



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Il contraddittorio endoprocedimentale nella giurisprudenza europea*

di Clelia Buccico

Professore associato di Diritto tributario
Seconda Università degli Studi di Napoli

ABSTRACT

The article with a logical and systematic reconstruction retraces the principle of the right to be heard as the right of every person to be heard before the adoption of an adverse individual measure, recognizing the value of a general principle of Community law and therefore, since there is the supremacy of Community law over national law, also recognized by our Constitution, as a immanent principle in Italian tax law.

SINTESI

L'articolo attraverso una ricostruzione logico-sistematica ripercorre il principio del contraddittorio endoprocedimentale riconoscendone la valenza di principio generale dell'ordinamento comunitario e in conseguenza della supremazia del diritto comunitario sul diritto interno, riconosciuta anche dalla nostra Costituzione, come principio immanente nell'ordinamento tributario italiano.

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Gli orientamenti della giurisprudenza comunitaria – 3. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità – 4. Conclusioni

1. Premessa

Il contraddittorio amministrativo, di carattere preventivo, costituisce quel particolare momento del procedimento tributario nel quale l'Ufficio, prima di notificare l'atto impositivo, convoca il contribuente per permettergli di addurre ogni utile ragione ai fini della verifica fiscale in corso¹.

* L'articolo riproduce con note l'intervento al Convegno *La nullità/illegittimità dei provvedimenti tributari. L'attuale orientamento della giurisprudenza*, Napoli 25 gennaio 2016, organizzato dalla rivista *Gazzetta Forense* e dalla Camera Avvocati tributaristi di Napoli.

¹ Sul principio del contraddittorio senza pretesa di esaustività si vedano F. BENVENUTI, *Contraddittorio* (Dir. amm.), in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, p. 739 ss.; S.SANTA, C.PUNZI, *Diritto processuale civile*, Padova, 2000, 143-147; A.NASI, *Contraddittorio* (Principio del), in *Enc. dir.*, vol. IX, Milano, 1961, 720; F. CARNELUTTI, *Lezioni di diritto processuale civile*, Padova, 1986, 223 ss.; ID., *Diritto e processo*, Napoli, 1958, 100 ss.; C.FERRI, *Sull'effettività del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, 780 ss.; G.MARTINETTO, *Contraddittorio* (Principio del), in *Nov. dig. it.*, vol. IV, Torino, 1959, 459 ss.; L.P. COMOGLIO, *Contraddittorio* (Principio del), *Dir. proc. amm.*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, p. 4.; N.PICARDI, *Il principio del contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1998, 673 e ss.; G.TARZIA, *Problemi del contraddittorio nell'istruttoria probatoria civile*, in AA.VV., *Le prove nel diritto civile, amministrativo e tributario*, Torino, 1986, 123 ss.; G.GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, 1971. Più nello specifico del Diritto tributario vedasi, sempre senza pretesa di esaustività: F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, parte generale, Milano, 2016; E. DELLA VALLE, *La tutela dell'affidamento del contribuente*, in *Rass.trib.*, 2002, 459; G.MARONGIU, *Diritto al contraddittorio e*

Dovendo affrontare il problema del contraddittorio endoprocedimentale nella giurisprudenza comunitaria è necessario fare delle premesse.

In primis è opportuno ricordare che in ambito europeo vige un diritto comune².

Statuto del contribuente, in *Dir. prat. Trib.*, 2012; ID., *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, 3051; ID., *Accertamenti e contraddittorio tra statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, 474; ID., *Contribuente più tutelato nell'interazione con il fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2011, 1719; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte generale, Padova, 2003; F.GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in *Dir. prat. trib.*, 2011; F. BATISTONI FERRARA– B.BELLÈ, *Diritto tributario processuale*, Padova, 2006.; F.BATISTONI FERRARA, *Contraddittorio anticipato e tutela del contribuente*, in *Il fisco*, 1994 L. FERLAZZO NATOLI, *La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del convegno I settant'anni di Diritto e pratica tributaria, Padova, 2000; L.FERLAZZO NATOLI- F.MARTINES, *La tutela del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario (sotto il profilo dell'accesso agli atti prodromici dell'accertamento)*, in *Boll. trib.*, 2004; A.MAGNANI, *Il contraddittorio nella fase di controllo dell'accertamento tributario*, in *Il nuovo accertamento tributario tra teoria e processo*, a cura di A.PREZIOSI, Roma-Milano, 1996; G. PORCARO, *Riflessioni sulla natura del potere amministrativo nell'ambito dell'attività istruttoria tributaria*, in *Dir.parat.trib.*, 2004, p. 1111; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario, Il processo tributario*, Milano, 2005; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi enell'iva)*, Padova, 1990; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente(dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000; ID., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009; P.SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012; M.V. SERRANÒ, *Il diritto all'informazione e la tutela della buona fede*; S. SAMARTINO, *I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali*, in AA VV, *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. MARONGIU, Torino, 2003, p. 136; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; A.MARCHESELLI, *Gli effetti della violazione del principio del contraddittorio*, in *Corr. Trib.*, 2012; ID., *Il giusto processo tributario in Italia. Il tramonto dell'interesse fiscale?*, in *Dir. prat. trib.*, 2001; ID., *Indefettibilità del contraddittorio in ogni accertamento tributario*, in *Corr. Trib.*, 2012; ID., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore di GIANNI MORONGIU, a cura di A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, Torino, 2012; R.MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001; S.MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. GIANNI MARONGIU, a cura di A. BODRITO - A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, Torino, 2012; ID., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; F.PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. GIANNI MARONGIU, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012; E.POTITO, *L'ordinamento tributario italiano*, Milano, 1978; C. GARBARINO, *Tutele giustiziali tributarie e principio di collaborazione: alcune considerazioni di teoria generale*, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Studi in onore del prof. GIANNI MARONGIU, a cura di A. BODRITO- A. CONTRINO- A. MARCHESELLI, Torino, 2012; A.GIOVANNINI, *Giustizia e giustizia tributaria (riflessioni brevi sul giusto processo)*, in *Rass. trib.*, 2011; ID. *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevanza d'ufficio dell'abuso*, in *Corr.trib.* 2015, 4506.

² R. ADAM E A. TIZZANO, *Lineamenti di diritto dell'Unione europea*, Torino 2008, G. TESAURO, *Diritto dell'Unione Europea*, Padova, 2012; F. WEISS -C. KAUPA, *European Union Internal Market Law European*, Cambridge, 2014; C.AMIRANTE, *Unioni sovranazionali e riorganizzazione costituzionale dello Stato*. Torino, 2001; L.AZZENA, *L'integrazione attraverso i Diritti : dal cittadino italiano al cittadino europeo*, Quaderni del Dipartimento di Diritto Pubblico, Università Di Pisa. Torino, 1998; ID. *La struttura istituzionale del nuovo diritto comune europeo: competizione e circolazione dei modelli giuridici*,

Il Trattato sull'Unione Europea con le sue successive integrazioni, insieme alla codificazione secondaria ad opera delle istituzioni comunitarie e alla giurisprudenza dei giudici comunitari forma un corpo giuridico che è in costante evoluzione e si sovrappone agli ordinamenti giuridici nazionali negli ambiti demandati alla competenza delle autorità comunitarie. Il Trattato, come noto, afferma tra i principi fondamentali, il principio di non discriminazione fra soggetti nazionali e non nazionali all'interno del mercato unico europeo, le libertà economiche, di stabilimento, di libera circolazione di capitali, merci e persone, tutti elementi questi, che costituiscono il perno per la creazione di un mercato unico comune, nel processo di avvicinamento degli ordinamenti giuridici.

La giurisprudenza comunitaria riconosce, oltre che garantirne il rispetto nei singoli Stati, dei principi codificati nel Trattato, ma a questi affianca altri principi generali che vengono utilizzati ai fini della interpretazione e della applicazione del diritto comunitario, e che stanno assumendo importanza determinante sulla formazione del diritto comunitario.

La giurisprudenza comunitaria sta così, man mano, acquisendo un valore molto forte nel processo di avvicinamento degli ordinamenti; al modello di integrazione progressiva concordata dalle istituzioni comunitarie rappresentative, si sta imponendo quello della integrazione cosiddetta negativa, con cui i giudici europei stanno sempre di più assumendo il compito di rilevare le criticità degli ordinamenti nazionali rispetto al modello di unificazione comunitaria³.

Tra questi, è affermato il diritto del privato di esercitare la propria difesa di fronte alla autorità amministrativa, preventivamente rispetto alla notifica di un atto lesivo rispetto alla propria sfera giuridica. La difesa preventiva deve essere realizzata attraverso un contraddittorio tra la Amministrazione e la parte privata.

A ciò si aggiunga che nei lavori rivolti alla integrazione del Trattato sull'Unione Europea, che hanno portato alla sottoscrizione del Trattato di Lisbona da parte dei

Quaderni del Dipartimento di Scienze Giuridiche, Università Degli Studi Di Trento. Università degli studi di Trento, 1996.

³ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., 82 ess.

rappresentanti dei Paesi membri, nel dicembre del 2007⁴, il nuovo testo dell'accordo comunitario nella versione consolidata del Trattato sull'Unione Europea e del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, espressamente rimanda al contenuto della Carta Europea dei diritti fondamentali, affermando, all'art. 6, che l'Unione riconosce i diritti, le libertà ed i principi sanciti nella Carta Europea dei diritti fondamentali⁵.

In questo modo viene quindi ad essere integrata nel diritto primario comunitario la Carta Europea dei diritti fondamentali, i cui principi sono formalmente riconosciuti dai Paesi membri come valori a cui l'ordinamento comunitario deve conformarsi. Tra questi, per quello che qui ci riguarda, il riferimento è all'art.41 rubricato "Diritto ad una buona amministrazione" che al par. 2, lett. a) concretizza il diritto a un trattamento equo e imparziale sancito nel primo comma in un «*diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*»⁶.

Con le recenti vicende relative alla sottoscrizione del Trattato di Lisbona si comprende come il riconoscimento del principio di contraddittorio nell'ambito del diritto di fonte comunitaria sia passato da principio generale non scritto di creazione giurisprudenziale a principio codificato dal Trattato, fonte primaria del

⁴ Trattato entrato in vigore il primo gennaio del 2009.

⁵ L. FERRARI BRAVO, F. M. DI MAJO, A. RIZZO, *Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Milano, 2001, 185-186; Cfr. R. BIFULCO, M. CARTABIA, CELOTTOA., *L'Europa dei diritti - Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, Bologna, 2001, 285; I. VIARENGO, *La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, in AA.VV., *La Convenzione Europea dei diritti dell'uomo*, a cura di B. NASCIBENE, Milano, 2002, 210 ss. G. BERTI, *Democrazia, pluralismo e sistema economico (Le Costituzioni e l'Unione Europea)*, in Jus, 1997, 102-283; M. A. CABIDDU, *Costituzione europea e Carta dei diritti fondamentali*, in AA.VV., *Profili della Costituzione economica europea*, a cura di A. QUADRIO CURZIO, Bologna, 2001, 179-181; D. RINOLDI, *Sviluppi costituzionali dell'integrazione Europea: l'impatto sui principi fondamentali degli ordinamenti giuridici nazionali e sui rapporti fra autonomie regionali*, in AA.VV., *Profili della Costituzione economica Europea*, a cura di A. QUADRIO CURZIO, Bologna, 2001, 213-217.

⁶ E. CHITI, *I diritti di difesa e di proprietà nell'ordinamento europeo*, *Giur. dir. amm.*, 2008, 1093 ss.; Vesperini, *Il principio del contraddittorio e le fasi comunitarie di procedimenti globali*, *ivi*, 1100 ss.; G. DELLA CANANEA, *Un nuovo nomos per l'ordine globale*, *ivi*, 1102 ss.; O. POLLICINO – V. SCARABBA, *Tratti «costituzionali» e «sovranazionali» delle corti europee: spunti ricostruttivi*, in AA.VV., *L'integrazione attraverso i diritti. L'Europa dopo Lisbona*, Atti del I Workshop in Diritto dell'Unione europea e internazionale, Venezia, Palazzo Ducale, 26-27 marzo 2010, Roma, 2010, 125 e ss.; S. MARCHESE, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il trattato di Lisbona*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 241 ss.; *Id.*, *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 493 ss..

diritto comunitario.

L'ordinamento comunitario è così orientato verso un riconoscimento delle prerogative di difesa del cittadino attraverso il contraddittorio con l'Amministrazione già nella fase precedente a quella giudiziale.

Fatte tali premesse l'analisi potrebbe interrompersi affermando che avendo l'ordinamento comunitario riconosciuto tra i principi generali il diritto al contraddittorio tale principio diviene parte del diritto degli Stati membri in base alla supremazia del diritto comunitario su quello interno⁷.

Ma come noto in ambito di contraddittorio endoprocedimentale nel nostro ordinamento tale diritto riconosciuto tra i principi fondamentali europei di fonte normativa non trova ancora la sua piena realizzazione.

2. Gli orientamenti della giurisprudenza comunitaria

Già prima del trattato di Lisbona, dalla giurisprudenza europea emergeva chiaramente che il principio del contraddittorio assurgeva a principio generale dell'ordinamento europeo.

Il principio del contraddittorio anticipato e, più in generale, il rispetto del diritto

⁷ Il principio del primato garantisce la superiorità del diritto europeo rispetto ai diritti nazionali ed è uno dei principi cardine del diritto europeo. Analogamente al principio dell'efficacia diretta, questo principio non è contemplato nei trattati ma è stato introdotto dalla Corte di giustizia dell'Unione europea (CGUE).

La CGUE ha sancito il principio del primato dapprima nella sentenza CGCE 5 febbraio 1963 (causa 28/62, Van Gend en Loos) dove aveva definito il diritto comunitario quale ordinamento distinto da quello degli stati membri e con un'autonomia e dignità sue proprie: «La Comunità costituisce un ordinamento giuridico di nuovo genere nel campo del diritto internazionale, a favore del quale gli Stati hanno rinunciato, anche se in settori limitati, ai loro diritti sovrani, ordinamento che riconosce come soggetti non soltanto gli Stati membri, ma anche i loro cittadini . . . L'art. 12 del Trattato CEE ha valore precettivo ed attribuisce ai singoli dei diritti soggettivi che i giudici nazionali sono tenuti a tutelare».

Poi nella sentenza del 15 luglio 1964 (causa 6/64, Costa c. Enel) dove la Corte dichiara «Il Trattato CEE ha istituito un proprio ordinamento giuridico, integrato nell'ordinamento giuridico degli stati membri . . . Il trasferimento, effettuato dagli Stati a favore dell'ordinamento giuridico comunitario, dei diritti e degli obblighi corrispondenti alle disposizioni del trattato implica . . . una limitazione definitiva di loro diritti sovrani, di fronte alla quale un atto unilaterale ulteriore, incompatibile col sistema della Comunità, sarebbe del tutto privo di efficacia . . . Il principio della prevalenza del diritto comunitario si risolve allora, in sostanza, nell'impossibilità per gli Stati di far prevalere, contro un ordinamento giuridico da essi accettato a condizione di reciprocità, un provvedimento unilaterale ulteriore».

La Corte ha in seguito precisato che il primato del diritto europeo si applica a tutti gli atti nazionali, siano essi stati adottati prima o dopo l'atto europeo in questione. Garantendo il valore superiore del diritto europeo rispetto al diritto nazionale, il principio del primato assicura una protezione uniforme dei cittadini da parte del diritto europeo su tutto il territorio dell'UE.

di difesa trova una prima elaborazione nella giurisprudenza della Corte di giustizia nel 1963, anche se non riferito specificamente alla disciplina tributaria, ma alla materia del pubblico impiego⁸.

Nella sentenza del 4 luglio 1963, resa nella causa C-32/62 la Corte di giustizia qualificava il contraddittorio come principio generale riferito all'azione degli organi comunitari. Nel caso specifico, la Corte di giustizia precisava che, prima di adottare qualsiasi provvedimento sfavorevole nei confronti di un loro dipendente, gli organismi comunitari devono metterlo nelle condizioni di difendersi dagli addebiti mossi nei suoi confronti. Aggiungeva la Corte come tale profilo costituisse l'espressione di un principio generalmente ammesso nel diritto amministrativo di tutti gli Stati membri.

La Corte ha poi esteso l'applicabilità del principio a procedimenti diversi da quelli riferiti al pubblico impiego⁹ sino a giungere alla sentenza del 24 ottobre 1996, resa nella causa C-32/95, dove la Corte di giustizia ha ribadito come il rispetto dei diritti di difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e, che possa sfociare in un atto per essa lesivo, costituisca un

⁸ Caso Alvis (Causa 32/62, in *Raccolta*, 1963, 49 ss.) relativamente ad un procedimento disciplinare nei confronti di un dipendente della Comunità. È stato poi ribadito, sempre in riferimento alla materia del pubblico impiego, nelle sentenze Pistojs (Causa 26/63, in *Raccolta*, 1964, 341 ss), Degref (Causa 80/63, *Raccolta*, 1964, 391 ss), van Eick (Causa 35/67, in *Raccolta*, 1968, 329 ss). Nella sentenza relativa al caso Patrick Reynolds c. Parlamento europeo (Causa T-237/00, in *Raccolta*, 2002- 1, 163 ss) il Tribunale di primo grado delle Comunità europee ha anzi affermato che, persino in «*manca di una disposizione esplicita nello Statuto (del personale) che preveda una consultazione del dipendente comandato nell'interesse del servizio anteriormente all'adozione di una decisione che ponga fine al comando prima dello scadere del termine inizialmente previsto*», non possa escludersi «*un tale obbligo a carico dell'autorità che ha il potere di nomina*» (par. 3).

⁹ Nelle sentenze rese nei casi Transocean Marine Paint Association (Causa 17/74, in *Raccolta*, 1974, 1063 ss) e Hoffmann-La Roche (Causa 85/76, in *Raccolta*, 1979, 461 ss.), il diritto di essere ascoltati in ogni procedimento che possa comportare delle sanzioni è stato definito principio fondamentale del diritto comunitario. Il principio del contraddittorio viene esteso anche al campo di applicazione del diritto in materia di concorrenza, nel caso Chemiefarma (Causa 41/69, *ibidem*, 1970, p. 661), la Corte ha affermato che «*il diritto alla difesa è garantito allorché ciascuna delle persone interessate ha avuto la possibilità di presentare le sue osservazioni scritte e orali sugli addebiti mossi dalla Commissione nei suoi confronti*» (parr. 56-58); mentre nelle sentenze rese nei casi Orkem ed Hoechst (Causa 374/87, in *Raccolta*, 1989, 3283 ss. e Cause riunite 46/87 e 227/88, in *Raccolta*, 1989, 2859 ss) la Corte ha sottolineato che, proprio in vista del rispetto del contraddittorio nel procedimento, è altresì necessario «*evitare che tali diritti possano essere irrimediabilmente compromessi nel corso di procedure di inchiesta preliminari che possono avere un carattere determinante per stabilire delle prove relative al carattere illecito dei comportamenti delle imprese*».

principio fondamentale del diritto comunitario. La Corte ha rilevato come tale principio imponga che qualunque persona nei cui confronti possa essere adottata una decisione recante pregiudizio debba essere messa in condizione di conoscere e di far conoscere il proprio punto di vista in ordine agli elementi presi in considerazione contro di essa a fondamento della decisione controversa, osservando altresì che, in quanto espressione di un principio generale, il rispetto dei diritti di difesa nei termini indicati nella giurisprudenza comunitaria incomba sulle autorità nazionali.

Nel porre ulteriormente l'accento sulla rilevanza di tale principio, la Corte di giustizia, nella sentenza 13 settembre 2007, resa nelle cause C-439/05 e C-454/05, ha precisato che il rispetto del diritto di difesa, al quale il principio del contraddittorio è strettamente connesso, opera in qualunque procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, sicché esso deve essere garantito dagli Stati membri anche in mancanza di una specifica previsione normativa.

Arriviamo a quello che può definirsi il *leading case* in materia tributaria del principio del contraddittorio quale principio generale dell'ordinamento europeo.

Il riferimento è chiaramente alla sentenza Sopropè (causa C-349/07, 18 dicembre 2008)¹⁰, con la quale la Corte di giustizia ha affermato che «*il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di*

¹⁰ Sentenza in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 203, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*; vedasi anche ID., *Obbligo di collaborare con il Fisco e diritto di tacere: violazione del diritto comunitario?*, in *Corr. Trib.*, 2012.G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.; S. MARCHESE, *Attività istruttorie dell'Amministrazione Finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, I, 493 ss.; P.BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano. - ID., *Interesse fiscale*, Torino, 2000; L.DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010.

manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione».

In tale pronuncia emerge chiaramente la necessità che il contribuente sia messo al corrente delle contestazioni che l'Amministrazione finanziaria intende muovere nei suoi confronti, per poter manifestare utilmente il proprio punto di vista; la necessità *«che l'Amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta».*

Evidentemente, 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.

La Corte dichiara inequivocabilmente che si tratta di un principio generale del diritto comunitario. Dunque, di un elemento giuridico cui gli ordinamenti nazionali non possono non conformarsi. E questo, sia nella fase di legiferazione, sia in fase di interpretazione delle norme nazionali esistenti che, come nel caso italiano, non prevedono una disposizione generale in tema di contraddittorio endoprocedimentale, ad eccezione dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000¹¹.

Sotto altro profilo, il principio enunciato dalla Corte di giustizia impone un ripensamento del fondamento giuridico del diritto al contraddittorio endoprocedimentale. Questo, infatti, va ricondotto a un diritto di tipo individuale, il diritto di difesa.

Il diritto di difesa è così un principio fondamentale comunitario, anche nella fase procedimentale, inteso come diritto del soggetto i cui interessi possano essere pregiudicati dall'azione amministrativa di esporre le proprie ragioni se è messo nelle condizioni di poter far conoscere il suo punto di vista sugli elementi per lui pregiudizievoli¹².

¹¹ *«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...»*

¹² CGCE, sentenze 14 luglio 1972, causa 55/69, «Cassella Farbwerke Mainkur/Commissione», in Racc., 887; 29 giugno 1994, causa C-135/92, «Fiskano/Commissione», ivi, I-2885, nonché 13

Tale diritto viene espressamente colto dalla Corte come funzionale alla realizzazione da un lato della tutela degli interessi del soggetto inciso dal procedimento, e dall'altro della bontà dell'azione amministrativa, atteso che attraverso il contraddittorio essa acquisisce elementi utili a meglio conoscere la situazione di fatto e, quindi, a ben provvedere.

La Corte riconosce pertanto la doverosità del contraddittorio nella fase amministrativa tributaria, come diritto fondamentale riconosciuto dal diritto comunitario.

La Corte percepisce con grande chiarezza l'importanza del contraddittorio, non solo come strumento per la soddisfazione di interessi individuali, ma anche come strumento di attuazione dei principi di buona amministrazione.

Ne consegue che eventuali norme che sacrificassero la valorizzazione degli elementi offerti dal contribuente sarebbero irragionevoli, ma soprattutto provvedimenti che non appaiano aver dato conto, sia pure implicitamente, degli elementi offerti dal contribuente sarebbero di per sé viziati. A seguire l'impostazione tracciata dalla Corte essi, prima e indipendentemente dalla verifica della loro fondatezza nel merito sarebbero invalidati per la evidente lesione del diritto di difesa del contribuente e del principio di imparzialità e buon andamento della Pubblica amministrazione.

Da quanto sin qui osservato e, riprendendo quanto riaffermato dai giudici europei, i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi generali dei quali la Corte di giustizia garantisce l'osservanza, ispirandosi alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri e alle indicazioni fornite dai trattati internazionali sulla tutela dei diritti dell'uomo, cui i Paesi membri hanno cooperato o aderito; *il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione finanziaria si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto a esso lesivo [punto 36.]; i destinatari di decisioni che incidono sui loro interessi devono essere messi in*

settembre 2007, cause riunite C-439/05 P e C-454/05 P, «Land Oberösterreich e Austria/Commissione», ivi, I-7141.

condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione [punto 37]; la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro [punto 49].

Si sottolinea, onde evitare limitazioni dell'applicazione dei principi enunciati dai giudici europei, che qui non rileva la circostanza che il caso esaminato nella citata sentenza causa C-349/07 del 2008, avesse a oggetto la disciplina del diritto doganale¹³.

I principi di diritto comunitario in essa affermati (il diritto di difesa e l'integrante diritto al contraddittorio)¹⁴ prescindono dalla qualificazione di imposta armonizzata dei tributi assumendo valenza generale. A tal fine basti solo ricordare la causa C-279/93¹⁵ dove a chiare lettere viene affermato che «*benché la materia delle imposte dirette non rientri, in quanto tale, nella competenza della comunità, l'esercizio da parte degli Stati membri di questa competenza loro attribuita non può prescindere dal rispetto del diritto comunitario*».

La rilevanza del contraddittorio anticipato trova poi puntuale riscontro nella sentenza Kamino International Logistics (cause riunite C-129/13 e C-130/13, 3 luglio 2014).

Nel ribadire che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi

¹³ La sentenza ha affrontato in dettaglio una delle problematiche più controverse ed attuali in ambito del diritto doganale comunitario e sua implementazione negli Stati membri: il diritto di difesa degli importatori nel corso delle istruttorie condotte dalle autorità doganali volte al recupero a posteriori dell'obbligazione doganale.

¹⁴ Cfr. punto n. 36 e punto n.37.

¹⁵ CGCE 14 febbraio 1995, causa C-279/93, Schumacker.

procedimento costituisce parte integrante [punto 28] e affermando che quest'ultimo in qualsiasi procedimento è attualmente sancito anche nell'articolo 41, par. 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea [punto 29], la Corte di giustizia sottolinea come l'esercizio di tali diritti è finalizzato a consentire all'autorità competente di tener conto di tutti gli elementi del caso e di consentire alla persona interessata di far correggere un errore o di far valere elementi relativi alla sua situazione personale, di talché la decisione non sarebbe stata adottata o avrebbe avuto un contenuto diverso [punto 38].

La Corte tuttavia ricorda che i diritti fondamentali come il diritto di difesa non sono prerogative assolute, ma possono essere sottoposti a restrizioni subordinatamente a due condizioni, ovvero che esse rispondano effettivamente ad obiettivi di interesse generale e che non costituiscano rispetto allo scopo da perseguire misure sproporzionate e inaccettabili tali da ledere la sostanza dei diritti garantiti, siano cioè conformi al principio di proporzionalità¹⁶.

Sulla base di queste premesse la Corte osserva come il diritto di difesa del destinatario di un provvedimento che produca effetti sfavorevoli non può ritenersi violato in caso di mancata attivazione del contraddittorio anticipato se egli può far valere la sua posizione nel corso di una fase di un reclamo o di un ricorso, ma alla sola condizione che gli effetti sfavorevoli risultino sospesi fino all'eventuale riforma in conseguenza della presentazione di reclamo o ricorso.

Ne consegue che il diritto di difesa non può ritenersi realizzato quando la presentazione di reclamo o ricorso non sospenda gli effetti del provvedimento.

Ne emerge che esso deve esperirsi o prima dell'emanazione del provvedimento o successivamente, purché prima dell'audizione dell'interessato non si producano effetti sfavorevoli.

Ulteriore profilo esaminato dalla Corte nella citata sentenza è costituito dalle

¹⁶ Il principio di proporzionalità regola l'esercizio delle competenze esercitate dall'Unione europea. Esso mira a inquadrare le azioni delle istituzioni dell'UE entro certi limiti. In virtù di tale regola, l'azione dell'UE deve limitarsi a quanto è necessario per raggiungere gli obiettivi fissati dai trattati. In altre parole, il contenuto e la forma dell'azione devono essere in rapporto con la finalità perseguita. Il principio è illustrato nell'articolo 5 del trattato sull'Unione europea. Il protocollo (n. 2) allegato ai trattati, specifica i criteri di applicazione.

conseguenze derivanti dalla violazione del diritto di difesa, di cui il contraddittorio anticipato costituisce un corollario. Essa rileva come la violazione del diritto di essere sentiti determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso¹⁷.

Questa precisazione della Corte va interpretata non nel senso che la violazione del contraddittorio anticipato non comporti l'illegittimità del provvedimento adottato nel caso in cui gli elementi che avrebbero potuto essere allegati in sede di contraddittorio risultassero non idonei per dichiarare illegittimità del provvedimento, se così fosse, infatti, ci sarebbe un'interpretazione in termini restrittivi del diritto di difesa e il contraddittorio anticipato perderebbe autonoma rilevanza.

L'interpretazione corretta deve essere nel senso che la violazione del contraddittorio endoprocedimentale possa determinare l'illegittimità del provvedimento emesso qualora risulti che gli elementi che l'interessato avrebbe potuto presentare prima dell'emanazione del provvedimento stesso non erano già a conoscenza della pubblica autorità che ha emanato l'atto.

Questo il quadro della giurisprudenza comunitaria.

3. Gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità

In Italia dopo alterni orientamenti della giurisprudenza la questione dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale è ritornata alla ribalta all'indomani delle pronunce rese sia dalla Corte di Cassazione a Sezioni unite del 18 settembre 2014, n.19667 sia dalla Corte costituzionale del 26 maggio 2015, n. 132, entrambe fondate sui principi espressi dalla Corte di giustizia.

Le Sezioni Unite, con la sentenza n. 19667/2014 hanno stabilito per la prima volta che esiste nell'ordinamento un "diritto al contraddittorio", cioè il diritto del

¹⁷ I giudici della Corte riportano come in tal senso si siano già espresse le sentenze Francia/Commissione, C-301/87, EU:C:1990:67, punto 31; Germania/Commissione, C-288/96, EU:C:2000:537, punto 101; Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio, C-141/08 P, EU:C:2009:598, punto 94; Storck/UAMI, C-96/11 P, EU:C:2012:537, punto 80, nonché G. e R., EU:C:2013:533, punto 38.

destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizzandosi così «*l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'articolo 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'articolo 97 Cost.*¹⁸». Inoltre, ha aggiunto che a detto principio immanente nell'ordinamento va data «*attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa*»¹⁹.

La Corte costituzionale con la sentenza n.132/2015, poi, ha sancito che il contraddittorio anticipato è obbligatorio, sempre ed in ogni caso²⁰. Sostanzialmente la garanzia difensiva è sempre dovuta.

La tesi sullo stesso percorso tracciato dalle Sezioni unite della Corte di Cassazione riprende l'impostazione della Corte di giustizia.

¹⁸ F. D'ALAYA VALVA, *Il volto nuovo del fisco. Riflessioni sull'attuazione dell'articolo 97 della Costituzione all'inizio del terzo millennio*, in *Nuovi studi politici*, 2003, 23.

¹⁹ Richiamando la ricordata giurisprudenza della Corte di giustizia rifacendosi agli artt. 41, 47 e 48 della Carta di diritti dell'uomo, hanno fatto proprio il principio fissato dalla Corte di giustizia, precisando che «tale obbligo, ad avviso della Corte, incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualevolte esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità e ribadendo la necessità che ogni atto destinato ad incidere in modo negativo sui diritti e gli interessi del contribuente, deve essere a quest'ultimo comunicato prima di essere eseguito, in ragione del dovuto rispetto del diritto di difesa mediante l'attivazione del «contraddittorio endoprocedimentale», che costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa».

²⁰ Sentenza in *Rass. Trib.*, 2015, 1211, con commenti di G. MARONGIU, *Una stella cometa a guida dell'abuso da "diritto vivente"* e di G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*; vedasi anche M. BASILAVECCHIA *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*, 2015, 741; A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevanza d'ufficio dell'abuso*, cit. In particolare i giudici della Corte erano stati chiamati per risolvere la questione di legittimità dell'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973 ora abrogato. La Consulta si è espressa dichiarando infondata, con riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 37-bis, quarto comma, del D.P.R. n. 600/1973, dettato nell'ambito delle procedure antielusive, nella parte in cui sanziona espressamente con la nullità l'avviso di accertamento che non sia stato preceduto dalla richiesta al contribuente di "chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta", perchè dall'origine comunitaria del principio generale del divieto di abuso del diritto in materia tributaria non deriva, di per sé, l'incompatibilità con lo stesso diritto dell'Unione europea di una norma nazionale che prevede misure a garanzia del contraddittorio preventivo con il contribuente. La disciplina dello stesso art. 37-bis non è ingiustificatamente derogatoria, anzi esprime ragionevolezza la sanzione di nullità, in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione, considerate le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'Amministrazione è chiamata a compiere dell'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate.

Il diritto al contraddittorio realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, come sancito dall'art. 24 Cost. e il buon andamento dell'amministrazione, sancito dall'art. 97 Cost. Il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi «*costituisce un principio generale del diritto comunitario, che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per esso lesivo, con la conseguenza che i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione (ex plurimis, Corte di giustizia delle Comunità europee, sentenza 18 dicembre 2008, in causa C-349/07)*».

Tutto sembrava risolto quando l'ordinanza della Cassazione la n.527 del 14 gennaio 2015 rimette alle Sezioni Unite la questione relativa alle conseguenze della violazione del diritto al contraddittorio.

L'ordinanza nella sua attenta analisi tiene conto del contesto storico nel quale si sta articolando il dibattito sui principi generali, applicabili ai rapporti tra ente impositore e soggetto passivo del tributo, desunti dalla legge sul procedimento amministrativo, dallo Statuto dei diritti del contribuente, dal diritto comunitario, nonché dalla giurisprudenza interna e comunitaria, con l'evidente scopo di cercare un'interpretazione univoca volta alla realizzazione di un modello generale di giusto procedimento tributario fondato sul contraddittorio preventivo²¹.

Le Sezioni unite della Corte di Cassazione si sono pronunciate il 9 dicembre 2015 con la sentenza n. 24823 che, azzerando l'orientamento delle stesse Sezioni unite del 2014, affermano che la questione allora affrontata riguardava la configurabilità per l'Amministrazione finanziaria di un generico obbligo di comunicazione degli atti lesivi al contribuente, piuttosto che di contraddittorio²².

²¹ M.BEGHIN, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino" e diritto di difesa: avvertenze per l'uso (in attesa delle Sezioni Unite, in GT – Riv. Giur. Trib., 2015, 297.*

²² Nel caso di specie si trattava di un'ipoteca non preceduta da preavviso. Cfr. punto 4 della Sentenza «*Invero le decisioni 19667/14 e 19668/14 hanno affrontato il tema del contraddittorio con specifico riguardo alle iscrizioni ipotecarie D.P.R. n. 602 del 1973, ex art. 77, ... E, pertanto, in relazione*

Ma sia consentito dissentire. Basta riprendere degli stralci delle Sezioni unite del 2014 per capire, senza ombra di dubbio, che si parla di contraddittorio endoprocedimentale. I giudici hanno infatti affermato che *«emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una 'decisione partecipata' mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra Amministrazione e contribuente (anche) nella 'fase precontenziosa' o 'endoprocedimentale', al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.»*. Affermano infine che *«l'attivazione del 'contraddittorio endoprocedimentale, ...costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento cui dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa»*.

Nella sentenza in oggetto le Sezioni unite del 2015 enunciano invece il seguente principio: *«Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto.»*

Ad avviso della Corte, quindi, il contraddittorio non costituisce un principio immanente dell'ordinamento quanto una regola speciale, dettata per ipotesi circoscritte e puntualmente individuate, le uniche per le quali è imposto all'Amministrazione finanziaria, espressamente, di contraddire con il contribuente

ad atti, per i quali (a differenza di quanto avviene per gli avvisi di accertamento, pur se adottati "a tavolino"), la comunicazione all'interessato non è normativamente prescritta in termini espliciti nemmeno dopo l'adozione, e per i quali il tema dell'assenza di contraddittorio si pone quindi (in rapporto alla disciplina applicabile ratione temporis), non solo, e non tanto, nell'ambito (endoprocedimentale) dell'iter amministrativo di formazione, quanto, e soprattutto, nella fase (postprocedimentale) successiva al perfezionamento dell'atto ed esposta alle conseguenze della relativa efficacia».

prima di adottare un atto lesivo nei suoi confronti.

Aggiunge poi che la conseguenza è che « ... in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto».

Viene innanzitutto evidenziato che il contraddittorio ha una generale applicazione nelle materie armonizzate, mentre, al di fuori di questo settore, può avere applicazione solo nei casi espressamente previsti dalle norme interne.

Aggiunge, però, che nel caso di violazione del contraddittorio per i tributi armonizzati la nullità dell'atto si avrà solo se il contribuente che eccede il difetto del contraddittorio non lo faccia solo in maniera pretestuosa sviando lo strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale.

Come evidente le Sezioni unite hanno interpretato l'orientamento della Corte di giustizia cadendo proprio in quel pericolo, pocanzi evidenziato, di svilimento del diritto di difesa. Infatti i giudici riprendono a giustificazione del loro ragionamento proprio l'inciso della sentenza C-129/13 «determina l'annullamento dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento "avrebbe potuto comportare un risultato diverso».

I giudici sono però consapevoli che la differente disciplina tra il regime del contraddittorio obbligatorio previsto per i tributi armonizzati e quello facoltativo

stabilito per i tributi non armonizzati evoca sia l'incostituzionalità, sia vizi censurabili dinanzi alla Corte dei Diritti dell'Uomo, sia l'opportunità dell'intervento del legislatore, che già nella delega fiscale aveva incaricato il Governo di prevedere il contraddittorio generalizzato, lo preveda.

Proprio in riferimento a quest'ultimo richiamo è importante ricordare che la L. 11 marzo 2014, n. 23 recante "Delega al Governo per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita" - nell'ambito della "revisione del sistema fiscale" esprime la volontà che il "contraddittorio anticipato" venga applicato in via generalizzata. In particolare viene riconosciuto che il contraddittorio procedimentale rientra sia tra i principi e criteri direttivi generali di cui all'art. 1, sia tra i principi e criteri direttivi specifici individuati dalle singole disposizioni di cui all'art. 9 che prevede un rafforzamento dell'attività conoscitiva e di controllo²³.

I giudici delle Sezioni unite, però, da un'attenta analisi della sentenza, hanno individuato la mancanza di attuazione di quanto statuito nella legge delega proprio come argomento per dimostrare l'assenza nel nostro ordinamento di una clausola generale sul contraddittorio endoprocedimentale.

E concludono, infatti, affermando che la dicotomia tra contraddittorio endoprocedimentale tra tributi armonizzati e non, non può essere risolta in via interpretativa non potendo la giurisprudenza definire le concrete modalità di esplicazione del contraddittorio e la puntualizzazione degli effetti della relativa eventuale inosservanza. La soluzione non può che ritrovarsi in sede legislativa ribadendo che lo stesso *«legislatore del resto, nei contenuti della Legge n. 23/2014, di delega al Governo per la riforma del sistema fiscale, dimostra, per parte sua, di essere consapevole della questione e di intendere farsene carico»*.

²³ L'art. 1 stabilisce che i decreti delegati dovranno rispettare: non solo i principi costituzionali, quelli del diritto dell'Unione europea e dello Statuto dei diritti del contribuente, ma anche dare attuazione ai «*seguenti principi e criteri direttivi generali*» fra i quali [comma 1, lett. b)] rientra il *«coordinamento e (la) semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'Amministrazione finanziaria, in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi»*.

L'art. 9, a sua volta, prevede, quale principio e criterio direttivo specifico, il rafforzamento del *«contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale»*.

L'interpretazione non sarebbe forse dovuta essere esattamente opposta? I giudici della Cassazione hanno forse avuto timore che l'obbligo generalizzato del contraddittorio endoprocedimentale avrebbe potuto provocare effetti nefasti sull'azione accertatrice dell'Agenzia delle entrate?

L'Agenzia delle entrate, se in passato aveva preso atto che la giurisprudenza di legittimità aveva più volte affermato che il contraddittorio, in assenza di un'esplicita previsione normativa, costituisce una facoltà e non un obbligo per gli Uffici, il cui mancato rispetto non può quindi determinare l'illegittimità degli accertamenti emanati al tempo stesso aveva, però, affermato²⁴ che il contraddittorio rappresenta *«un passaggio opportuno per provocare la partecipazione del contribuente, finalizzato a consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa, potendo lo stesso fornire già in sede precontenziosa la prova contraria e rispondente a esigenze di economicità processuale»* e aveva chiarito che *«la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell'ambito degli istituti definitori della pretesa tributaria ... permette all'Ufficio di individuare con maggiore attendibilità la sussistenza dei presupposti dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'affidabilità dei controlli»*²⁵.

L'orientamento qui riportato dimostra come proprio l'Amministrazione finanziaria senta la necessità di instaurare il contraddittorio con i contribuenti e sottolinei la sua proficuità ai fini dell'efficacia dell'azione accertatrice.

Tale posizione evidenzia ancor di più come invece possano derivare conseguenze negative dal consistente e continuo incremento del contenzioso e dalla rinuncia per l'Amministrazione di conoscere in precedenza le linee difensive del contribuente.

La sentenza delle Sezioni unite sancendo l'inesistenza, nel nostro ordinamento tributario, di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, evidenzia con chiarezza la criticità nei rapporti tra la funzione legislativa e quella

²⁴ Circolare 19 ottobre 2006, n. 32/E.

²⁵ Circolare 6 agosto 2014, n. 25/E.

giurisprudenziale.

Il risultato è paradossale e urge una riforma dell'ordinamento tributario dove sono evidenti una serie di ingiustificate disparità di trattamento in relazione alle diverse modalità di accertamento e ai diversi tributi.

4. Conclusioni

La soluzione della Cassazione a Sezioni unite che giunge ad ipotizzare una chiusura dell'ordinamento nazionale ai principi comunitari, per le materie, tra cui i tributi non armonizzati, non di competenza dell'Unione, è quanto mai limitativa.

La Cassazione afferma che l'art. 97 Cost. «*non reca il benché minimo indice rivelatore dell'indefettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*», né in seno al procedimento amministrativo né, con riferimento allo specifico procedimento tributario.

Innanzitutto, è difficile non cogliere nell'art. 97 Cost., che al comma 2 esplicitamente sancisce i principi di buon andamento e di imparzialità dell'azione amministrativa, gli stessi contenuti dell'art. 41 CED che, come visto in premessa, sancisce il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio.

A parte l'elaborazione giurisprudenziale dalla Corte di giustizia a partire dalla sentenza Alvis del 1963 (causa 32-62) e poi proseguita sino alla sentenza Kamino del 2014 (cause riunite 129-13/ 130-13), basterebbe affermare che il principio del contraddittorio disciplinato dall'art. 41 CED ha qualità di principio generale del diritto, capace di travalicare i limiti applicativi che il contraddittorio incontra nel diritto interno.

Ad oggi non si può infatti negare che esiste un ormai consolidato nuovo sistema delle fonti, e che le disposizioni della Carta Europea dei diritti fondamentali "traboccano" nel diritto interno, generando una lettura del dettato costituzionale che le recepisce perfettamente²⁶.

²⁶ In tal senso vedasi A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 2014, 2536; G. RAGUCCI, *Il "doppio vincolo" sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento "ante tempus"*, in *GT - Riv. Giur. Trib.*,

C'è la necessità di un'interpretazione costituzionalmente orientata delle norme con funzione generale e la Cassazione che ha tra i suoi fondamentali compiti quello di interpretare le leggi ne dovrebbe prendere atto²⁷.

Ne consegue che le garanzie dell'art. 41 CED e, per quello che qui ci riguarda, il principio del contraddittorio, si espandono e si integrano anche al di fuori dei confini nei quali il legislatore nazionale le ha circoscritte.

Allora, perché mai l'art. 97, pur esprimendo i medesimi valori e cogliendo le medesime esigenze dell'art. 41, non deve comprendere il diritto al contraddittorio preventivo?

Non si comprende come sia possibile escludere dalla buona amministrazione e dal giusto procedimento, voluti dall'art. 97 Cost., il diritto al contraddittorio concepito espressamente dal par. 2 dell'art. 41 CED come declinazione di quel principio di buona amministrazione ed imparzialità di cui al par. 1 dello stesso articolo.

Giunti quindi a sostenere la tesi che l'art. 97 Cost. comprende anche il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, si deve escludere che la buona amministrazione, di cui il diritto al contraddittorio appare espressione, possa ricevere una declinazione tanto differente a seconda che il procedimento tributario abbia ad oggetto tributi armonizzati o meno.

In premessa, poi, abbiamo altresì evidenziato la primazia del diritto comunitario sul diritto interno.

In questo senso vanno anche le previsioni della Costituzione che all'art. 11

2014, 657. Quello che si vuole sottolineare è che l'applicazione dei principi europei penetra anche negli ordinamenti degli altri Stati membri diventando vincolante non solo in tutte le fattispecie di diretta rilevanza per il diritto europeo, bensì anche nelle vicende aventi rilevanza soltanto per il diritto interno (c.d. *spill over effect*). Le ragioni del fenomeno del c.d. *spill over* sono da ricondurre, innanzitutto, alla necessità di evitare discriminazioni nei casi in cui l'applicazione del diritto europeo produca un trattamento giuridico più favorevole di quello riservato alla medesima situazione dal diritto interno. Cfr. T. TRIDIMAS, *The General Principles of UE law*, Oxford, 2006, 6.

²⁷ I giudici di legittimità non possono non tenere conto degli effetti sull'atto impositivo prodotti dalla violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale atteso che la forza espansiva esterna, propria dell'ordinamento comunitario e dei suoi principi generali, impone ai giudici degli Stati membri di fornire un'interpretazione della legislazione nazionale conforme agli scopi del Trattato, al fine di assicurare la piena efficacia del diritto dell'Unione.

attribuisce prevalenza, nella gerarchia delle fonti del diritto, alle norme che siano emanazione di organismi sovranazionali ai quali l'Italia partecipi. Ed è questo il caso dei principi e delle norme del diritto della Comunità europea.

Così come pure l'orientamento della stessa Corte di giustizia secondo la quale, in caso di conflitto di norme nazionali con quelle della Comunità europea, il giudice deve disapplicare le prime e applicare le seconde, precisando che spetta tanto agli organi amministrativi nazionali quanto a ogni giudice garantire il rispetto dei principi e delle norme del diritto comunitario nell'ambito delle rispettive competenze, se del caso, rifiutando d'ufficio l'applicazione di qualsiasi disposizione nazionale che sia in contrasto con tali principi o con tali norme. Analogo discorso vale in caso di incoerenza o carenza delle norme interne rispetto ai principi di diritto comunitario: il giudice deve procedere a un'interpretazione adeguatrice delle norme nazionali rispetto ai principi comunitari.

C'è da dire anche che questo orientamento è stato molto valorizzato dalla nostra Corte costituzionale che, nella sent. 11 luglio 1989, n. 389, ha affermato in proposito che: *«poiché ai sensi dell'art. 164 del Trattato spetta alla Corte di giustizia assicurare il rispetto del diritto nell'interpretazione e nell'applicazione del medesimo Trattato, se ne deve dedurre che qualsiasi sentenza che applica e/o interpreta una norma comunitaria ha indubbiamente carattere di sentenza dichiarativa del diritto comunitario, nel senso che la Corte di giustizia, come interprete qualificato di questo diritto, ne precisa autoritariamente il significato con le proprie sentenze e, per tal via, ne determina, in definitiva, l'ampiezza e il contenuto delle possibilità applicative»*. Quindi l'eventuale conflitto fra il diritto comunitario direttamente applicabile e quello interno, produce un effetto di disapplicazione di quest'ultimo; ne consegue, sempre secondo la Corte costituzionale, che *«tutti i soggetti competenti nel nostro ordinamento a dare esecuzione alle leggi (e agli atti aventi forza o valore di legge) - tanto se dotati di poteri di dichiarazione del diritto, come gli organi giurisdizionali, quanto se privi di tali poteri, come gli organi amministrativi - sono giuridicamente tenuti a disapplicare le norme interne incompatibili »*.

In forza dell'art. 117 Cost., poi, i principi generali del diritto comunitario

assurgono a parametri di legittimità (costituzionale)²⁸ delle norme del diritto interno, con la conseguenza che la norma nazionale, in ogni caso, deve essere interpretata in modo conforme a detti principi, in ossequio al criterio dell'interpretazione costituzionalmente orientata, pena la sua illegittimità.

Vi è poi un altro argomento trattato dalle Sezioni unite e sul quale non si concorda, anzi si giunge ad orientamento opposto.

L'art. 1 della Legge 7 agosto 1990, n.241, rubricato "Principi generali dell'attività amministrativa", richiama espressamente, tra i criteri cui deve essere informata l'attività amministrativa, oltre a quelli di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza, le altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché i "principi dell'ordinamento comunitario".

Quei principi, tra cui quello del contraddittorio, che la Suprema Corte vorrebbe invece circoscrivere ai soli ambiti di competenza comunitaria.

La prescrizione dell'art. 1 vale per tutti i procedimenti amministrativi. L'esclusione dei procedimenti tributari dall'applicazione della Legge n. 241/1990, richiamata dalla Suprema Corte²⁹, opera solo per le previsioni del capo III riferito alla partecipazione al procedimento amministrativo. L'esclusione non è riferibile al capo I che disciplina i principi e in cui è inserito l'art. 1 citato.

Quello che si vuole affermare è che i principi comunitari, e tra questi il contraddittorio preventivo, sono e devono essere applicabili a tutti i procedimenti amministrativi e tra questi quelli tributari, indipendentemente dall'oggetto (*recitus* tributo).

Certo non si vuole qui riconoscere che il contraddittorio è un diritto assoluto,

²⁸ L'art. 117, comma 1, della Costituzione ha subordinato la potestà legislativa di Stato e Regioni, oltre che alla Costituzione, anche ai vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali.

²⁹ Le Sezioni unite escludono «*che una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale in campotributario possa essere riferita a norme ordinarie dell'ordinamento nazionale diverse da quella di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. In proposito, deve rilevarsi che la L. n. 241 del 1990, ("Nuove norme in materia di procedimento amministrativo..") - nel regolare, al capo terzo, la "partecipazione al procedimento amministrativo", tra l'altro contemplante (all'art. 7) l'obbligo dell'Amministrazione di comunicare agli interessati l'avvio del procedimento", al fine di consentirne l'interlocuzione prima dell'adozione del definitivo provvedimento amministrativo - esclude espressamente dalla disciplina partecipativa ivi prevista "i procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano... ».*

l'obiettivo è il raggiungimento della giusta imposizione, dell'interesse fiscale inteso come interesse generale alla riscossione dei tributi³⁰ e il diritto del contribuente ad essere tassato secondo la legge, attraverso lo strumento del contraddittorio.

La giusta imposizione deve avere uguale trattamento e riconoscimento per tutti i tributi e tutti i procedimenti, in quanto espressione del principio di buona amministrazione, che trova riconoscimento nell'art. 41 della Carta dei diritti Fondamentali come nell'art. 97 Cost.

Come infatti rilevato dalla stessa Cassazione nell'ordinanza di remissione alle Sezioni unite, si mostra *"del tutto ragionevole applicare anche ai procedimenti relativi a tributi non armonizzati i principi giuridici sul contraddittorio procedimentale di matrice Eurounitaria, perché sarebbe innegabilmente stridente (e potrebbe forse destare qualche dubbio di legittimità costituzionale) differenziare il regime delle garanzie procedurali del procedimento di accertamento tributario in ragione della natura - armonizzata o meno - del tributo oggetto di accertamento"*³¹.

Se, come nel nostro ordinamento tributario, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale è stato elaborato solo per alcuni tributi, e non già in funzione del loro presupposto, tale obbligo deve valere per tutti gli altri tributi dove l'obbligo non è previsto e per i quali si evidenziano le stesse necessità. Al principio del contraddittorio endoprocedimentale deve essere riconosciuta la portata di norma generale.

La più recente giurisprudenza comunitaria giunge ad affermare che la rilevanza generalizzata del principio del contraddittorio nella fondamentale dimensione comunitaria non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata del tributo.

Il recepimento degli *standard* di tutela consolidati in ambito comunitario

³⁰ Corte Cost., 9 aprile 1963. In quell'occasione i Supremi giudici ebbero a sottolineare che la *«tutela dell'interesse generale alla riscossione dei tributi, è condizione di vita per la comunità, perché rende possibile il regolare funzionamento dei servizi statali. Tale interesse è protetto dalla Costituzione (art. 53) sullo stesso piano di ogni diritto individuale; tanto vero che le sue esigenze vanno soddisfatte anche nel conflitto con quello all'inviolabilità del domicilio (art. 14, comma terzo), non meno resistente e fondamentale.»*.

³¹ Cass., ord. 14 gennaio 2015, n. 527.

favorisce, pertanto, un'estensione delle garanzie difensive che deve necessariamente coinvolgere tutte le tipologie di tributo, armonizzati e non, al fine uniformare tali garanzie sia nei diversi ordinamenti dei paesi dell'Unione, sia all'interno di ciascun paese tra i diversi settori impositivi.

Se il principio del contraddittorio endoprocedimentale non fosse accolto anche per i tributi non armonizzati, e in primo luogo per le imposte sui redditi, si verrebbe a determinare una ingiustificata differenza di trattamento, non in sintonia, anzi contraria ai principi costituzionali.

Ci sarebbe un evidente contrasto con l'art. 3 Cost. per irragionevolezza della disciplina nazionale, laddove si riscontra una discriminazione di trattamento dei contribuenti in relazione al tipo di tributo e/o di procedimento, pur a parità di discipline applicabili, soprattutto, poi, perché il principio di imparzialità e buon andamento dell'azione pubblica è - nei fatti - il medesimo per l'attività impositiva di tutti i tributi, armonizzati e non³².

Del resto, è difficile sostenere che il diritto al contraddittorio, riconosciuto come diritto fondamentale dell'uomo e conforme alla tradizione costituzionale comune degli Stati membri dell'Unione europea, non possa trovare riconoscimento nell'ordinamento italiano anche nei settori impositivi disciplinati dal diritto interno.

Il contraddittorio assurge a principio costituzionale e a dimensione sovranazionale come diritto fondamentale riconosciuto dal diritto comunitario e, quindi, applicabile nel nostro ordinamento.

Partendo dal presupposto che l'interesse fiscale non possa costituire una deroga al principio di capacità contributiva effettiva, né al diritto di difesa o ai principi del giusto procedimento così come sanciti anche da alcune passate sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni unite, è necessario riconoscere al

³² G.FALSITTA, *I principi di capacità contributiva e di eguaglianza tributaria nel diritto comunitario e nel diritto italiano tra "ragioni del fisco" e diritti fondamentali della persona*, in *Riv. dir. trib.*, 2011. Sul punto anche l'ordinanza della CTR Firenze n.73671/15 depositata il 10 gennaio 2016 che con un interessante percorso argomentativo ha sollevato il dubbio di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, rimettendo gli atti alla Consulta.

I riferimenti sono all'art.24 – contraddittorio strumentale al diritto di difesa, all'art. 3 - difetto di eguaglianza alcuni hanno diritto al contraddittorio altri no, all'art.53- la capacità contributiva viene accertata con strumenti differenti scelti in base a criteri non razionali.

contraddittorio il ruolo di un principio generale dell'ordinamento.

L'influenza del diritto europeo sul diritto nazionale, avrebbe dovuto spingere la Suprema Corte di Cassazione a rinvenire il fondamento di tale principio nei tributi non armonizzati dell'art. 97 Cost., secondo il principio di imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa.

Pur in assenza di una norma scritta che preveda l'obbligo di contraddittorio nella fase endoprocedimentale, il principio costituzionale di buon andamento della pubblica amministrazione ex art. 97 Cost. avrebbe dovuto portare alla sua affermazione, come, peraltro, è avvenuto in tema di abuso del diritto da parte delle Sezioni Unite della Cassazione sulla base degli artt. 3 e 53 Cost.³³.

Per tale ragione, una volta riconosciuto che l'obbligo del contraddittorio è un principio immanente nell'ordinamento tributario, l'Amministrazione finanziaria dovrebbe considerare la fase del contraddittorio non come un mero passaggio formale ma come passaggio imprescindibile nell'adozione del provvedimento finale e, come visto in premessa nella sentenza della Corte di Giustizia Sopropè (causa C-349/07) «che l'Amministrazione esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta».

³³ Cass., sez. trib., 16 febbraio 2012, n. 2193, in banca dati fisconline: «Secondo l'orientamento, ormai consolidato di questa Corte (Cass. sez. n. 30055 0056 e 30057 del 23 dicembre 2008, Cass. 4737 del 2010, n. 11236 del 2011), deve infatti ritenersi presente nell'ordinamento, come diretta derivazione delle menzionate norme costituzionali, il principio secondo cui il contribuente non può trarre indebiti vantaggi fiscali dall'utilizzo distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione di strumenti giuridici idonei ad ottenere un risparmio fiscale, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili che giustificano l'operazione, diverse dalla mera aspettativa di quel risparmio fiscale. La circostanza che siano disciplinate specifiche norme antielusive non contrasta con l'individuazione nell'ordinamento del cennato principio antielusione, ma, anzi, conferma l'esistenza di una regola generale, in tal senso; per converso, l'espressa previsione di inopponibilità all'amministrazione finanziaria di una data operazione mediante disposizioni emesse in epoca successiva al suo compimento – come nella specie, trattandosi di pagamento di interessi a soggetti non residenti in uno Stato dell'Unione europea – è circostanza idonea ad offrire indiretta conferma dell'illiceità fiscale dell'operazione stessa (in tal senso, cfr. Cass. SS.UU. n. 30055 del 2008, cit. in tema di dividend washing)». In dottrina, F. TESAURO, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, I, 684; A. GIOVANNINI, *Il divieto d'abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento* in *Rass. Trib.* 2010, 982; S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, 1, 555 ss.; M. BEGHIN, *Note critiche a proposito di un recente orientamento giurisprudenziale incentrato sulla diretta applicazione in campo domestico, nel comparto delle imposte sul reddito, del principio comunitario del divieto di abuso del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, 465; sia consentito un rinvio a C. BUCCICO, *Brevi osservazioni sull'abuso del diritto o elusione fiscale*, in *Innovazione e diritto*, 2015, 44; ID, *L'abuso del diritto o elusione fiscale: clausola generale nel diritto tributario*, in *Rivista di diritto dell'impresa*, 1, 2016.

Solo così si riuscirà a comporre, nel giusto procedimento, le contrapposte esigenze dell'interesse del fisco alla pronta riscossione del tributo e l'interesse del contribuente di essere tassato in base alla sua effettiva capacità contributiva.

Se però, come sembra, è tanto difficile riconoscere il principio come immanente, allora sì che è opportuno introdurre normativamente nell'ambito della disciplina dell'accertamento la fase formale del contraddittorio, una misura garantista finalmente in linea con i principi costituzionali.

Per quanto sin qui detto, si ribadisce nuovamente, che non c'è solo la necessità di un adeguamento della disciplina nazionale relativa all'*iter* procedimentale dell'accertamento tributario per le imposte indirette, che rientrano nell'ambito di competenza devoluta alle istituzioni comunitarie, ma per non creare delle situazioni disomogenee all'interno dell'ordinamento nazionale, è opportuna l'introduzione del contraddittorio preventivo nell'accertamento, a tutela del contribuente, anche nel settore delle imposte dirette.

Alla luce delle considerazioni fatte, non può non ammettersi una riconosciuta doverosità del contraddittorio nella fase amministrativa tributaria perché è ormai chiaro che non è più sufficiente considerare il contraddittorio preventivo quale mera facoltà dell'Amministrazione finanziaria non trovando fondamento giuridico nella rilettura del principio di legalità previsto dall'art. 23 Cost. e del principio di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione finanziaria di cui all'art. 97 Cost., interpretati secondo i principi comunitari.