823/2015, si segnala la sentenza del 12 gennaio 2016, n.259, ove il giudice conferma il principio secondo cui la pretesa tributaria deve trovare la propria legittimità:

"Nella formazione proceduralizzata di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio tra amministrazione e contribuente (anche) nella fase precontenziosa o endoprocedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione di atti imponibili".

Detto obbligo per l'Amministrazione Finanziaria deve attuarsi tramite l'effettiva venuta a conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati, ispirandosi ai principi di collaborazione e buona fede. In termini garantistici si è anche pronunciata la sentenza

⁸⁰ LORUSSO, *op.cit.*, p.57.

10988/2016, ove i giudici hanno stabilito che qualora l’Autorità Fiscale proceda all’emanazione dell’atto prima del decorso del termine a favore del contribuente, questo diviene illegittimo, essendo il contraddittorio garanzia formale ed elemento essenziale per valutare adeguatamente il contenuto finale del procedimento. Ricollegandosi e valorizzando i principi della sentenza 18184/2013, la pronuncia 18111/2016 della Cassazione rivaluta l’esistenza di un principio generale di diritto al contraddittorio endoprocedimentale⁸¹; non si spinge fino ad affermare l’obbligo generalizzato del contraddittorio preventivo, ma afferma che la pretesa tributaria trova sua legittimità nella formazione tramite un procedimento di una “decisione partecipata”, ottenuta tramite il confronto anteriore tra le parti. A garanzia del contraddittorio si pone un’altra pronuncia, la sentenza 7598/2016 in materia di accertamenti *ante tempus*, dunque emessi prima del decorrere dei sessanta giorni concessi al contribuente per formulare le proprie osservazioni, sancendone l’illegittimità in quanto minano la piena attuazione del contraddittorio procedimentale: il vizio non si configura in quanto mancanti i motivi di urgenza che giustificano un’emissione anticipata dell’atto impositivo, ma si configura nella semplice violazione del contraddittorio preventivo.

La Corte costituzionale nel tempo si è espressa diverse volte sul giusto procedimento ed i suoi corollari, affermandone la valenza costituzionale⁸² a partire dalla sentenza 13/1962, specificando che in ambito di procedimento amministrativo devono essere consentiti “gli opportuni accertamenti, con la collaborazione, ove occorra, di altri organi pubblici e dopo aver messo i privati interessati in condizioni di esporre le proprie ragioni sia a tutela del proprio interesse, sia titolo di collaborazione nell’interesse pubblico”. Tuttavia la consolidazione di tale principio non è stata lineare⁸³, come dimostra la pronuncia 212/1972, ove pur riconoscendo la valenza del giusto procedimento come principio generale dell’ordinamento e criterio di orientamento per il legislatore ed il giudice, ne nega la valenza costituzionale, trovando la situazione soggettiva del destinatario dell’azione amministrativa tutela negli artt.24 e 113 Cost., ritenendo sufficiente la successiva tutela giurisdizionale e non quella procedimentale. Si ha una netta presa di posizione con la sentenza 132/2015, dove

⁸¹ *Ivi*, p.82.

⁸² Corte cost., sent. 14 dicembre 1995, n.505; Corte cost., sent. 20 marzo 1978, n.23; Corte cost., sent. 2 marzo 1962, n.13.

⁸³ A sostegno di tale orientamento, Corte cost., sent. n.103 del 1993; sent. n.57 del 1993; sent. n.68 del 1998, sent. n.210 del 1995, che afferma: “La disciplina del procedimento amministrativo è rimessa alla discrezionalità del legislatore nei limiti della ragionevolezza e del rispetto degli altri principi costituzionali, fra i quali non è da ricomprendere quello del giusto procedimento amministrativo, dato che la tutela delle situazioni soggettive è comunque assicurata in sede giurisdizionale dagli artt. 24, comma 1, e 113 Cost”.

si afferma un principio generale di obbligo al contraddittorio, a prescindere da una specifica previsione legislativa:

“L’attivazione del contraddittorio costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e precisa previsione normativa, a pena di nullità finale dell’atto del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell’interessato al procedimento stesso [...]. La mancanza dell’espressa previsione, in essa, del contraddittorio anticipato non sarebbe comunque di ostacolo all’applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento”.

Proprio sulla scia di tale pronuncia è stato introdotto l’art.10-*bis* dello Statuto del Contribuente tramite il D. Lgs.128/2015, che ha codificato le garanzie procedurali di cui all’art.37-*bis* nell’ambito del procedimento riguardante l’abuso del diritto.

La Corte costituzionale è tornata ad esprimersi sull’essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale in un recentissimo arresto del 21 marzo 2023, n.47. la questione è sollevata dalla Commissione regionale per la Toscana che, evidenziando la mancanza di un obbligo generale di attivazione del contraddittorio preventivo, afferma nella sua questione che un’interpretazione costituzionalmente orientata dell’art.12 comma 7 dello Statuto del Contribuente sarebbe impedita dalle statuizioni della Corte di cassazione nella sentenza 24823/2015, ritenute dal giudice a quo lesive dell’art.3 Cost. Valorizzando il ruolo del contraddittorio all’interno del nostro ordinamento, la Consulta sancisce la centralità del contraddittorio endoprocedimentale come espressione del giusto procedimento, pertanto applicabile anche nell’ambito tributario, con il duplice obiettivo di essere strumentale al buon andamento della Pubblica Amministrazione e di garantire i diritti del contribuente, permettendogli di neutralizzare sin dalla fase amministrativa errori a lui pregiudizievoli⁸⁴. La Corte costituzionale illustra il quadro normativo anche alla luce della giurisprudenza di legittimità ed indica la presenza di una pluralità di “contraddittori”, a seconda del tipo di accertamento o del controllo posto in essere dall’Amministrazione Fiscale, con una tendenza ad estendere sempre più il principio⁸⁵, prendendo atto di interventi sempre più frequenti del legislatore nel garantire il contraddittorio, sia pur sempre riferendosi a fattispecie specifiche, in un’ottica collaborativa e difensiva e di come la mancata partecipazione del contribuente,

⁸⁴ Corte cost., sent. 21 marzo 2023, n.47, §5.6.

⁸⁵ VIGNARELLI, *Anche la Corte costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n.47) si esprime sull’essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)*, in «Rivista di Diritto Tributario», 2023.

non prevista in alcune fattispecie, sia ormai inconciliabile con l'evoluzione del diritto tributario:

“1) la partecipazione del contribuente esprime «una esigenza di carattere costituzionale» e «ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento»;

2) «la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all'evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale», caratterizzata, come evidenziato, da una sempre maggiore "espansione" applicativa, aspirando «ad assurgere a principio generale»⁸⁶.

La Consulta, nonostante queste affermazioni, non ritiene opportuno estendere in via generale il principio espresso all'art.12 comma 7 dello Statuto, in quanto una tale sentenza potrebbe creare disfunzioni a livello organizzativo e procedurale nel sistema tributario; dichiara pertanto inammissibile la questione di legittimità costituzionale, ritenendo necessario un intervento del legislatore atto a colmare le lacune evidenziate nella sua motivazione. Alla luce della pronuncia in esame, e del disegno di legge di delega al Governo per la riforma fiscale, approvato il 16 marzo 2023, qualche giorno prima della pubblicazione della sentenza della Consulta, si ravvisa la necessità di accogliere nell'ordinamento italiano la generalizzazione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, come sostenuto dalla dottrina⁸⁷.

Da questa esposizione delle principali pronunce in materia, si deduce che il contraddittorio e la sua attuazione all'interno del procedimento tributario costituiscono argomento ricorrente sia nella giurisprudenza di legittimità, sia in quella costituzionale. È auspicabile, per assicurare un minimo di stabilità del principio, che intervenga il legislatore, come sostenuto da diverse parti della dottrina⁸⁸.

⁸⁶ *Ibidem*.

⁸⁷ *Ibidem*.

⁸⁸ LORUSSO, *op.cit.*, p.83: “Non appare ulteriormente procrastinabile un intervento legislativo che disciplini in maniera organica la materia. L'attuale stato di incertezza, infatti, sembra essere imputabile, prima ancora che ai giudici di legittimità, al legislatore stesso, il quale, prevedendo espressamente il contraddittorio in alcune isolate e specifiche fattispecie, ha adottato una tecnica di normazione parcellizzata e casistica, carente di sistematicità e coordinamento tra le disposizioni”.

2.5. La giurisprudenza UE.

Il diritto di matrice comunitaria, come ampiamente riconosciuto, ha un ruolo di primazia all'interno degli ordinamenti degli Stati Membri ed è pertanto in grado, insieme alla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, di inserire nuovi principi o nuove interpretazioni di questi⁸⁹. In ambito comunitario la materia tributaria ha sempre avuto un ruolo rilevante, dovuto soprattutto alla trattazione dei tributi armonizzati. Questo ha portato più volte la Corte di Giustizia a pronunciarsi, più o meno direttamente, anche sullo svolgimento del procedimento tributario e delle sue garanzie. Nel presente paragrafo verranno trattate le pronunce più significative riguardanti il contraddittorio e l'accesso agli atti.

Dal punto di vista normativo, il principio del contraddittorio si ravvisa nella Carta di Nizza all'art.41, ove è sancito il "diritto di ogni individuo ad essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio; gli artt.47 e 48 garantiscono il diritto di difesa ed il diritto ad un equo processo.

La sentenza della Corte di Giustizia del 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropé*, ha visto contrapposte l'omonima società e la *Fazenda Pública*, l'Erario portoghese, a causa di un debito doganale in relazione a delle operazioni d'importazione di prodotti dichiarati provenienti da un Paese extra-UE, avendo goduto in questo modo di un trattamento doganale preferenziale in forza del sistema delle preferenze generalizzate⁹⁰. Dopo un controllo dell'Autorità Fiscale portoghese, questa ha ritenuto che le operazioni d'importazione fossero state realizzate servendosi di certificati d'origine e documenti di trasporto falsificati, dovendosi quindi applicare l'ordinario dazio sull'importazione da paesi terzi. L'Autorità Fiscale ha reso nota alla società la facoltà di esercitare il diritto all'audizione preventiva in merito alle conclusioni dell'ispezione entro 8 giorni; ritenuto che non avesse apportato nulla di nuovo, l'Amministrazione Doganale ha richiesto il pagamento dei dazi dovuti, con uno

⁸⁹ Sul fondamento legislativo della primazia del diritto comunitario su quello degli ordinamenti nazionali, si riporta CORASANITI, *op.cit.*, p.1611: "depongono a favore di siffatta estensione, altrimenti detto "effetto di traboccamento" (*spillover effect*), sia l'art.117, 1° comma, Cost., che afferma l'assoggettamento della potestà legislativa statale e regionale, senza distinzione per materia, ai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo, sia l'art. 1, 1° comma, l. n. 241 del 1990, il quale statuisce che tutta l'attività amministrativa nazionale "è retta dai principi dell'ordinamento comunitario". Con riferimento a tale ultima disposizione, ciò che viene in rilievo è l'ampiezza del dettato normativo, capace, dunque, di trovare applicazione in tutti gli ambiti impositivi, pur se afferenti ad imposte non armonizzate".

⁹⁰ Si tratta di un sistema di preferenze tariffarie istituito allo scopo di incoraggiare i paesi in via di sviluppo ad esportare prodotti industriali e prodotti agricoli trasformati nei paesi sviluppati.

spazio di tredici giorni tra la notifica per l'esercizio del diritto di audizione e la notifica relativa al pagamento. La società ha proposto ricorso al giudice tributario lamentando la violazione dei diritti di difesa, dovuta dall'insufficienza del termine assegnato per formulare osservazioni; il giudice ha valutato legittima la decisione, essendo stata formalmente esperita l'audizione preventiva e non avendo la *Sopropé* fornito alcun elemento di prova idoneo a mettere in discussione la scelta dell'Amministrazione. Impugnata in appello la sentenza, il giudice adito ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte di Giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:

- Se il termine da otto a quindici giorni della legge tributaria per l'esercizio orale o scritto del diritto ad essere ascoltato sia conforme al diritto di difesa;
- Se il termine di 13 giorni formulato *supra*, seguito da un ulteriore termine di 10 giorni entro i quali pagare dazi accumulati in due anni e mezzo di operazioni, sia ritenuto un termine ragionevole ai sensi dell'esercizio del diritto di difesa.

Richiamata la tradizione costituzionale comune cui si ispira l'Unione, la Corte deve fornire tutti gli elementi di interpretazione necessari alla valutazione del giudice nazionale sulla conformità della norma interna ai principi comunitari, e tra diverse interpretazioni la Corte indica la più aderente alla garanzia dei suddetti principi. Affermato ciò, sancisce la Corte che i destinatari di effetti che incidano sui loro interessi devono essere posti in una posizione tale da assicurare un termine sufficiente per elaborare le proprie difese; se la disciplina nazionale non prevede il contraddittorio, la tutela del diritto di difesa opera anche nel caso in cui la normativa comunitaria non preveda nulla a riguardo: in questi casi i termini vanno individuati all'interno degli ordinamenti nazionali, sempre che siano tali da non impedire l'esercizio dei diritti di difesa. La Corte ha utilizzato il criterio dell'effetto utile, interpretando i termini della disciplina nazionale o la loro integrazione in caso di lacuna normativa subordinandoli al raggiungimento delle finalità perseguite⁹¹. Afferma la Corte che il termine da otto a quindici giorni non è necessariamente lesivo del diritto di difesa, purché si faccia una valutazione caso per caso:

⁹¹ RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in «Rassegna Tributaria», 2009, p.590.

“Tenendo conto della complessità delle operazioni delle quali si tratta, della distanza e della qualità dei rapporti intrattenuti con le autorità competenti, delle dimensioni dell’impresa e di quant’altro possa concretamente incidere sul contenuto e la natura delle difese utili all’interessato”⁹².

La verifica dell’idoneità dei termini per consentire una difesa effettiva al contribuente risiede anche nella concreta possibilità dell’Amministrazione di tener conto delle sue osservazioni al momento dell’adozione del provvedimento, derivando in capo a quest’ultima il dovere di motivare l’atto anche alla luce delle osservazioni avanzate dall’interessato: il contribuente concorre così alla formazione dell’atto.

La decisione così emanata vincola il giudice remittente, ma sostanzialmente anche i giudici degli altri Stati membri, per evitare di incorrere in una violazione del diritto comunitario. La portata di questa sentenza esula dai procedimenti di riscossione dei dazi doganali non corrisposti per porsi su un piano di valenza costituzionale, definendo i requisiti del diritto di difesa, principio generale di diritto comunitario e sancito in diverse norme della Costituzione italiana ed all’interno della stessa materia tributaria tramite le diverse forme di contraddittorio singolarmente previste. Tuttavia la pronuncia qui in esame troverebbe piena attuazione in ambito tributario solo ove previsto un contraddittorio generalizzato, dotato di congrui termini per formulare le proprie osservazioni ed allegazioni, essendo divenuto il contraddittorio un principio generale del procedimento amministrativo in ambito tributario. L’applicazione generalizzata è stata frutto di diverse pronunce della Corte di cassazione, che dopo un prima apertura è ritornata sui suoi passi, ammettendo la generalizzazione del contraddittorio solo in materia di tributi armonizzati od in applicazione diretta del diritto dell’Unione; il provvedimento adottato in assenza di contraddittorio è invalido solo se il contribuente è in grado di fornire la cosiddetta prova di resistenza⁹³: ciò crea una differenza di trattamento a seconda del tipo di tributo in esame, contrariamente ai principi di legalità ed imparzialità⁹⁴. Seppur di derivazione comunitaria, le specifiche discipline di contraddittorio previste dal diritto tributario italiano sono troppo peculiari per poter essere estese analogicamente: necessita dunque una disciplina di attuazione.

Successivamente, si ha una nuova pronuncia in ambito tributario con la sentenza del 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino e Datema* (da qui in avanti,

⁹² BORGIA, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia. Il caso Sopropé*, 2017, p.4.

⁹³ Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823.

⁹⁴ BORGIA, *Il caso Sopropé*, cit., p.11.

Kamino). La vicenda vede in questo caso coinvolti due spedizionieri doganali e l'Amministrazione Finanziaria olandese e verte sulla portata del diritto al contraddittorio e sulla conseguenza della sua violazione. Il tutto origina da due avvisi di pagamento emessi nel 2005 dall'Autorità Fiscale olandese nei confronti dei due soggetti, rei di aver classificato erroneamente delle merci che intendevano immettere in libera pratica, pagando dazi doganali inferiori rispetto a quelli che avrebbero dovuto pagare se la classificazione fosse stata corretta. Una volta accertato ciò, l'Amministrazione ha notificato immediatamente le intimazioni al pagamento della differenza tra le due percentuali, senza permettere nessun tipo di osservazione agli spedizionieri. Esperito un ricorso amministrativo e venendo questo respinto, i due soggetti sono ricorsi all'autorità giurisdizionale lamentando la violazione dell'art.41 CDFUE, non essendo stati messi nella condizione di esporre le proprie argomentazioni prima dell'emissione dell'avviso. Respinta in primo grado, la questione viene riproposta all'Alta Corte olandese che decide di sospendere il processo e rinviare pregiudizialmente alla Corte di Giustizia l'interpretazione dell'art.41, chiedendo:

- Data l'assenza nel diritto olandese e comunitario di un'espressa previsione legislativa che imponga la concessione all'obbligato al pagamento dei dazi la possibilità di formulare osservazioni prima dell'adozione dell'atto, si chiede alla Corte se tale diritto alla difesa possa essere direttamente applicato dal giudice nazionale anche in assenza di previsioni normative specifiche;
- Il giudice remittente chiede se il diritto di difesa debba ritenersi violato anche quando il destinatario dell'ingiunzione, pur non essendo stato sentito prima dell'adozione dell'atto, sia comunque sentito in una fase amministrativa successiva di "opposizione" precedente al ricorso giurisdizionale;
- La Corte chiede di conoscere quali siano le conseguenze della violazione del diritto di difesa o se spetti al diritto nazionale determinarle, in particolare se possa assumere valore la prova di resistenza.

In merito alla prima questione, la Corte richiama il principio di diritto espresso nella pronuncia *Sopropé*: il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima dell'adozione del provvedimento lesivo è compreso nell'art.41.2 CDFUE, insito al diritto ad una buona amministrazione, pertanto deve applicarsi anche in assenza di previsione normativa nazionale o comunitaria. Sulla seconda questione pregiudiziale la Corte afferma che il contraddittorio precedente è espressione stessa del diritto di difesa contro l'emissione del

provvedimento lesivo: il diritto di un soggetto è dunque violato anche quando il contribuente abbia svolto le proprie osservazioni in una successiva fase amministrativa; tale lesione non sussiste tuttavia quando l'ordinamento prevede la possibilità di sospensione dell'esecuzione del provvedimento lesivo. Con riguardo alla terza questione, la Corte ricollega la violazione del contraddittorio all'annullamento dell'atto, a condizione però che, nel caso in cui fosse stato assicurato il contraddittorio, l'esito del procedimento avrebbe potuto essere diverso. Nel caso in esame, osserva la Corte che non avendo i due spedizionieri contestato la riclassificazione dei prodotti effettuata dall'Amministrazione Fiscale, il procedimento non avrebbe potuto avere esito diverso anche se fossero stati sentiti prima della decisione adottata. Sembra dunque essere riconosciuta la valenza della prova di resistenza, non potendo così la violazione del contraddittorio assurgere ad eccezione formalistica; l'eventuale previsione normativa di quest'ultima da parte di uno Stato Membro non lederebbe i principi di effettività del diritto dell'Unione e di equivalenza.

Da questa sentenza si deduce, come nel caso *Sopropé*, come il principio del contraddittorio sia principio generale dell'ordinamento europeo, emanazione del diritto di difesa e di come si applichi ogniqualvolta l'Amministrazione adotti un atto lesivo nei confronti di un soggetto, fornendo a quest'ultimo, tra le altre cose, un termine ragionevole per formulare le proprie osservazioni: il contribuente dev'essere messo al corrente delle contestazioni mosse a suo carico in modo che possa formulare il proprio punto di vista, avendo l'Amministrazione Finanziaria il dovere di esaminare le osservazioni fornite. La violazione di tali principi rende illegittima la pretesa impositiva⁹⁵. Nella decisione la Corte rinviene il fondamento del principio del contraddittorio non solo agli artt.47 e 48 CDFUE (che assicurano il rispetto dei diritti di difesa e sanciscono il diritto ad un processo equo), ma anche all'art.41, che garantisce il diritto ad una buona amministrazione, discendendo da quest'ultimo il diritto dell'individuo ad essere ascoltato prima dell'adozione di un atto lesivo nei suoi confronti; ciò deve trovare applicazione ogni volta che si applichi il diritto dell'Unione, configurando un generale diritto al contraddittorio in materia di tributi armonizzati. La Corte struttura questa tutela come effettiva, atta a consentire al soggetto di correggere o far emergere elementi tali da condizionare l'adozione od il contenuto della

⁹⁵ BORGIA, *Il contraddittorio preventivo nel caso Kamino: da principio generale atto a tutelare il diritto di difesa, a criterio subordinato alla dimostrazione che il risultato sarebbe stato diverso. Le ricadute nel diritto interno e le ragioni a favore di un generale riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, 2017, p.6: "La violazione di tali obblighi si tradurrebbe nell'illegittimità della pretesa impositiva per violazione del diritto europeo, con un vizio rilevabile in ogni stato e grado del processo".

decisione; proprio da questa strutturazione discende il limite della prova di resistenza: il giudice nazionale annulla soltanto se in mancanza dell'irregolarità il provvedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso⁹⁶; ciò non significa che il provvedimento sia da annullare solo se errato nel merito: al privato basta dimostrare che tramite il contraddittorio avrebbe potuto correggere un errore o far valere altri elementi tali da anche solo variare il contenuto della decisione^{97 98}. Estendendosi ai tributi armonizzati, tali principi divengono applicabili anche in materia di IVA, rimanendo però esenti le imposte dirette, essendo competenza esclusiva degli Stati Membri. Il pregio della pronuncia *Kamino* consiste soprattutto nella trasposizione del diritto di difesa e del principio del contraddittorio da una base giurisprudenziale ad una legislativa, tramite il richiamo e l'interpretazione degli artt.41, 47 e 48 della Carta di Nizza⁹⁹, quest'ultima dotata di capacità vincolante e paragonata ai Trattati istitutivi tramite l'Art.6 del Trattato dell'Unione Europea.

Come già precisato *supra*, la sentenza riconosce la valenza della prova di resistenza: l'assolvimento in giudizio da parte del contribuente dell'onere di enunciare le ragioni che avrebbe potuto far valere nel procedimento, ammesso che non siano pretestuose:

“una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso”¹⁰⁰.

Si può dunque ritenere che il ricorso al giudice non possa fondarsi esclusivamente sulla violazione del contraddittorio procedimentale, ma debbano essere allegati anche motivi di merito: altrimenti il ricorso del contribuente sarebbe qualificato come meramente pretestuoso. Qualora questi siano allegati, il giudice annullerà l'atto, limitandosi alla constatazione che il diritto al contraddittorio anticipato è stato soppresso illegittimamente¹⁰¹. La Corte di cassazione nella sentenza n.24823/2015 ha recepito tale orientamento, declinandolo nella nullità totale o parziale dell'accertamento solo quando il contribuente

⁹⁶ *Kamino*, §82.

⁹⁷ *Kamino*, §38.

⁹⁸ Riprendendo le parole di BORGIA, *Il contraddittorio preventivo nel caso Kamino*, cit., p.8: “Ci sarebbe solo l'onere di allegare le circostanze in base alle quali si possa dimostrare che se fosse stato attivato il contraddittorio il quadro istruttorio sarebbe mutato e avrebbe portato il procedimento amministrativo ad un risultato diverso”.

⁹⁹ *Ivi*, p.10.

¹⁰⁰ *Kamino*, §79.

¹⁰¹ BORGIA, *Il contraddittorio preventivo nel caso Kamino*, cit., p.11.

fornisca in giudizio prova del fatto che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di allegare osservazioni o fatti atti a contestare la legittimità o la fondatezza della pretesa; in dottrina questo orientamento non è ritenuto convincente, dato che neutralizza il vizio procedimentale in quanto tale, rimettendo al soggetto l'onere di provare in giudizio l'infondatezza o l'illegittimità della pretesa, derubricando l'obbligo del contraddittorio procedimentale a precetto senza sanzione¹⁰². L'eccezione del difetto di contraddittorio non deve essere pretestuosa o dilatoria, come l'esercizio di ogni diritto. Il giudizio di utilità del contraddittorio precedente non deve vertere sulla fondatezza, quanto sulla serietà delle allegazioni. Uno dei punti salienti della sentenza nazionale in esame compie una distinzione tra tributi non armonizzati, ove il diritto interno non prevede un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale anche quando si adotti un provvedimento lesivo nei confronti del contribuente: sulla base di questo assunto la Corte sancisce l'invalidità dell'atto per la mancata attuazione del contraddittorio quando specificamente previsto dalle norme od in materia di tributi armonizzati, ove opera direttamente il diritto dell'Unione. Questa interpretazione mette in campo un forte restringimento dell'ambito di applicazione dell'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, fortemente criticata dalla giurisprudenza di merito¹⁰³, essendo il principio sancito nella sentenza *Kamino* un principio generale dell'ordinamento tributario che prescinde dal tipo di tributo.

Tirando le somme, la sentenza ora in esame conferisce, come la pronuncia *Sopropé*, al contraddittorio endoprocedimentale portata generale nel diritto dell'Unione, solo quando senza la violazione di questo si sarebbe potuto ottenere un risultato differente, senza far sì che quest'ultima affermazione porti ad assorbire il contraddittorio precedente nel merito della controversia, dunque:

- I) "Il merito della pretesa tributaria deve, comunque, essere contestato nel ricorso (nel caso *Kamino*, la classificazione doganale operata dall'Amministrazione finanziaria non aveva formato oggetto di censura) e/o,

¹⁰² *Ivi*, p.12, ove l'Autore fornisce inoltre un'interpretazione più aderente alla sentenza della Corte di Giustizia: "Ne deriva, dunque, che la formula citata va intesa, così come interpretata dalla Suprema Corte, nel senso che la nullità dell'accertamento si determina "allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali". Sul punto, si veda anche MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in «Corriere Tributario», 2014.

¹⁰³ A titolo di esempio, si vedano Comm. trib. reg. della Lombardia, 3 gennaio 2017, n.2, Comm. trib. reg. della Toscana, 18 gennaio 2016, n. 736.

- II) Gli elementi che l'interessato avrebbe potuto presentare prima dell'emanazione del provvedimento non devono essere già in possesso dell'Amministrazione finanziaria e/o
- III) Le allegazioni che sarebbero state proposte nel contraddittorio devono essere ragionevoli e meritevoli di considerazione, dunque non meramente pretestuose¹⁰⁴.

Nel caso di un eventuale intervento normativo del legislatore nazionale che preveda la nullità del provvedimento per via della semplice violazione del contraddittorio, questo non contrasterebbe con la teoria “sostanzialistica” elaborata nel caso *Kamino*, costituendo una deroga *in melius*¹⁰⁵.

Poco dopo si è avuta un'altra pronuncia della Corte di Giustizia, in relazione al diritto di accesso: nella sentenza del 9 novembre 2017, C-298/16, la questione verte su un procedimento di accertamento in materia di IVA sulla determinazione della base imponibile. Una coppia di coniugi stipula una serie di contratti di compravendita, ritenuti dall'Amministrazione Finanziaria romena come indici di un'attività economica stabile, tali da attribuire ai due soggetti lo status di soggetti passivi IVA; questi hanno proposto ricorso giurisdizionale chiedendo la nullità degli avvisi per violazione del diritto di difesa, argomentando che l'Amministrazione avrebbe dovuto concedere d'ufficio l'accesso alle informazioni raccolte ed utilizzate per fondare il verbale di verifica ed i provvedimenti finali. La Corte di Giustizia si pronuncia affermando che il diritto di difesa implica che un soggetto privato possa accedere alle informazioni ed ai documenti contenuti nel fascicolo su cui l'Autorità ha fondato la propria decisione, salvo restrizioni per la salvaguardia di obiettivi d'interesse generale, che non devono comunque costituire una lesione sproporzionata ed inaccettabile del diritto di difesa del soggetto¹⁰⁶.

La sentenza del 16 ottobre 2019, C-189/18, *Glencore*, vede la pronuncia della Corte di Giustizia su una questione pregiudiziale posta al Tribunale amministrativo e del lavoro ungherese tra la omonima società e l'Amministrazione Finanziaria ungherese; a seguito di un controllo di quest'ultima, si era dedotto che la *Glencore* avesse illegittimamente detratto

¹⁰⁴ BORGIA, *Il contraddittorio preventivo nel caso Kamino*, cit., p.19, citando MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Torino, 2015.

¹⁰⁵ A riguardo, si riportano le parole di MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in «Rivista di Diritto Tributario», fasc.3, 2016, p.360: “Non si ritiene che tali enunciazioni possano costituire dei limiti alle previsioni nazionali in materia di contraddittorio endoprocedimentale ovvero delle condizioni che gli Stati membri devono rispettare nelle normative domestiche”.

¹⁰⁶ LORUSSO, *op.cit.*, p.56.

l’IVA negli anni 2010 e 2011, sapendo o dovendo comunque sapere che alcuni suoi fornitori intraprendevano operazioni in frode all’IVA. I provvedimenti amministrativi di recupero dell’IVA ed alcuni procedimenti penali interessavano i suddetti fornitori, ancora pendenti nel momento in cui venivano adottati gli atti poi contestati; secondo la società gli operatori che avevano svolto attività di verifica avevano avuto accesso ai documenti dei collegati procedimenti penali ed amministrativi nei confronti dei fornitori, fondando la partecipazione indiretta della Glencore all’evasione fiscale basandosi su detti documenti. L’Amministrazione Finanziaria non aveva fornito alla società la totalità del fascicolo, ma comunicato alcune parti, selezionate unilateralmente, senza produrre alcuna documentazione. La Corte afferma innanzitutto la necessità di assicurare il “diritto ad essere sentiti”, già estratto dalla pronuncia *Mukarubega* (C-166/13), dunque il dovere della Pubblica Amministrazione di prestare l’attenzione necessaria alle osservazioni del cittadino, motivando dettagliatamente la decisione finale¹⁰⁷. Punto centrale della pronuncia inerisce agli effetti derivanti dal mancato rispetto del diritto di difesa, essendo questo principio generale dell’Unione Europea e trovando applicazione ogni volta l’Amministrazione Finanziaria adotti nei confronti del contribuente un provvedimento lesivo: il rispetto dei diritti della difesa ha come corollario il diritto di accesso al fascicolo¹⁰⁸. Il destinatario di una decisione deve essere posto in condizione di poter avanzare le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata:

“L’accesso al fascicolo deve essere autorizzato nel corso del procedimento amministrativo. Quindi, una violazione del diritto di accesso al fascicolo intervenuta durante il procedimento amministrativo non è sanata dal semplice fatto che l’accesso a quest’ultimo è stato reso possibile nel corso del procedimento giurisdizionale relativo ad un eventuale ricorso diretto all’annullamento della decisione contestata”¹⁰⁹.

Aggiunge la Corte che il soggetto non solo deve poter accedere ai documenti su cui si fonda la decisione dell’Autorità Fiscale, ma deve poter accedere a tutte quelle informazioni che ritiene necessarie per esercitare efficacemente il proprio diritto di difesa, comprendendo eventuali elementi a discarico raccolti dall’Amministrazione: comunicare all’interessato delle informazioni parziali in forma di sintesi e scelte arbitrariamente dall’Autorità

¹⁰⁷ MATTARELLI, *Contestazione dell’Iva detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in «Rivista di Diritto Tributario», 2019, p.1.

¹⁰⁸ *Glencore*, § 51.

¹⁰⁹ *Glencore*, § 52.

costituisce una chiara lesione del diritto in esame. Importante la censura della Corte della sanabilità della violazione del diritto di difesa producendo i documenti richiesti in una successiva sede giurisdizionale.

Alla luce delle osservazioni della Corte si ricava che nei casi di pretese fondate su comportamenti fraudolenti messi in atto da soggetti terzi, l'Amministrazione Finanziaria dovrà obbligatoriamente fornire al contribuente accertato tutti gli atti e documenti, anche derivanti da procedimenti penali pendenti, che fondino le contestazioni; solo così è possibile garantire il diritto di difesa in modo completo¹¹⁰. Inoltre, la motivazione dell'avviso di accertamento non può essere più integrata nel corso del giudizio mediante il deposito dei documenti. I giudici nazionali dovrebbero quindi annullare gli atti dell'Autorità Fiscale ogniqualvolta la motivazione consista in una sintesi degli elementi indiziari acquisiti durante verifiche ed ispezioni nei confronti di altri soggetti collegati (nel caso di specie, i fornitori). Come espresso dalla Corte costituzionale:

“Le statuizioni della Corte di Giustizia delle Comunità europee hanno, al pari delle norme comunitarie direttamente applicabili cui ineriscono, operatività immediata negli ordinamenti interni”¹¹¹.

I giudici nazionali sono dunque vincolati ad applicare i principi sanciti dalle pronunce della Corte di Giustizia. Principi che collidono con quanto statuito dalla recente giurisprudenza di Cassazione, pacificamente assestata sulla legittimità della motivazione *per relationem*¹¹².

Qualora dunque l'Amministrazione Finanziaria non consenta al contribuente di prendere visione sin dalla fase amministrativa di tutti i documenti del fascicolo, l'accertamento sarà viziato *ab origine* per violazione del diritto di difesa e del diritto ad un equo processo di cui all'art.41 della CDFUE. L'estensione del diritto di accesso non è totale: come ogni diritto,

¹¹⁰ MATTARELLI, *op.cit.*, p.5: “nei casi di pretese che traggano origine da comportamenti di un terzo, l'Amministrazione dovrà obbligatoriamente mettere a disposizione del contribuente tutti gli atti e documenti - anche rivenienti dal procedimento penale - che hanno fondato la contestazione al terzo, perché solo in questo modo si può garantire al contribuente il pieno esercizio del diritto di “essere sentito” e quindi di formulare le proprie osservazioni”.

¹¹¹ Corte Cost., sent. 4 luglio 2007, n. 284.

¹¹² Si cita, tra le sentenze più a ridosso della pronuncia della Corte di Giustizia, Cass., 29 novembre 2019, n. 31252: “l'obbligo di motivazione degli atti tributari può essere adempiuto anche *per relationem*, ovvero sia mediante il riferimento ad elementi di fatto risultanti da altri atti o documenti, a condizione che questi ultimi siano allegati all'atto notificato ovvero che lo stesso ne riproduca il contenuto essenziale”.

può essere contemperato in alcuni casi, come interessi generali superiori che giustifichino una compressione del diritto di accesso¹¹³, ma non un suo totale annullamento.

¹¹³ MATTARELLI, *op.cit.*, p.1.

Capitolo III. Prospettive.

3.1. Il progetto di riforma dello Statuto del Contribuente.

Nell'agosto 2023, nel contesto della riforma fiscale, è stata approvata la Legge delega del 9 agosto 2023, n.111, composta da 23 articoli, con cui il Parlamento ha posto in essere la necessità di elaborare un intervento organico in tema di contraddittorio endoprocedimentale nel procedimento tributario, istituto dotato di grande rilevanza data la natura spiccatamente autoritativa del potere dell'Amministrazione in ambito fiscale, tuttavia rimasta priva di un'applicazione generale ad ogni tributo, senza una disciplina uniforme sulle modalità concrete di attuazione e delle conseguenze in caso di mancata attuazione, contravvenendo ai principi sanciti dagli artt.24, 97, 111 Cost. Questo orientamento si nota già dai primi articoli della legge come l'art.4, denominato "Principi e criteri direttivi per la revisione dello statuto dei diritti del contribuente" che sancisce diversi obiettivi:

- "a) rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa;
- b) valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente e il principio di certezza del diritto;
- c) razionalizzare la disciplina dell'interpello, al fine di:
 - 1) ridurre il ricorso all'istituto dell'interpello di cui all'articolo 11 della citata legge n. 212 del 2000, incrementando l'emanazione di provvedimenti interpretativi di carattere generale, anche indicanti una casistica delle fattispecie di abuso del diritto [...];
- e) prevedere una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario;
- f) prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità;
- g) prevedere una disciplina generale delle cause di invalidità degli atti impositivi e degli atti della riscossione [...]"

All'art.17 sono formulate prescrizioni riguardo la procedura di accertamento, prevedendo alla lettera a) la semplificazione dell'istituto con il fine di abbattere i costi a carico dei contribuenti; la lettera b) afferma un'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio a pena di nullità, seguita dall'elaborazione di una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, avente le seguenti qualità:

- "1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo;

2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento;

3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente;

4) estensione del livello di maggiore tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000”.

In un'ottica sovranazionale, assume grande importanza l'art.3, intitolato “Principi generali del diritto tributario dell'Unione Europea e internazionale”, ove è stabilito che il Governo, nel condurre la riforma fiscale, debba attenersi ad ulteriori principi oltre a quelli indicati dall'articolo precedente, tra questi i “principi dell'ordinamento tributario e ai livelli di protezione dei diritti stabiliti dall'ordinamento dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in materia tributaria”, recependo così definitivamente i principi di diritto enucleati dalla Corte di Giustizia; il Governo deve altresì agire in modo tale da essere il più possibile conforme alle raccomandazioni dell'OCSE¹¹⁴ ed alla “migliore prassi internazionale”.

Chiara è la volontà del Parlamento di innovare in modo unitario una materia che è stata storicamente frutto di previsioni legislative isolate, ulteriormente frammentata dall'attività della giurisprudenza costituzionale e di legittimità¹¹⁵. Per valutare al meglio il prodotto del legislatore delegante per quanto riguarda il contraddittorio endoprocedimentale, è necessario tener presente la base di partenza, assai eterogenea, attingendo da diverse leggi tributarie, recanti al loro interno disposizioni *ad hoc* sul contraddittorio e mai una vera e propria disciplina generale¹¹⁶. Si denota così una normativa sulla partecipazione eterogenea e

¹¹⁴ Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico.

¹¹⁵ VIOTTO, *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», 2023, p.4.

¹¹⁶ Per una rassegna dettagliata delle disposizioni sul contraddittorio, si riporta *ibidem*:

“1) il diritto del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, di comunicare osservazioni e richieste entro 60 giorni dal processo verbale di chiusura di operazioni di verifica [...]

2) la richiesta di chiarimenti di cui all'art. 10-*bis*, comma 6, dello Statuto, in forza del quale l'atto che accerta l'abuso del diritto, da un lato, deve essere preceduto – a pena di nullità – dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni e, dall'altro lato, deve essere motivato – sempre a pena di nullità – in relazione non solo alla condotta abusiva e alle norme o ai principi elusi, ma anche ai chiarimenti forniti dal contribuente;

3) le richieste di chiarimenti precedenti all'iscrizione a ruolo a seguito della liquidazione della dichiarazione ex art. 6, comma 5, dello Statuto e ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972. [...]

4) l'invito a comparire in materia di accertamento da studi di settore, ex art. 10, comma 3-*bis*, L. n. 146/1998 [...];

5) l'invito a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico ex art. 38, comma 7, D.P.R. n. 600/1973 [...];

variamente disciplinata a seconda delle diverse situazioni in cui il contribuente si trovi, variando le modalità di instaurazione, le conseguenze della mancata instaurazione, i termini e l'obbligo di motivazione da parte dell'Amministrazione Finanziaria. Spesso quest'ultima ha il compito di invitare il soggetto ad allegare prove, documenti od osservazioni. Non in tutti i casi la mancata instaurazione del contraddittorio è sanzionata con la nullità dell'atto impositivo; lo stesso può dirsi per l'obbligo di motivazione rafforzata, non sempre previsto, come non è sempre prevista la possibilità per l'Amministrazione di elidere il diritto al contraddittorio anticipato in presenza di determinate circostanze.

La legge delega si pone come obiettivo quello di rimuovere tutte queste differenze di trattamento, elaborando un generale principio di contraddittorio anticipato ispirato ai migliori principi in ambito nazionale e sovranazionale, ampliando in ogni ambito del procedimento tributario uno dei diritti fondamentali attribuiti al contribuente. Parte della dottrina¹¹⁷ sostiene, però, che la stessa legge avrebbe potuto essere più ambiziosa sotto certi aspetti. Il contraddittorio così come strutturato dal legislatore dovrà dunque fornire al soggetto privato un congruo termine per poter formulare le proprie osservazioni ed allegare documenti, che dovranno essere specificamente confutati dall'Amministrazione Finanziaria, essendo prevista la motivazione rafforzata. La discussione verte sugli elementi assunti a verbale ove sono indicati gli elementi raccolti e le considerazioni logico-giuridiche alla base dei rilievi. L'istituto in discussione è definito "diritto" in quanto il contribuente può rinunciarvi senza alcun tipo di preclusione in un eventuale futuro ambito giudiziale. Tutto questo per essere attuato efficacemente necessita dell'introduzione di un diritto di accesso al fascicolo delle indagini, e la legge delega elabora i requisiti affinché ciò avvenga: a partire dall'art.4 lett. e), concernente l'elaborazione di "una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario", unitamente all'art.3, ove si prescrive l'adeguatezza della riforma fiscale ai principi dell'ordinamento tributario ed agli standard di protezione

6) l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate, di cui al comma 9-ter dell'art. 110 TUIR, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, di notificare all'interessato un apposito avviso con il quale è concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove [...] cui si accompagna l'obbligo di specifica motivazione, qualora l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte;

7) l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate, di cui all'art. 167, comma 11, TUIR, di notificare al contribuente un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove [...] cui pure si accompagna l'obbligo di specifica motivazione, qualora l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte".

¹¹⁷ *Ivi*, p.11: "Ora, a me pare che, con riguardo all'ambito di applicazione dell'istituto, sarebbe stato più coerente – rispetto all'enfasi giustamente posta dalla delega sul principio del contraddittorio anticipato – che lo stesso fosse stato esteso, nella sua forma più pregnante e garantista, anche ai controlli automatizzati e, soprattutto, alle «ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato»".

stabiliti dal diritto dell'Unione Europea, a partire dalla sentenza *Glencore*. Chiaramente il diritto di accesso dovrebbe essere disciplinato con i dovuti limiti, siano esigenze di interesse generale o la decadenza dell'azione accertativa, evitando un inutile prolungamento dei termini procedurali. La legge delega non prevede espressamente l'inserimento della prova di resistenza, ma essendo questa racchiusa all'interno della sentenza *Kamino*, potrebbe eventualmente trovare applicazione tramite lo stesso art.3, in attuazione dei principi di matrice comunitaria.

La legge delega ha trovato la sua concretizzazione tramite il Decreto legislativo del 30 dicembre 2023, n. 219, intitolato "Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente", composto da tre articoli. L'art.1 contiene le numerose modifiche apportate allo Statuto, delle quali si evidenzieranno quelle inerenti il contraddittorio e l'accesso. Il comma 3 del primo articolo disciplina l'inserimento dei commi 3-*bis* e 3-*ter* all'art.1 della L.212/2000:

"3-*bis*. Le amministrazioni statali osservano le disposizioni della presente legge concernenti la garanzia del contraddittorio e dell'accesso alla documentazione amministrativa tributaria, la tutela dell'affidamento, il divieto del *bis in idem*, il principio di proporzionalità e l'autotutela. Le medesime disposizioni valgono come principi per le regioni e per gli enti locali che provvedono ad adeguare i rispettivi ordinamenti nel rispetto delle relative autonomie. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e di Bolzano adeguano la propria legislazione alle disposizioni della presente legge, secondo i rispettivi statuti e le relative norme di attuazione.

3-*ter*. Le regioni e gli enti locali, nel disciplinare i procedimenti amministrativi di loro competenza, non possono stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate dalle disposizioni di cui al comma 3-*bis*, ma possono prevedere livelli ulteriori di tutela."

Si noti come i principi evidenziati dalla legge delega siano stati recepiti ed estesi alle regioni ed enti locali, lasciando intendere il comma 3-*ter* come le garanzie derivanti dallo Statuto si elevino a LEP¹¹⁸, consentendo solamente un livello di tutela maggiore di quello previsto dal testo legislativo. A disciplinare il contraddittorio si trova il nuovo art.6-*bis*, intitolato "Principio del contraddittorio":

"1. Salvo quanto previsto dal comma 2, tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti, a pena di annullabilità, da un contraddittorio informato ed effettivo ai sensi del presente articolo.

¹¹⁸ Livelli Essenziali delle Prestazioni.

2. Non sussiste il diritto al contraddittorio ai sensi del presente articolo per gli atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione.

3. Per consentire il contraddittorio, l'amministrazione finanziaria comunica al contribuente, con modalità idonee a garantirne la conoscibilità, lo schema di atto di cui al comma 1, assegnando un termine non inferiore a sessanta giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto non è adottato prima della scadenza del termine di cui al primo periodo. Se la scadenza di tale termine è successiva a quella del termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il predetto termine di decadenza decorrono meno di centoventi giorni, tale ultimo termine è posticipato al centoventesimo giorno successivo alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio.

4. L'atto adottato all'esito del contraddittorio tiene conto delle osservazioni del contribuente ed è motivato con riferimento a quelle che l'Amministrazione ritiene di non accogliere”.

Si ha così una generalizzazione del contraddittorio, eccezion fatta per gli atti di cui al comma 2¹¹⁹, insieme ad una procedura unica per tutti i tipi di atti impugnabili; degna di nota anche la parte in cui è sancita la facoltà del contribuente di prendere visione ed estrarre copia degli atti contenuti nel fascicolo delle indagini, concedendo il tempo necessario per prendere visione, se necessario posticipando il termine di scadenza per l'adozione dell'atto. Il quarto comma accoglie la nozione di motivazione “rinforzata”: le osservazioni del contribuente non condivise devono essere confutate nella motivazione.

Vengono introdotti diversi articoli dopo l'art.7, da *7-bis* a *7-sexies*: il primo dell'elenco afferma l'annullabilità degli atti dell'Amministrazione Finanziaria adottati nei casi di violazione di legge, delle norme sulla competenza e del procedimento, della partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti; sono dedotti a pena di decadenza con il ricorso introduttivo dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo grado, non sono rilevabili d'ufficio. L'art.7-ter disciplina la nullità degli atti: violazione od elusione del giudicato, difetto assoluto di attribuzione od altri vizi colpiti da nullità espressamente indicati dalla legge. Sono eccezionabili in sede amministrativa e giurisdizionale, rilevabili d'ufficio e danno diritto alla ripetizione di quanto è stato versato. Questi articoli sono molto simili nel

¹¹⁹ Insieme agli atti automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo delle dichiarazioni, si mantiene la clausola aperta dei “casi motivati di fondato pericolo per la riscossione”, per ovviare alle situazioni di urgenza, spesso difficilmente collocabili in categorie predefinite. Le locuzioni “fondato” e “motivati” fanno comunque pensare ad un'indagine accurata da parte dell'Amministrazione Finanziaria, adeguatamente motivata. Interessanti saranno le applicazioni da parte dell'Autorità Fiscale di tale norma.

contenuto ai casi di annullabilità e nullità disciplinati dalla L.241/1990. L'art.7-*quinquies* afferma l'inutilizzabilità, ai fini dell'accertamento giudiziale od amministrativo del tributo, degli elementi di prova acquisiti dopo la scadenza del termine od in violazione di legge. Interessante è l'art.7-*sexies*, che sembra riconoscere formalmente l'inesistenza della notificazione¹²⁰ quando priva dei suoi elementi essenziali od effettuata a soggetti giuridicamente inesistenti.

Altra importante innovazione è l'aggiunta dell'art.10-*ter* che inserisce nel procedimento tributario il principio di proporzionalità, prevedendo al primo comma un bilanciamento tra la protezione dell'interesse erariale alla percezione del tributo e la tutela dei diritti fondamentali del contribuente: l'azione amministrativa deve essere necessaria per la riscossione del tributo, e deve limitare i diritti del soggetto quanto strettamente necessario per perseguire il proprio obiettivo.

Il nuovo D.lgs. è improntato ad una maggior tutela degli interessi del contribuente all'interno del procedimento tributario, riconoscendo formalmente principi fondamentali come il contraddittorio (anticipato e generale), la proporzionalità e l'autotutela. Interessanti saranno gli sviluppi giurisprudenziali e della prassi amministrativa in materia.

3.2. *Problemi aperti.*

La legge delega 111/2023 ed il seguente D.lgs.219/2023 si pongono diversi obiettivi in un'evoluzione decisamente garantista del procedimento tributario, a partire dalla garanzia dell'effettività del contraddittorio, prevedendo un termine congruo e l'obbligo dell'Amministrazione Finanziaria di pronunciarsi espressamente sulle formulazioni avanzate dal contribuente; si rafforza il diritto all'accesso, imprescindibile dal contraddittorio ed interesse giuridicamente rilevante.

Alla luce del testo legislativo, possono trarsi le seguenti conclusioni:

- Sulla funzione del contraddittorio, è pacifica la sua esperibilità all'interno del procedimento amministrativo, consistente in una *discovery* di tutti i dati raccolti, di

¹²⁰ L'inesistenza è una categoria giuridica particolare nel diritto amministrativo, enucleata da giurisprudenza e dottrina, ma priva di riconoscimento a livello legislativo: la L.241/1990 non la prevede. Solitamente la si distingue tra inesistenza *in senso giuridico*, intesa come priva degli elementi essenziali di un atto (finendo poi per essere assorbita dalla nullità, soluzione preferita in quanto i suoi effetti giuridici sono ben definiti dalle norme) ed inesistenza *in senso materiale*, ove non risulti o sia incerto se l'atto effettivamente esista.

- puntuale contestazione da parte dell'Autorità Fiscale delle ragioni addotte dal contribuente e del duplice ruolo di questo istituto in un'ottica difensiva (per il contribuente) ed informativa (per l'Amministrazione che conclude il procedimento);
- Sulla fonte giuridica del contraddittorio, se prima questa si presentava come un principio riconosciuto da fonti sovranazionali, per poi configurarsi a livello nazionale in una tutela a “macchia di leopardo”, estesa e ristretta in diverse pronunce giurisprudenziali, adesso trova un saldo appiglio legislativo il contraddittorio endoprocedimentale generalizzato all'art.6-*bis* del D.lgs. summenzionato;
 - Sull'ambito di applicazione, il contraddittorio trova attuazione, secondo il comma 1 dell'art.6-bis, in “tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria”, salvo le eccezioni elencate al comma 2 consistenti in atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, aggiungendosi i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione. In questo modo si supera la dicotomia introdotta dalla sentenza di Cassazione a Sezioni Unite 24823/2015, consistente nell'attivazione obbligatoria del contraddittorio endoprocedimentale a seconda della natura armonizzata o meno del tributo, distinzione alternativamente seguita e contestata dalla stessa giurisprudenza;
 - Sul soggetto incaricato di assicurare il rispetto del contraddittorio, la responsabilità rimane in capo all'Amministrazione Finanziaria, come stabilito dall'art.6-bis, comma 3, ponendo in capo ad essa un dovere di comunicazione nei confronti del contribuente. Il mancato rispetto può essere fatto valere dinanzi al giudice tributario;
 - Sull'attuazione del contraddittorio e la garanzia della sua effettività, sempre l'art.6-bis afferma al primo comma che il contraddittorio precedente gli atti è “informato ed effettivo ai sensi del presente articolo”: il comma terzo prevede le modalità di attuazione, tali da consentire un congruo periodo di tempo affinché il contribuente possa formulare le proprie osservazioni; osservazioni che, in nome del principio di effettività e come affermato dal quarto comma, devono essere singolarmente contestate dall'Amministrazione Finanziaria quando non accolte;
 - Sul possibile sacrificio del contraddittorio, è espressamente indicata all'art.3-bis comma 2 la non applicazione dell'istituto quando vi sia fondato pericolo per la riscossione: l'aggettivo *fondato* lascia intendere che il rischio sia attentamente valutato e succintamente motivato dall'Amministrazione Finanziaria, in modo tale da scongiurare che tale eccezione divenga un *passe-partout* in grado di permettere

all’Autorità Fiscale di aggirare l’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale vantando l’esistenza di un rischio meramente pretestuoso;

- Sulle conseguenze della violazione del principio del contraddittorio, interviene il nuovo art.7-bis, il quale sancisce l’annullabilità degli atti impugnabili dinanzi ai giudici tributari per violazione di legge, di norme sulla competenza, sul procedimento, sulla partecipazione del contribuente e sulla validità degli atti. Allo stato attuale della legislazione, dunque, la prova di resistenza, affermata prima nella giurisprudenza europea, e poi consolidata in quella italiana, viene meno, essendo sufficiente la violazione delle norme sul contraddittorio per poter eccepire l’annullabilità dell’atto.

La riforma fiscale in esame non è esente da criticità: la legge delega 111/2023 si alterna in disposizioni che regolano analiticamente il contenuto da adottare da parte del legislatore delegato, mentre altre parti concedono all’Esecutivo ampio spazio di manovra, stabilendo solamente dei principi direttivi di carattere generale¹²¹, aumentando la possibilità che i provvedimenti legislativi futuri si pongano in distonia con la struttura complessiva del nuovo contenzioso tributario.

Si ravvisa inoltre una possibile svalutazione del contraddittorio in alcuni istituti modificati dalla riforma, come il concordato preventivo biennale, definito “semplificato” dal testo legislativo, riducendosi ad una sorta di consenso informato sulle conseguenze dell’impegno che si assume accettando la proposta di concordato da parte dell’Amministrazione Finanziaria, anche tramite l’impiego di banche dati¹²². La legge delega in generale tende ad anticipare il rapporto Fisco / contribuente, tramite l’introduzione di moduli precompilati e la standardizzazione degli imponibili, ad esempio tramite l’estensione del concordato preventivo biennale a nuove categorie di soggetti; il contraddittorio si fonda sulla necessità di effettuare una verifica ex post o di condizionare

¹²¹ MASTROIACOVO, *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in «Rassegna Tributaria», 2023, n.3, p.480, ove l’Autrice si riferisce alla tecnica redazionale legislativa “vuota” e “piena”.

¹²² *Ivi*, p.494, riportando le parole dell’Autrice sul punto: “L’erario sollecita l’acquisizione di flussi di informazioni effettive (*recte* probabilmente vere) acconsentendo di rischiare di rinunciare a una parte del gettito in relazione alla posizione del singolo contribuente. Ciò nel presupposto che più è elevata la verosimiglianza del dato acquisito e maggiore sarà l’effettività delle standardizzazioni operate per l’attuazione del criterio di riparto. In tale dinamica, ben presto dominata da meccanismi algoritmici di difficile accesso e comprensione, il contraddittorio pre-procedimentale (antecedente alla configurazione stessa del presupposto), ancorché garantito a pena di nullità, diviene solo un’occasione in cui il contribuente è chiamato a operare mere valutazioni di convenienza”.

l'adozione di un atto di accertamento dell'Autorità Fiscale: spostare il baricentro del rapporto tributario ad una fase antecedente riduce grandemente la valenza del principio generale del contraddittorio endoprocedimentale¹²³.

Altro aspetto da non sottovalutare è la clausola di invarianza finanziaria contenuta nella Legge delega, che potrebbe inavvertitamente impedire l'attuazione di determinati istituti od il potenziamento dell'organico.

¹²³ *Ivi*, p.501: “le attestazioni, le certificazioni e i dati comunque veritieri concorreranno a determinare una proposta *ex ante*, automatizzata e standardizzata, della valorizzazione del presupposto d'imposta che, se accettata dal contribuente, ridurrà/sostituirà l'attività di controllo e di accertamento dell'amministrazione finanziaria e sostanzialmente precluderà l'accesso al contenzioso, così anticipando la definitività della pretesa alla configurazione stessa del fatto imponibile. È il trionfo del dato e della sua efficienza su base tecnologica: sembra il futuro inarrestabile di un fisco funzionale, che nel dissolvere il mito della tassazione effettiva del reddito (su base contabile), rischia tuttavia di promuovere profonde disuguaglianze nell'apprezzamento degli imponibili in ragione delle caratteristiche dei singoli contribuenti”.

Conclusioni.

Il principio del contraddittorio ed il relativo diritto di accesso ai documenti raccolti dall'Amministrazione, come si è potuto vedere, partendo da fondamenti costituzionali e dopo timidi riconoscimenti in ambito legislativo, sono finiti sotto i ferri della giurisprudenza nazionale e sovranazionale, che hanno, a fasi alterne, esteso e ridotto i confini, in un vivace dibattito che ha coinvolto anche la dottrina.

Come si è potuto evidenziare lungo il corso della trattazione, emerge l'importanza delle principali pronunce della Corte di Giustizia dell'Unione Europea sul punto, utili a teorizzare un principio del contraddittorio endoprocedimentale anche senza un espresso riconoscimento legislativo, elevandolo a tradizione costituzionale comune degli Stati Membri e divenendo così vincolante. Un lavoro atto a smuovere, insieme ad alcuni orientamenti della giurisprudenza nazionale, gli animi del legislatore in materia, che ha razionalizzato i principi sanciti dalle sentenze tramite la riforma dello Statuto del Contribuente. Riforma che, nel suo spirito, aspira ad un'anticipazione della formazione del rapporto tributario tra il privato e l'Autorità Fiscale tramite la compilazione di moduli e concordati, a discapito del contraddittorio interno al procedimento.

L'affermazione di tali istituti nella generalità dei procedimenti tributari costituisce senza dubbio un passo verso un'Amministrazione più trasparente nello svolgere le sue mansioni fiscali, stimolando auspicabilmente un rapporto collaborativo con il contribuente nella riscossione di un tributo giusto. Come ogni nuovo strumento, tuttavia, resta l'incognita su come si farà uso di quest'ultimo, da ambo le parti: si dovrà evitare che la pretesa di accesso ed il contraddittorio divengano espedienti utili al privato per eludere i controlli e/o inquinare le prove; dall'altro lato, l'Amministrazione Finanziaria dovrà far buon uso delle eccezioni al contraddittorio previste dalla norma, senza che la sua attività accertativa finisca per abusarne, consacrandola a prassi. Essendo una riforma recentissima, si dovrà attendere per avere dati concreti e riscontri effettivi.

Ringraziamenti.

Giunto alla fine di questo elaborato, vorrei dedicare qualche riga a coloro che hanno reso possibile raggiungere questo traguardo.

Innanzitutto ringrazio il Prof. Marcheselli, per la sua disponibilità e per il suo aiuto durante la stesura di questo lavoro, ma soprattutto per la sua dedizione e passione nell'insegnare una materia complessa ed astrusa come solo il diritto finanziario sa essere, ascoltando anche i più assurdi dubbi di noi studenti senza mai farci sentire fuori posto: la dinamicità delle sue lezioni ed il suo metodo d'insegnamento, insieme al suo sottile umorismo sono stati in grado di allietare le giornate durante il periodo di *lockdown* del 2020, e tutt'ora le ricordo con un po' di nostalgia.

Ringrazio la mia famiglia, per essermi accanto sempre, ogni giorno. A mia madre Raffaella, per la sua grinta, a mio padre Roberto per la sua calma e pacatezza, a mia sorella Alessia per essere la mia spalla (come io la tua) da sempre. Ai miei nonni, i cui insegnamenti vivono attraverso le mie azioni di tutti i giorni. Ai miei zii e cugini, tutti diversi tra loro e troppi da ringraziare uno ad uno, ma sempre presenti.

Grazie anche al mio cane Scout per tutte le ore passate a farmi compagnia durante lo studio, arricciato accanto alle mie gambe.

Grazie a Betty per avermi insegnato i ritmi della Natura, e così a coltivare la virtù della pazienza; è stato bellissimo prendersi cura di te e avrai sempre un posto nel mio cuore.

Grazie ai miei amici d'infanzia, il gruppo Doia, per avermi sempre aspettato in questi cinque anni, anche quando non mi facevo vedere per mesi, ed anche quando mi sono trasferito a Genova: mi avete sempre accolto a braccia aperte nonostante la distanza, alleggerendomi la vita quando lo studio cominciava ad essere pesante, e di questo vi sarò sempre grato. Vi voglio bene.

Ringrazio i miei amici del Nautico di Camogli, da sempre amici veri e sinceri, che nonostante le diverse scelte di vita sono sempre presenti, come se fossimo ancora tra i banchi di scuola.

Ringrazio i miei amici di "Giuri", persone splendide che ho avuto la fortuna d'incontrare durante il mio percorso universitario, per aver arricchito la mia esperienza dentro e fuori dalle aule, per tutte le risate, le cene e le serate passate insieme: siete ragazzi e ragazze brillanti e il futuro vi riserverà tante soddisfazioni!

Un grazie anche agli amici che non rientrano nei gruppi summenzionati: non mi sono scordato di voi.

Grazie a Veronica di essere la mia ragazza e la mia migliore amica, di avermi spronato con gli studi e di spronarmi ogni giorno ad essere una persona migliore: sei il sole che illumina le mie giornate, e vivere con Te è una piccola avventura ogni giorno. Non sarei qui e non sarei la persona che sono se non fosse per Te. Grazie.

Infine, vorrei dedicare questo spazio finale a chi magari, una volta che questa tesi sarà sugli appositi *database*, consulterà questo elaborato (magari attratto dal titolo accattivante o perché preparerà anch'egli la tesi con il Prof. Marcheselli) e si troverà per pura curiosità a leggere i ringraziamenti: non avere paura, non avere ansia, ti priveranno di quello che probabilmente dopo tanto tempo sarà un bel ricordo in cui perdersi durante qualche notte insonne: goditi l'agitazione, il nodo allo stomaco, così da poter guardare indietro e pensare incredulo "Ma perché ero così tanto agitato?". E buona fortuna!

Tommaso Emanuelli

Bibliografia.

BORGIA C., *Il contraddittorio preventivo nel caso Kamino: da principio generale atto a tutelare il diritto di difesa, a criterio subordinato alla dimostrazione che il risultato sarebbe stato diverso. Le ricadute nel diritto interno e le ragioni a favore di un generale riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, 2017.

BORGIA C., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia. Il caso Sopropé*, 2017.

CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in «Diritto e pratica tributaria» VOL. LXXXVII, 2016, n. 4.

CORRADO L. R., *Le sezioni unite sul contraddittorio endoprocedimentale: un principio, nessun obbligo, centomila procedimenti*, in «Diritto & Giustizia», 2015, fasc. 44.

DOMINICI R., MARCHESELLI A., *Giustizia tributaria e diritti fondamentali, giusto tributo, giusto procedimento, giusto processo*, Torino, 2016.

GAETANO RAGUCCI, *Il contraddittorio nel diritto comunitario*, in «Rassegna Tributaria», 2009.

GALLO F., *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in «Rassegna Tributaria», 2011, n.1.

GALLO F., *Verso un "giusto processo" tributario*, in «Rassegna Tributaria» 2003, n.1.

GARATTINI V., *Il principio del contraddittorio nel procedimento tributario: brevi riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione*, in «Innovazione e Diritto», 2015, n.5.

GRASSO O., *I principi generali dell'attività amministrativa*, in «Il procedimento amministrativo», a cura di CORRADINO M., Torino, 2010.

LA SCALA A. E., *I Principi del "Giusto Procedimento" e del "Giusto processo" tributario*, in «Revista de Derecho Tributario» VOL. III, 2018.

LORUSSO F., *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale, tra principi costituzionali e garanzie sovranazionali*, in «Innovazione e Diritto», 2018, n.4.

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari, poteri del fisco, strategie del difensore*, Milano, 2022.

MARCHESELLI A., *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*, in «Diritto e pratica tributaria», 2011.

MARCHETTO R., *Natura e caratteri del diritto di accesso tra procedimento amministrativo e procedimento tributario*, in «Il Piemonte delle autonomie», Anno IV, 2017, n.2.

MASTROIACOVO V., *Procedimenti accertativi e nuovo rapporto tra fisco e contribuente nella legge delega di riforma tributaria*, in «Rassegna Tributaria», 2023, n.3.

MATTARELLI F., *Contestazione dell'Iva detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in «Rivista di Diritto Tributario», 2019.

MICELI R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in «Rivista di Diritto Tributario», fasc.3, 2016.

SABBATO G., *L'avviso di accertamento come provvedimento amministrativo*, relazione svolta nell'ambito del Programma di formazione 2021 per Giudici tributari organizzato dal CPGT, 2021.

TRAVIA A., *Gli art. 24 e 111 Cost. come principi unitari di garanzia*, in «Il Foro Italiano» VOL. CXXXIV, 2011, n.6.

URICCHIO A. F., *Principi del giusto processo e applicabilità della legge Pinto nei giudizi tributari*, in «Annali della Facoltà di Giurisprudenza di Taranto», Anno IV, 2011.

VIGNARELLI A. C., *Anche la Corte costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n.47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)*, in «Rivista di Diritto Tributario», 2023.

VIOTTO A., *Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale*, in «Rivista Telematica di Diritto Tributario», 2023.

VIPIANA M.P., *L'attività amministrativa ed i regimi amministrativi delle attività private*, Milano, 2017.