

Alma Mater Studiorum – Università di Bologna

**DOTTORATO DI RICERCA IN
DIRITTO TRIBUTARIO EUROPEO**

Ciclo 29°

Settore Concorsuale di afferenza: 12/D2

Settore Scientifico disciplinare: IUS/12

**I MODELLI DI CONTRADDITTORIO
PROCEDIMENTALE NEL PRISMA DEL DIRITTO
TRIBUTARIO EUROPEO**

Presentata da: Federico Aquilanti

Coordinatore Dottorato

Prof. Andrea Mondini

Relatore

Prof. Andrea Carinci

Esame finale anno 2017

Sommario

Capitolo I: «Le diverse accezioni di contraddittorio tra diritto nazionale e diritto dell'Unione europea»6

Premessa metodologica

1. Il significato, il valore e i modelli di contraddittorio6

Il modello processuale di contraddittorio

2. Il contraddittorio nel diritto processuale civile11

3. Il contraddittorio nel diritto processuale penale13

3.1. (Segue) nel procedimento penale: l'avviso di conclusioni delle indagini preliminari14

3.2. (Segue) nel processo penale: il contraddittorio nella (per la) formazione della prova16

Il modello amministrativo di contraddittorio

4. Il contraddittorio nel procedimento amministrativo: la partecipazione del privato all'attività della pubblica amministrazione.....18

Il modello europeo di contraddittorio

5. Il contraddittorio come fase contenziosa dei procedimenti amministrativi europei.....27

5.1. (Segue) da regola speciale per il procedimento comunitario antitrust a principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea30

5.2. (Segue) da principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea a regola generale per i procedimenti amministrativi comunitari: la formalizzazione del contraddittorio nel diritto ad una buona amministrazione36

Capitolo II: «L'affermazione del contraddittorio procedimentale nel diritto tributario nazionale»44

1. L'assenza di una clausola generale in tema di contraddittorio nel diritto tributario nazionale44

1.1. L'esigenza di distinguere collaborazione e contraddittorio48

1.1.1. (Segue) Il contraddittorio sulle informazioni raccolte dall’A.F. in sede istruttoria: l’impossibilità ontologica di una siffatta forma di contraddittorio	50
1.2. Le forme surrogate/equipollenti di contraddittorio: l’accertamento con adesione.....	53
1.2.1. (Segue) il reclamo e la mediazione	58

Le singole previsioni normative in tema di contraddittorio procedimentale

2. Le ipotesi di contraddittorio generalizzato: l’accertamento “redditometrico” tra “semplice” partecipazione e contraddittorio procedimentale	60
2.1. (Segue) L’accertamento “anti-abuso” ex art. 10 – bis, co. 7 della l. n. 212/2000: funzione e contenuto della richiesta di chiarimenti e i dubbi di compatibilità con i criteri della cd. delega fiscale.....	63
2.2. (Segue) L’accertamento in materia di C.F.C.: profili ricostruttivi.....	72
2.3. (Segue) Le osservazioni al pvc ex art. 12, co. 7 della l. n. 212/2000: considerazioni critiche sul ruolo del pvc quale atto prodromico al contraddittorio procedimentale	78
3. Le ipotesi di contraddittorio condizionato: l’art. 6, co. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente	90
4. Il contraddittorio di matrice giurisprudenziale: gli studi di settore	97

Prime conclusioni

5. La figura del contraddittorio “genetico” come quarto tipo di contraddittorio: un modello “ibrido” di sola ispirazione nazionale	99
6. Le ipotesi eccezionali di contraddittorio: il modello di co-determinazione della decisione dell’Amministrazione finanziaria (gli accordi preventivi ex art. 31-ter del D.P.R. n. 600/73)	102
7. L’affermazione isolata del modello europeo di contraddittorio nel diritto tributario nazionale: il procedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni tributarie amministrative ex artt. 16 e 17, co. 1-bis del D.lgs. n. 472/97	104

Capitolo III: «Il contraddittorio procedimentale nel diritto tributario: tra regola e principio»

1. Notazioni preliminari sulla distinzione tra principio generale e regola giuridica	111
--	-----

Il principio

2. Il contraddittorio come principio del procedimento di attuazione dei tributi armonizzati113

2.1. (Segue) la duplice valenza del contraddittorio: da parametro interpretativo delle norme procedurali nazionali a parametro di legittimità dell'atto.....114

La regola

3. Il contraddittorio come regola (speciale) del procedimento di attuazione dei tributi non armonizzati116

Le conseguenze della violazione del contraddittorio

4. La rilevanza della natura giuridica ovvero della funzione del contraddittorio ai fini dell'individuazione dell'esatta portata della relativa violazione: approccio formalistico (cd. legalità formale) vs. approccio sostanzialistico (cd. strumentalità delle forme)118

4.1. (Segue) nel comparto dei tributi armonizzati.....121

4.2. (Segue) nel comparto dei tributi non armonizzati124

5. Il regime di invalidità dell'atto: nullità espresse e virtuali132

6. Le ragioni sistematiche del superamento della dicotomia tra tributi armonizzati e non armonizzati: il contraddittorio come regola del procedimento di accertamento tributario e la prevalenza dell'approccio funzionale.....134

7. La crisi della legalità formale e la difficoltà ad affermare un approccio puramente sostanzialistico: il "giusto" compromesso della legalità sostanziale come "nuovo" fondamento del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario.....136

Capitolo IV «Il modello europeo di contraddittorio e la sua efficacia nell'ordinamento tributario nazionale: il progressivo avvicinamento tra il modello europeo e quello nazionale»

1. La figura del contraddittorio nella giurisprudenza della CGUE: l'assenza di una scelta espressa in ordine al modello di contraddittorio procedimentale138

2. La “positivizzazione” del contraddittorio in materia doganale: la scelta del modello europeo di contraddittorio.....	141
3. La (ri)lettura della giurisprudenza della CGUE alla stregua dell’intervento del legislatore dell’Unione in materia doganale: il contraddittorio di matrice europea come modello prescelto dalla giurisprudenza della CGUE.....	147
4. L’autonomia procedimentale degli Stati in ordine alla scelta del modello di contraddittorio: il progressivo avvicinamento tra il modello europeo e quello nazionale – tributario	149
4.1. La procedimentalizzazione del contraddittorio preventivo nel settore doganale: la competenza dell’Unione europea in ordine ai profili procedimentali	149
4.2. Il contraddittorio preventivo nei procedimenti di accertamento tributario cd. misti (che implicano l’applicazione del diritto europeo) e in quelli puramente nazionali: l’esercizio vincolato della competenza degli Stati membri.....	151

Capitolo V «Conclusioni: I fondamenti sistematici del modello di contraddittorio procedimentale nel diritto tributario tra adeguatezza della struttura e piena realizzazione della funzione»

1. L’interesse protetto dal contraddittorio tributario: elementi a sostegno della configurazione del contraddittorio procedimentale come interesse legittimo strumentale	155
2. La legalità sostanziale come fondamento dell’istituto del contraddittorio procedimentale nella dialettica tra art. 41 della CDFUE e ordinamento tributario nazionale;	157
3. I modelli di attuazione del contraddittorio: dal contraddittorio “genetico” al contraddittorio “vaglio”	158
3.1. Il vincolo costituzionale dell’imparzialità nell’attuazione del contraddittorio procedimentale	160
3.2. (Segue) il vincolo comunitario dell’effettività	160

LE DIVERSE ACCEZIONI DI CONTRADDITTORIO TRA DIRITTO NAZIONALE E DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

Sommario: **PREMESSA METODOLOGICA** – 1. *Il significato, il valore e i modelli di contraddittorio* – **IL MODELLO PROCESSUALE DI CONTRADDITTORIO** – 2. *Il contraddittorio nel diritto processuale civile* – 3. *Il contraddittorio nel diritto processuale penale* – 3.1. (Segue) *nel procedimento penale: l'avviso di conclusioni delle indagini preliminari* – 3.2. (Segue) *nel processo penale: il contraddittorio nella (per la) formazione della prova* – **IL MODELLO AMMINISTRATIVO DI CONTRADDITTORIO** – 4. *Il contraddittorio nel procedimento amministrativo: la partecipazione del privato all'attività della pubblica amministrazione* – **IL MODELLO EUROPEO DI CONTRADDITTORIO** – 5. *Il contraddittorio come fase contenziosa dei procedimenti amministrativi europei* – 5.1. (Segue) *da regola speciale per il procedimento comunitario antitrust a principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea* – 5.2. (Segue) *da principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea a regola generale per i procedimenti amministrativi comunitari: la "formalizzazione" del contraddittorio nel diritto ad una buona amministrazione.*

PREMESSA METODOLOGICA

1. *Il significato, il valore e i modelli di contraddittorio*

Nel lessico comune con il termine contraddittorio, dal latino *contradicere*, si intende la possibilità per un soggetto di esprimersi contrariamente, *rectius* nel senso opposto, rispetto alle posizioni assunte da altro soggetto¹. Il significato qui riportato trova una precisa declinazione nel lessico giuridico, nel senso che il termine contraddittorio viene comunemente ricondotto all'antico brocardo,

¹ Si veda la voce "*Contraddittorio e contraddizione*", in Diz. Encicl. Treccani, III, Roma, 1970, pag. 481; In generale, sul significato del termine contraddittorio, F. PUPPO, *La forma retorica del contraddittorio*, in *Audiatur et altera pars – Il contraddittorio fra principio e regola* (a cura di M. Manzin – F. Puppo), Milano, 2008, pag. 23 ss.; M. MANZIN, *Del contraddittorio come principio e come metodo*, in *Audiatur et altera pars – Il contraddittorio fra principio e regola* (a cura di M. Manzin – F. Puppo), Milano, 2008, pag. 3 ss.; A. GENTILI, *Il diritto come discorso*, Milano, 2013, pag. 534; A.D.P. CABRAL, *Il principio del contraddittorio come diritto d'influenza e dovere di dibattito*, in *Riv. dir. proc.*, n. 2, 2005, pag. 449; G. GIOSTRA, voce *Contraddittorio (principio del) – II) Diritto processuale penale*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. VIII, Roma, 1988, pag. 1 ss.; L.P. COMOGLIO, voce *Contraddittorio (principio del) – I) Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, VIII, Roma, 1997, pag. 1 ss.

mutuato dal diritto romano, «*audiatur et altera pars*»². Appare così evidente il significato che assume il contraddittorio nella dimensione giuridica: per contraddittorio si intende «*il contrasto dialettico fra opposte posizioni assertive, dirette ad elidersi vicendevolmente*»³. Il contraddittorio, insomma, viene ad essere concepito come regola di svolgimento del processo, ossia come diritto delle parti processuali a “contro-argomentare” l’una all’altra⁴.

Si tratta, a ben vedere, di un significato che limita fortemente l’affermazione e la portata del contraddittorio tanto in ambito processuale, quanto e soprattutto in settori dell’ordinamento diversi da quello specificamente processuale⁵. Questi primi rilievi hanno condotto la dottrina ad elaborare e accogliere un significato di contraddittorio più esteso, in grado di cogliere il senso e la portata effettiva di tale istituto nell’ambito dell’ordinamento giuridico⁶. Di qui, una concezione di contraddittorio più ampia che intende detto istituto come il diritto di un soggetto ad influenzare l’esercizio del potere dello Stato⁷. Una concezione, questa, che conduce a considerare il contraddittorio non come semplice possibilità per un soggetto di manifestare la propria tesi in opposizione

² P. SOMMAGGIO, *Il contraddittorio come criterio di razionalità del processo*, in *Audiatur et altera pars – Il contraddittorio fra principio e regola* (a cura di M. Manzin – F. Puppo), Milano, 2008, pag. 3 ss.; N. PICARDI, «*Audiatur et altera pars*». *Le matrici storico-culturali del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 2005, pag. 21 ss.; M. GRADI, *Il principio del contraddittorio e la nullità della sentenza della “terza via”*, in *Riv. dir. proc.*, n. 4, 2010, pag. 826; E. F. RICCI, *La sentenza “della terza via” e il contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, n. 2, 2006, pag. 47.

³ In questi termini, L.P. COMOGLIO, voce *Contraddittorio*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, IV, Torino, 1989, pag. 1 ss.

⁴ E. GRASSO, *La collaborazione nel processo civile*, in *Riv. dir. proc.*, 1966, pag. 588 ss.; E. FAZZALARI, voce *Procedimento e processo (teoria generale)*, in *Dig. disc. priv. sez. civ.*, XIV, Torino, 1996, pag. 828; N. PICARDI, *Il principio del contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1998, pag. 673 ss.

⁵ Su tale rilievo, A.D.P. CABRAL, *Il principio del contraddittorio come diritto d’influenza e dovere di dibattito*, cit., pag. 449.

⁶ *Ibidem*

⁷ *Ibidem*

a quella di un altro, ma piuttosto come «*contributo per la soluzione giusta*»⁸. Se così è, il concetto di contraddittorio si mostra estensibile ed adattabile non solo all'esperienza processuale, ma anche a tutte quelle esperienze, *rectius* settori dell'ordinamento, dove il contributo dialettico di un soggetto può apparire utile ed efficace ai fini della ricostruzione fattuale e giuridica di una vicenda controversa⁹.

Ebbene, nel lessico giuridico, come pure in quello comune, quando si evoca il contraddittorio ci si riferisce ad un concetto ben definito, il cui significato è univoco e comune a tutti i settori dell'ordinamento giuridico. Quando viene in considerazione il contraddittorio – in altre parole – l'interprete a prescindere dal settore dell'ordinamento in cui si trova ad operare deve fare riferimento al significato di contraddittorio sopra esposto, ossia alla possibilità di un soggetto di fornire il proprio contributo dialettico per una migliore soluzione della vicenda controversa¹⁰.

Comune a tutti i settori dell'ordinamento, oltre al significato, è anche il valore che viene attribuito al contraddittorio. Come noto, il contraddittorio costituisce un aspetto del più generale diritto di difesa, il cui fondamento è dato dall'art. 24 della Costituzione¹¹, nonché del buon andamento della Pubblica

⁸ P. SOMMAGGIO, *Il contraddittorio come criterio di razionalità del processo*, cit., pag. 3 ss.; E. FAZZALARI, voce *Procedimento e processo (teoria generale)*, cit., pag. 828; A. GIULIANI, Voce *La logica del diritto (teoria dell'argomentazione)*, in Enc. del Dir., XXV, 1975;

⁹ Cfr. L.P. COMOGLIO, voce *Contraddittorio*, cit., pag. 1 ss.; nonché R. VILLATA – G. SALA, voce *Procedimento amministrativo*, in Dig. disc. pubbl., IX, Torino, 1996, pag. 576 ss.

¹⁰ Si veda A. GENTILI, *Il diritto come discorso*, Milano, 2013, pag. 522; A.D.P. CABRAL, *Il principio del contraddittorio come diritto d'influenza e dovere di dibattito*, cit., pag. 449; E. FAZZALARI, voce *Procedimento e processo (teoria generale)*, cit., pag. 828 M. GRADI, *Il principio del contraddittorio e la nullità della sentenza della "terza via"*, cit., pag. 826; L.P. COMOGLIO, voce *Contraddittorio*, cit., pag. 1 ss.

¹¹ Commentario; P. SORDI, *Il giusto processo civile*, in Servizio studi della Corte Costituzionale (a cura di P. Sordi), 2014, pag. 3 ss.; L.P. COMOGLIO, voce *Contraddittorio*, cit., pag. 1 ss.; D. SIRACUSANO, *Il contraddittorio fra Costituzione e legge ordinaria*, in Dir. pen. proc., 2000, pag. 1425; C. CONTI, *Le due "anime" del contraddittorio*, in Dir. pen. proc., 2000, pag. 197.; S. CHIARLONI, *Il nuovo art. 111 Cost. e il processo civile*, in Riv. dir. proc., 2000, pag. 1010; V. VILLA, *Il "giusto*

amministrazione di cui all'art. 97 Cost. D'altro canto, il contraddittorio nella sua concezione tradizionale costituisce uno degli strumenti per la realizzazione di tale diritto¹². In questa prospettiva, il contraddittorio assurge, pur se in via mediata, a valore costituzionale¹³. Valore, questo, che è reso ancor più evidente per effetto della l. cost. n. 2 del 1999 che ha modificato l'art. 111 Cost. (cd. costituzionalizzazione dei principi del giusto processo)¹⁴. In ossequio all'art. 111 Cost., infatti, i processi debbono svolgersi sempre e comunque nel contraddittorio fra le parti¹⁵. A questo proposito, non si può non rilevare che il contraddittorio quale declinazione del diritto di difesa, in quanto principio comune alle tradizioni costituzionali degli Stati membri, deve considerarsi (anche) principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea¹⁶. Da quanto precede, emerge l'innegabile portata sistematica dell'affermazione, prima costituzionale poi europea, del contraddittorio: detto istituto, invero, deve trovare applicazione in ogni processo e/o procedimento, ancorché non vi sia una

processo" fra regole e principi, in *Audiatur et altera pars – Il contraddittorio fra principio e regola* (a cura di M. Manzin – F. Puppo), Milano, 2008, pag. 241 ss.

¹² Nella prospettiva indicata, L.P. COMOGLIO, voce *Contraddittorio*, cit., pag. 1 ss.

¹³ E. FAZZALARI, *Valori permanenti del processo*, in *Riv. dir. proc.*, 1989, pag. 2 ss.; V. DENTI, *Valori costituzionali e cultura processuale*, in *Riv. dir. proc.* 1984, p. 443 ss.

¹⁴ Parla di "costituzionalizzazione" del giusto processo, M. BELLAVISTA, *Giusto processo come garanzia del giusto procedimento*, in *Procedura, procedimento e processo – Atti del convegno di Urbino 14 e 15 giugno 2007*, Padova, 2010, pag. 249; P. FERRUA, *Il giusto processo*, Bologna, 2005, *passim*; G. UBERTIS, voce *Giusto processo (diritto processuale penale)*, in *Enc. dir. annali*, I, Milano, 2008, pag. 419 ss.; M. BOVE, *Articolo 111 Cost. e "giusto processo civile"*, in *Riv. dir. proc.*, 2002, pag. 502; N. TROCKER, *Il nuovo articolo 111 della costituzione e il "giusto processo" in materia civile: profili generali*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.* 2001, p. 381 ss.; ID., *Processo civile e Costituzione*, Milano, 1974, pag. 388 ss.; S. CHIARLONI, voce *Giusto Processo (diritto processuale civile)*, in *Enc. giur. Annali*, Milano, 2008, pag. 403 ss.; S. TARULLO, voce *Giusto Processo*, in *Enc. giur. Annali*, Milano, 2008, pag. 377 ss.;

¹⁵ Così l'art. 111 Cost., per cui «ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti...».

¹⁶ CGUE sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07, punto 33 («i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi giuridici generali dei quali la Corte garantisce l'osservanza. A tal fine, quest'ultima si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito»)

disposizione *ad hoc* che lo preveda¹⁷. Insomma, il valore costituzionale ed europeo che deve riconoscersi al contraddittorio rende quest'ultimo una garanzia ineludibile in qualsivoglia processo e/o procedimento.

Sebbene il significato e il valore del contraddittorio siano comuni a tutti i settori dell'ordinamento giuridico, struttura e funzione di tale istituto invece variano in ragione del settore ordinamentale dove questo si trova ad operare. Non è indifferente che il contraddittorio operi in ambito processuale, piuttosto che in ambito amministrativo o tributario. Questo per evidenziare che il contraddittorio non è riconducibile ad un modello comune, in quanto a seconda del contesto disciplinare in cui si trova ad operare l'istituto risponde ad un modello proprio e peculiare, che si contraddistingue tanto sotto il profilo strutturale, quanto sotto quello funzionale. Di qui, l'esigenza di compiere una ricognizione dei singoli modelli di contraddittorio presenti sia nell'ordinamento giuridico nazionale sia nell'ordinamento dell'Unione europea: del resto, solo attraverso una visione sistematica dei modelli di contraddittorio esistenti appare possibile definire puntualmente profili strutturali e funzionali di ciascuno di essi.

Tanto premesso, va detto che una ricostruzione siffatta si mostra funzionale all'obiettivo del presente studio: verificare se il modello di contraddittorio tributario sia riconducibile ad uno dei modelli esistenti, oppure se quello tributario integri un modello autonomo e distinto per struttura e funzione¹⁸. Insomma, quello che il presente contributo vuole fare emergere sono

¹⁷ Per analoghe considerazioni, G. F. RICCI, *Diritto processuale civile*; CGUE sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07, punto 38; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cause riunite C-129/13 e C-130/13, punto 31.

¹⁸ In ambito tributario, pur se in altre prospettive, la dottrina ha ampiamente affrontato il tema del contraddittorio; in questo senso, F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, *passim*; A. CARINCI, *Le controversie doganali*, in *Intrecci tra mare e fisco* (a cura di Victor Uckmar), Padova, 2015; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*; R. LUPI – M. R. SILVESTRI, *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso*, in *Dialoghi tributari*, 2014, pag. 236; A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nella procedura doganale*, cit., pag. 2812; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio*

le ragioni e le conseguenze della riconducibilità o meno del modello di contraddittorio tributario ad uno dei modelli esistenti (processuale, amministrativo ed europeo).

Con queste precisazioni metodologiche si può allora procedere all'esame dei singoli modelli di contraddittorio.

IL MODELLO PROCESSUALE DI CONTRADDITTORIO

2. Il contraddittorio nel diritto processuale civile

Il primo modello di contraddittorio che viene in considerazione è certamente quello processuale, segnatamente quello che emerge dalla disciplina processuale civile. In detto ambito, il contraddittorio trova una propria ed articolata disciplina, da cui si possono ricavare i tratti qualificanti dell'istituto¹⁹. Ai sensi dell'art. 101, co. 1 del c.p.c. «*il giudice, salvo che la legge disponga altrimenti, non può statuire sopra alcuna domanda, se la parte contro la quale è proposta non è stata regolarmente citata e non è comparsa*». Il dato normativo è chiaro, nel senso di

nell'accertamento, in Corr. trib., 2009, pag. 3570; M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, cit., pag. 875; F. CERIONI, *Garantito il contraddittorio preliminare con il contribuente nella procedura di revisione dell'accertamento doganale*, cit., pag. 868; ID., *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali*, cit., pag. 274; C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. dir. trib., fasc. 9, 2004, pag. 993; P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in Rass. trib., 2012, pag. 321; L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag. 2; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000, I. pag. 13 ss.; V. FICARI, *Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in Rass. trib., 2000, pag. 1413 ss.; A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno *I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2000, pag. 531; R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in Riv. dir. trib., 2001, II, pag. 392; G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in Rass. trib., 2014, pag. 594 e ss.; G. MARONGIU, *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" il contribuente*, in Corr. trib., 2010, pag. 3051; ID., *Accertamenti e contraddittorio tra statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in Corr. trib., 2011, pag. 474; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in Rass. trib., 2009, pag. 25;

¹⁹ In argomento, P. COMOGLIO, voce *Contraddittorio (principio del) – I) Diritto processuale civile*, cit., pag. 1 ss.

ricollegare l'attuazione del contraddittorio alla regolare citazione in giudizio della parte convenuta ovvero alla sua comparizione²⁰. In questo senso, la comparizione senza regolare citazione non costituisce un vizio del contraddittorio, poiché la partecipazione del convenuto è di per sé sufficiente a sanare l'eventuale vizio legato alla citazione²¹. Spetta poi al giudice verificare d'ufficio la corretta instaurazione del contraddittorio e, del caso, provvedere alla sua regolarizzazione²². La garanzia del contraddittorio transita, inoltre, per l'art. 101, co. 2 del c.p.c., in forza del quale il giudice «*se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, [deve] riservare la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti giorni e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione*»²³. Da quanto precede, emerge uno schema di contraddittorio processuale che si regge sul binomio informazione-reazione: da una parte il diritto delle parti a ricevere un'informazione chiara, precisa ed

²⁰ Chiaramente, G. F. RICCI, *Diritto processuale civile*

²¹ Ai sensi e per gli effetti dell'art. 164, co. 3 del c.p.c. «*la costituzione del convenuto sana i vizi della citazione e restano salvi gli effetti sostanziali e processuali*»

²² Così, l'art. 183, co. 1 c.p.c. «*all'udienza fissata per la prima comparizione delle parti e la trattazione il giudice istruttore verifica d'ufficio la regolarità del contraddittorio e, quando occorre, pronuncia i provvedimenti previsti dall'articolo 102, secondo comma, dall'art. 164, secondo, terzo e quinto comma, dall'art. 167, secondo e terzo comma, dall'articolo 182 e dall'articolo 291, primo comma*»

²³ In dottrina, G. F. RICCI, *La riforma del processo civile. Legge 18 giugno 2009, n. 69*, Torino, 2009, pag. 21 ss.; E. FABIANI, *Contraddittorio e questioni rilevabili d'ufficio*, in *Foro. It.*, IV, 2009, pag. 264 ss.; R. GIORDANO, *Principio del contraddittorio e rilievo d'ufficio delle questioni*, in *Il nuovo processo civile. Commento organico alla legge di riforma del processo civile* (a cura di R. Giordano – A. Lombardi), Roma, 2009, pag. 151 ss.; S. CHIARLONI, *Questioni rilevabili d'ufficio, diritto di difesa e "formalismo delle garanzie"*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1987, pag. 569 ss.; C. FERRI, *Contraddittorio e poteri decisorio del giudice*, in *Studi Urbinati*, vol. XLIX-L, 1984, pag. 121 ss.; V. DENTI, *Questioni rilevabili d'ufficio e contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1968, pag. 217 ss.; C. CONSOLO, *Questioni rilevabili d'ufficio e decisioni della terza via: conseguenza*, in *Corr. giur.*, 2006, pag. 509; C. FERRI, *Sull'effettività del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1988, pag. 780 ss.; M.G. CIVININI, *Poteri del giudice e poteri delle parti nel processo ordinario di cognizione. Rilievo ufficioso delle questioni e contraddittorio*, in *Foro. It.*, 1999, V, pag. 1 ss.

immutabile, dall'altra il diritto delle stesse ad essere ascoltate, *rectius* d'influenzare la decisione del giudice²⁴.

Da un punto di vista funzionale, appare evidente come l'istituto del contraddittorio debba essere ricondotto al più generale diritto di difesa sancito dall'art. 24 della Costituzione²⁵. In questa prospettiva, si deve precisare però che l'esercizio di tale diritto, laddove venga attuato mediante lo strumento del contraddittorio deve essere garantito prima che il giudice formi il proprio convincimento²⁶. Si delinea così un modello di contraddittorio che si caratterizza per tre elementi essenziali: i) il carattere preventivo del contraddittorio rispetto la formazione del convincimento del giudice; ii) la funzione puramente difensiva del contraddittorio; iii) la natura argomentativa dell'oggetto del contraddittorio. In definitiva, si può affermare che il contraddittorio costituisca un momento necessario del processo civile, che precede la formazione della decisione del giudice²⁷. Momento, questo, destinato al confronto in chiave difensiva fra le argomentazioni delle parti.

3. Il contraddittorio nel diritto processuale penale

Nel diritto processuale penale il contraddittorio sembra avere un'accezione più ampia rispetto a quella processualcivile²⁸. Questa sorta di polisemia del contraddittorio nel processo penale trova puntuale conforto in seno alla disciplina positiva²⁹. Quando si parla di contraddittorio con riferimento al processo penale, infatti, occorre fare riferimento a due, se non addirittura a tre,

²⁴ Nel senso indicato, A.D.P. CABRAL, *Il principio del contraddittorio come diritto d'influenza e dovere di dibattito*, cit., pag. 449

²⁵ P. COMOGLIO, voce *Contraddittorio (principio del) – I) Diritto processuale civile*, cit., pag. 1 ss.

²⁶ In questa prospettiva, chiaramente, G. F. RICCI, *Diritto processuale civile*

²⁷ Si segnala, A. GENTILI, *Il diritto come discorso*, Milano, 2013, pag. 522 ss.

²⁸ O. MAZZA, voce *Contraddittorio (principio del) – (Diritto processuale penale)*, in *Enc. dir. Annali*, VII, 2014, pag. 247 ss.

²⁹ *Ibidem*

distinte manifestazioni di contraddittorio. La prima di carattere marcatamente procedimentale, giacché il contraddittorio viene riconosciuto all'esito delle indagini preliminari; la seconda e la terza, invece, di carattere propriamente processuale, in quanto dirette ad assicurare la partecipazione dialettica delle parti al processo, nonché la formazione della prova in dibattimento³⁰.

3.1. (Segue) nel procedimento penale: l'avviso di conclusioni delle indagini preliminari

Nell'ambito della disciplina del processo penale la prima manifestazione di contraddittorio che viene in considerazione – sia sul piano logico sia su quello cronologico – è sicuramente quella collegata alla conclusione delle indagini preliminari. Ai sensi dell'art. 415 – *bis* del c.p.p., il pubblico ministero prima della scadenza del termine previsto per le indagini preliminari, se non deve formulare richiesta di archiviazione, deve notificare alla persona sottoposta alle indagini e al difensore nonché, quando si procede per i reati di cui agli articoli 572 e 612-bis del codice penale, anche al difensore della persona offesa o, in mancanza di questo, alla persona offesa avviso della conclusione delle indagini preliminari³¹.

La norma fissa in modo chiaro le modalità di attuazione della fase di contraddittorio. In questo senso, va osservato che il contraddittorio garantito dall'art. 415 – *bis* del c.p.p. per essere tale presuppone che l'avviso citato soddisfi un contenuto precipuo; a questo proposito, l'avviso deve contenere: a) la sommaria enunciazione del fatto per il quale si procede; b) le norme di legge che si assumono violate; c) la data e del luogo del fatto; d) l'avvertimento che la documentazione relativa alle indagini espletate è depositata presso la segreteria del pubblico ministero e che l'indagato e il suo difensore hanno facoltà di prenderne visione ed estrarne copia; e) l'avvertimento che l'indagato ha facoltà,

³⁰ P. FERRUA, *Il giusto processo*, cit., pag. 100 ss.

³¹ Commentario

entro il termine di venti giorni, di presentare memorie, produrre documenti, depositare documentazione relativa ad investigazioni del difensore, chiedere al pubblico ministero il compimento di atti di indagine, nonché di presentarsi per rilasciare dichiarazioni ovvero chiedere di essere sottoposto ad interrogatorio³².

La previsione dell'art. 415-*bis* del c.p.p. anticipa già nella fase procedimentale garanzie difensive tipiche di quella processuale³³. Così facendo, la norma realizza un riequilibrio tra accusa e difesa nella fase delle indagini grazie alla previsione di un maggiore spazio di contraddittorio circa la completezza e la sostanzialità dell'accusa, nonché delle indagini poste a sostegno della stessa³⁴. La funzione dell'avviso appare così essere chiaramente quella di assicurare una fase di contraddittorio tra indagato e pubblico ministero, in ordine alla completezza delle indagini³⁵. L'espletamento di detta fase e la garanzia di uno specifico *ius ad loquendum* dell'indagato si giustificano nella misura in cui il pubblico ministero intenda coltivare una prospettiva di esercizio dell'azione penale. Se quanto detto è vero l'avviso, per osservare le predette garanzie, deve recare un'imputazione sostanzialmente cristallizzata e delineata. Contrariamente, l'imputato sarebbe chiamato a difendersi su una contestazione fluida, imprecisa, insufficientemente determinata e suscettibile di variazioni anche in senso a lui sfavorevole. E ciò si risolverebbe in un *vulnus* al diritto di difesa³⁶.

In definitiva, il contraddittorio in seno al procedimento penale richiede per essere tale un'esatta e cristallizzata contestazione di un fatto determinato, una

³² *Ibidem*

³³ Corte Cost. n. 286 del 12 dicembre 2012

³⁴ S. RUGGERI, *Procedimento penale, diritto di difesa e garanzie partecipative nel diritto dell'Unione europea*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2015.

³⁵ Commentario

³⁶ Così testualmente, Corte Cost. n. 286 del 12 dicembre 2012

piena *discovery* degli atti, nonché la possibilità dell'imputato di presentare memorie o di chiedere di essere interrogato.

3.2. (Segue) nel processo penale: il contraddittorio nella (per la) formazione della prova

In ambito processuale penale, come pure in quello civile, il contraddittorio trova puntuale fondamento in seno alla Costituzione, segnatamente all'art. 111, co. 2, per cui «ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti». Il contraddittorio qui richiamato evoca, indubbiamente, la partecipazione dialettica della parti al processo «ossia quel gioco di interventi alternativi o contestuali, quell'andirivieni di domande e di repliche, di asserzioni e negazioni, che costellano l'iter del processo verso la fine»³⁷. Accanto a questa forma di contraddittorio, va detto che nel processo penale detto istituto viene in rilievo – anche e specificamente - con riguardo al fenomeno probatorio³⁸. La norma di cui all'art. 111, co. 4 Cost. è chiara, nel senso che «il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova».

Si delinea così, un contraddittorio di tipo probatorio che si svolge direttamente sull'elemento istruttorio, ossia nella fase di acquisizione delle prove³⁹. Come osservato in dottrina questa tipologia di contraddittorio è finalizzata ad assicurare il ruolo attivo delle parti nel momento di formazione dell'elemento probatorio idealmente utilizzabile per la decisione del giudice⁴⁰. Questa particolare tipologia di contraddittorio costituisce il corollario di due

³⁷ P. FERRUA, *Il giusto processo*, cit., pag. 100 ss.

³⁸ In questi termini, O. MAZZA, voce *Contraddittorio (principio del) – (Diritto processuale penale)*, cit., pag. 247 ss.

³⁹ Cfr. R. ORLANDI, *L'attività argomentativa delle parti nel dibattimento penale*, in AA.VV. *La prova nel dibattimento penale*, Torino, 2010, pag. 52 ss.

⁴⁰ Si rinvia al contributo di O. MAZZA, voce *Contraddittorio (principio del) – (Diritto processuale penale)*, cit., pag. 247 ss.

principi cardine del processo penale: quello di oralità e quello di immediatezza⁴¹. In questa prospettiva, il contraddittorio diviene così metodo di conoscenza dei fatti del giudizio prima ancora che metodo di celebrazione del processo⁴². E questo importa nel processo una regola generale (non scritta) di esclusione probatoria, nel senso che gli elementi istruttori acquisiti in difetto di contraddittorio non possono essere utilizzati ai fini della formazione del convincimento del giudice⁴³. Sennonché, vi sono degli elementi istruttori che pur se acquisiti unilateralmente debbono essere presi in considerazione dal giudice. Ciò in ragione delle caratteristiche strutturali del mezzo di prova con cui vengono assunti: del resto alcune prove si mostrano in sé e per sé incompatibili con un contraddittorio di tipo probatorio⁴⁴.

Per concludere, si può affermare che il modello di contraddittorio che emerge dalla disciplina dedicata al processo penale risponde a due schemi di attuazione diversi: i) un contraddittorio “debole” che si attua in termini argomentativi sull’elemento di prova già formato; ii) un contraddittorio “forte” per la formazione dell’elemento di prova⁴⁵.

⁴¹ Puntualmente, P. FERRUA, *Il giusto processo*, cit., pag. 99.

⁴² Sulla distinzione tra contraddittorio - principio e contraddittorio - metodo, A. GENTILI, *Il diritto come discorso*, Milano, 2013, pag. 522 ss.; O. MAZZA, voce *Contraddittorio (principio del) – (Diritto processuale penale)*, cit., pag. 248.;

⁴³ Quanto detto si desume dall’art. 111, co. 5 della Cost., secondo cui «la legge regola i casi in cui la formazione della prova non ha luogo in contraddittorio per consenso dell’imputato o per accertata impossibilità di natura oggettiva o per effetto di provata condotta illecita»; ciò è confermato dalla Corte Cost. n. 325 del 5 luglio 2002.

⁴⁴ «Quando, invece, la stessa struttura della prova è incompatibile con la formazione dialettica, il contraddittorio forte non trova alcuno spazio operativo. Vi sono, quindi, elementi conoscitivi, come, ad esempio, i documenti (rettamente intesi) o i risultati di intercettazioni telefoniche, rispetto ai quali il contributo dialettico delle parti può essere solo di tipo debole ossia sull’elemento di prova già formato» (così, O. MAZZA, voce *Contraddittorio (principio del) – (Diritto processuale penale)*, cit., pag. 247 ss.); su questi profili, si veda anche cfr. O. MAZZA, *Le insidie al primato della prova orale rappresentativa. L’uso dibattimentale di materiale probatorio preconstituito*, in Riv. it. dir. proc. pen., 2011, pag. 1516; G. GIOSTRA, voce *Contraddittorio (principio del) – II) Diritto processuale penale*, cit., pag. 7.

⁴⁵ Tale “bipartizione” è stata elaborata da cfr. D. SIRACUSANO, *Vecchi schemi e nuovi modelli per l’attuazione di un processo di parti*, in *Introduzione allo studio del nuovo processo penale* (a cura di D. Siracusano), Milano, 1989, XII.

IL MODELLO AMMINISTRATIVO DI CONTRADDITTORIO

4. *Il contraddittorio nel procedimento amministrativo: la partecipazione del privato all'attività della pubblica amministrazione*

Tradizionalmente il contraddittorio viene concepito in termini esclusivamente processuali, dal momento che l'istituto in argomento nasce proprio con riferimento a questo settore dell'ordinamento giuridico. Il contraddittorio viene infatti letto e studiato tendenzialmente nell'ambito di una struttura dialettica triadica, per cui l'esito del confronto argomentativo tra le parti è destinato ad influenzare il convincimento di un terzo soggetto: il giudice⁴⁶. Sennonché, in ambito amministrativo, questa struttura non può venire *naturaliter* in rilievo, posto che il procedimento amministrativo coinvolge – in linea generale – due soggetti: l'Amministrazione da un lato, l'amministrato dall'altro. Addirittura secondo la dottrina più risalente⁴⁷, il riferimento al contraddittorio nel procedimento amministrativo deve intendersi in senso a-tecnico rispetto all'istituto processuale, ossia come diritto degli interessati ad esporre le proprie ragioni e ad essere sentiti prima dell'adozione dell'atto finale. Vero è, piuttosto, che lo schema proprio del contraddittorio processuale non può essere trasposto *sic et simpliciter* in seno al procedimento amministrativo. In questa prospettiva, il contraddittorio amministrativo merita di essere apprezzato come figura giuridica autonoma⁴⁸. Dal canto suo, il contraddittorio di matrice amministrativistica presenta tratti affatto peculiari che lo differenziano in larga

⁴⁶ In merito al collegamento del contraddittorio alla struttura triadica del processo cfr. O. MAZZA, *I protagonisti del processo*, in AA.VV. *Procedura penale*, Torino, 2012, pag. 52.

⁴⁷ In argomento, G. GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, 1971, pag. 64; P. LAZZARA, *L'azione amministrativa e il procedimento in cinquant'anni di giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto amministrativo e Corte Costituzionale* (a cura di G. Della Cananea - M. Dugato), Napoli, 2006, pag. 396 ss.

⁴⁸ R. VILLATA – G. SALA, voce *Procedimento amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, XI, Torino, 1996, pag. 598 ss.

misura da quello propriamente processuale⁴⁹. Tali differenze discendono dalla conformazione del procedimento amministrativo, che impone un confronto argomentativo tra due soggetti il cui esito è diretto ad influenzare il convincimento non di un terzo soggetto, ma direttamente quello dell'amministrazione.

Emerge così una figura di contraddittorio di stampo amministrativistico, che si innesta nell'ambito del procedimento al fine di consentire al privato di esercitare il proprio diritto di difesa rispetto la determinazione assunta dall'amministrazione⁵⁰. In questo senso, il contraddittorio cd. procedimentale deve essere concepito come una sorta di anticipazione di quel diritto di difesa che l'amministrato potrebbe esercitare, in un secondo tempo, in sede processuale⁵¹. Così ragionando, si può convintamente ritenere che con l'affermazione del contraddittorio procedimentale si è introdotta nel procedimento amministrativo la cultura della dialettica processuale, ossia la possibilità per il privato di contraddire agli assunti dell'amministrazione⁵².

Da qui, però, il primo ordine di questioni.

Nel procedimento amministrativo il tema del contraddittorio è strettamente connesso a quello della partecipazione. In un certo senso, si può sostenere che la partecipazione al procedimento costituisca il *genus* cui debba

⁴⁹ Ancora, G. GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, cit., pag. 64; su questi profili, si veda l'ampia motivazione della Cassazione resa nella sentenza n. 14026 del 3 agosto 2012.

⁵⁰ S. COGNETTI, *Quantità e qualità della partecipazione. Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, Milano, 2000, pag. 8 ss.; M. CLARICH, *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, in *Dir. amm.*, 2004, pag. 59; A. SCOGNAMIGLIO, *Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo*, Milano 2004, *passim*; F. PUGLIESE, *Il contraddittorio nel procedimento*, in *Il procedimento amministrativo fra riforma legislative e trasformazione dell'Amministrazione* (a cura di F. Trimarchi), Milano, 1990, *passim*.

⁵¹ In dottrina, M. C. ROMANO, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, in *L'azione amministrativa* (a cura di A. Romano), Torino, 2016, pag. 291.

⁵² Così, Cons. St., Ad. Plen., n. 14 del 15 settembre 1999;

essere ricondotta la *species* contraddittorio⁵³. Sennonché, la partecipazione al procedimento non implica per ciò solo un momento di contrapposizione, *rectius* un contraddittorio, tra amministrazione e privato. La partecipazione, infatti, può limitarsi alla sola comunicazione di avvio del procedimento, senza che vi sia un confronto tra le diverse posizioni delle parti predette. Un vero e proprio contraddittorio – come si vedrà nel prosieguo - esige un *quid pluris*.

A questo proposito, va osservato che l'identificazione degli istituti che possono essere ricondotti alla più ampia categoria della partecipazione all'attività amministrativa passa per una verifica in ordine alla struttura e alla funzione di questi ultimi⁵⁴. Al di là del mero dato terminologico occorre verificare, sul piano sistematico, quali ipotesi consentano al privato di completare ed integrare l'attività della pubblica amministrazione e quali, invece, di condizionarne l'attività⁵⁵. Questo per dire che, in ambito amministrativo, la partecipazione può essere letta in una duplice prospettiva, da una parte nell'interesse dell'amministrato, dall'altra invece nell'interesse dell'Amministrazione. Più precisamente, in detto ambito, vengono in rilievo due distinte tipologie di relazione: quella di contrapposizione e quella collaborativa⁵⁶. Nel primo senso, l'intervento del privato si caratterizza in termini difensivi, essendo ordinato ad assicurare al privato la possibilità di prendere parte al procedimento al fine di

⁵³ «...si sono spesso confusi i termini di partecipazione e di contraddittorio. La tesi che qui è sostenuta è quella di considerare il concetto di partecipazione come istituto unitario e ampio al cui interno si rintracciano modelli differenti di relazione, tra cui, appunto, quello del contraddittorio...» (F. GIGLIONI – S. LARICCIA, voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, in Enc. dir., IV, Milano, 2000); *contra* F. LEVI, *Partecipazione e organizzazione*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1977, pag. 1634 ss.

⁵⁴ La prospettiva è ben delineata da M. C. ROMANO, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, cit., pag. 286 («le norme disciplinanti la figura della "partecipazione" pongono una serie di problemi interpretativi legati alla natura ed alla funzione dell'istituto in esse previste»).

⁵⁵ F. GIGLIONI – S. LARICCIA, voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, cit.

⁵⁶ G. VIRGA, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998, pag. 107 ss.; M. NIGRO, *Il nodo della partecipazione*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1980, pag. 3165; S. FANTINI, *La partecipazione al procedimento amministrativo e le pretese partecipative*, in *Il procedimento amministrativo fra semplificazione partecipata e pubblica trasparenza* (a cura di B. Cavallo), Torino, 2000, pag. 84.

conoscere la posizione dell'amministrazione e, conseguentemente, di manifestare la propria⁵⁷. Nell'altro senso, invece, l'intervento è funzionale a consentire all'amministrazione di acquisire il materiale necessario per la formazione del proprio convincimento⁵⁸.

Da una parte, si tende a valorizzare la partecipazione in chiave difensiva, ossia la tutela della posizione giuridica del soggetto che interviene nel procedimento⁵⁹. Una lettura, questa, che attribuisce alla partecipazione una funzione di anticipazione della tutela del privato in sede procedimentale. Come osservato in dottrina detta interpretazione sconta la formulazione impiegata nel testo originario dalla "Commissione Nigro" che utilizzava il termine contraddittorio per definire l'intervento dei privati in un'ottica para-giurisdizionale⁶⁰.

Dall'altra parte, invece, viene valorizzata prevalentemente la funzione collaborativa ordinata alla migliore acquisizione dei fatti e all'individuazione degli interessi che l'amministrazione è tenuto a valutare nella fase istruttoria⁶¹. In questo senso, l'intervento del privato deve trovare spazio non tanto nella fase

⁵⁷ G. BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, 1975; M. NIGRO, *Il nodo della partecipazione*, cit., pag. 3165; G. GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, cit., pag. 64.

⁵⁸ S. COGNETTI, *Quantità e qualità della partecipazione. Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, Milano, 2000, pag. 8 ss.; M. CLARICH, *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, in *Dir. amm.*, 2004, pag. 59.

⁵⁹ M. C. ROMANO, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, cit., pag. 287

⁶⁰ La questione terminologica era stata affrontata già in sede consultiva dal Consiglio di Stato, che, chiamato ad esprimere un parere sulla bozza di disegno di legge, manifestò riserve sull'utilizzo nel titolo del capo III dell'espressione «Contraddittorio nel procedimento amministrativo». Per tale parere v. Cons. St., ad. gen., 17 febbraio 1987, n. 7, in *Il procedimento amministrativo fra le riforme legislative e trasformazioni dell'amministrazione - Atti del Convegno di Messina-Taormina, 25-26 febbraio 1988* (a cura di F. Trimarchi), Milano, 1990, 195. Dopo tale parere il Consiglio dei ministri deliberò il disegno di legge mutando il titolo del capo III in «Partecipazione al procedimento amministrativo» (si veda, F. GIGLIONI – S. LARICCIA, voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, cit.)

⁶¹ G. GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, cit., pag. 64.

della decisione, quanto piuttosto in quella istruttoria⁶². D'altro canto, l'intervento del privato in funzione collaborativa è destinato ad integrare e/o completare gli elementi di fatto e di diritto posti alla base della decisione finale.

La distinzione qui operata tra funzione collaborativa e difensiva risponde sostanzialmente ad un'esigenza di ordine classificatorio, posto che in seno al procedimento amministrativo appare difficile scindere le due funzioni⁶³. In altri termini, non è possibile stabilire con assoluta certezza se il privato interveniente stia esercitando il proprio diritto di difesa in ordine ad una determinazione dell'amministrazione oppure stia contribuendo ad integrare il materiale istruttorio per la formazione della decisione finale. Le due funzioni correlate all'intervento sono così destinate ad intrecciarsi nell'ambito del procedimento amministrativo, nel senso che il privato mediante il proprio intervento può difendersi attraverso la produzione di elementi istruttori ulteriori rispetto a quelli a disposizione della pubblica amministrazione, oppure può prestare la propria collaborazione offrendo argomentazioni di segno contrario rispetto a quelle dell'amministrazione⁶⁴.

In punto di disciplina va osservato che le norme sulla partecipazione sono contenute nel capo III della legge n. 241 del 1990 (cd. legge generale sul procedimento amministrativo). Qui, segnatamente, vengono in rilievo talune specifiche disposizioni dedicate tanto alla partecipazione (difensiva/collaborativa), quanto al contraddittorio procedimentale. In primo luogo, occorre sicuramente richiamare l'art. 7 della l. n. 241/1990 relativo alla comunicazione di avvio del procedimento. Comunicazione, questa, che deve portare a conoscenza del privato, tra gli altri elementi previsti dall'art. 8 della l.

⁶² A. SCOGNAMIGLIO, *Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo*, Milano 2004, *passim*;
M. C. ROMANO, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, cit., pag. 287

⁶³ F. GIGLIONI – S. LARICCIA, voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, cit.

⁶⁴ M. C. ROMANO, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, cit., pag. 287.

n. 241/1990, l'oggetto del procedimento⁶⁵. In questo senso, è di tutta evidenza come la comunicazione assuma una rilevanza meramente strumentale ai fini della partecipazione del privato al procedimento⁶⁶. Senza di essa, del resto, i privati non potrebbero conoscere dell'esistenza del procedimento e, conseguentemente, esercitare i propri diritti correlati alle garanzie partecipative.

Più articolato appare, invece, l'art. 10 della l. n. 241 del 1990. Qui, le parti astrattamente titolate ad intervenire nel procedimento amministrativo hanno diritto: a) di prendere visione degli atti del procedimento; b) di presentare memorie scritte e documenti, che l'amministrazione ha l'obbligo di valutare ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento.⁶⁷ La norma pone una duplice garanzia: da una parte assicura la semplice partecipazione del privato attraverso la possibilità di prendere visione degli atti del procedimento, dall'altra introduce la possibilità di instaurare un vero e proprio contraddittorio tra privato e amministrazione.

Con riferimento a quest'ultima ipotesi, l'amministrazione in ossequio al proprio interesse ad una buona decisione garantisce al privato la possibilità di contro-argomentare, mediante la produzione di memorie e/o prove (documenti) di natura contraria, avverso le pretese dell'amministrazione⁶⁸. Le memorie e i

⁶⁵ Ai sensi dell'art. 8, co. 2 della l. n. 241 del 1990 «*nella comunicazione debbono essere indicati: a) l'amministrazione competente; b) l'oggetto del procedimento promosso; c) l'ufficio e la persona responsabile del procedimento; c-bis) la data entro la quale, secondo i termini previsti dall'articolo 2, commi 2 o 3, deve concludersi il procedimento e i rimedi esperibili in caso di inerzia dell'amministrazione; c-ter) nei procedimenti ad iniziativa di parte, la data di presentazione della relativa istanza; d) l'ufficio in cui si può prendere visione degli atti*»

⁶⁶ F. SAITTA, *Gli artt. 7 e 8 della legge n. 241 del 1990 al vaglio della giurisprudenza: «contraddittorio» o «partecipazione»?*, in *Nuove autonomie*, 1995, pag. 261 ss.

⁶⁷ M. C. ROMANO, *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in *L'azione amministrativa* (a cura di A. Romano), Torino, 2016, pag. 372 ss.; E. FREDIANI, *Partecipazione procedimentale, contraddittorio e comunicazione: dal deposito di memorie scritte e documenti al "preavviso di rigetto"*, in *Dir. amm.*, 2005, IV, pag. 1003; G. BARONE, *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, 1969; G. BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, cit.;

⁶⁸ E. FREDIANI, *Partecipazione procedimentale, contraddittorio e comunicazione: dal deposito di memorie scritte e documenti al "preavviso di rigetto"*, cit., pag. 1003.

documenti così presentati debbono essere puntualmente valutati dall'amministrazione. La produzione prima e l'obbligo di valutazione poi sono ispirate chiaramente ad una logica di contraddittorio tra privato e amministrazione⁶⁹. Del resto, gli elementi adottati dal privato debbono essere debitamente valutati dall'amministrazione, nel senso che quest'ultima deve operare un effettivo vaglio critico di detti elementi, ossia fornire le argomentazioni logico – giuridiche a sostegno dell'eventuale scelta di disattendere le ragioni del privato.

La figura del contraddittorio procedimentale emerge anche nell'ambito della previsione di cui all'art. 10-*bis* della l. n. 241 del 1990⁷⁰. Nei procedimenti ad istanza di parte il responsabile del procedimento o l'autorità competente, prima della formale adozione di un provvedimento negativo, comunica tempestivamente agli istanti i motivi che ostano all'accoglimento della domanda. Di qui, il termine di dieci giorni dal ricevimento della comunicazione, per la presentazione di osservazioni, eventualmente corredate da documenti. Dell'eventuale mancato accoglimento di tali osservazioni deve essere data ragione nella motivazione del provvedimento finale. Anche qui, la logica è quella propria del contraddittorio, nel senso che al privato viene garantita la possibilità di controdedurre alla determinazione dell'amministrazione, mentre a

⁶⁹ «... la partecipazione al procedimento appare in più punti ispirata ai principi e alle procedure processuali (evidenziando gli elementi di legittimazione dei soggetti intervenienti, rapporti fra procedimento e processo, procedura di contraddittorio, la presentazione di memorie)» (così, F. GIGLIONI – S. LARICCIA, voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, cit.)

⁷⁰ In merito al senso e alla portata della previsione citata, P. LAZZARA, *La comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza*, in *L'azione amministrativa* (a cura di A. Romano), Torino, 2016, pag. 382 ss.; E. FREDIANI, *Partecipazione procedimentale, contraddittorio e comunicazione: dal deposito di memorie scritte e documenti al "preavviso di rigetto"*, cit., pag. 1003; D. VAIANO, *Preavviso di rigetto e principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo*, in *Le riforme della L. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità e amministrazione di risultato* (a cura di L.R. Perfetti), Padova, 2008, pag. 43 ss.; S. COGNETTI, *Quantità e qualità della partecipazione. Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, cit., pag. 8 ss.

quest'ultima viene richiesto di valutare le ragioni del privato e di fornire un'adeguata motivazione in ordine all'eventuale decisione di disattenderle.

Da quanto precede sembra venire in rilievo un ulteriore importante distinguo tra il concetto di partecipazione e quello proprio di contraddittorio. Sebbene si possa riconoscere una sorta di identità funzionale, ancorché parziale, tra i due istituti laddove la partecipazione venga letta in chiave difensiva, va detto che il diritto di difesa del privato nel procedimento amministrativo comporta specifiche modalità di attuazione a seconda dell'istituto cui detto diritto viene accostato. Se il diritto di difesa viene attuato mediante il contraddittorio, si dovrà assicurare: i) la possibilità per il privato di esporre le proprie ragioni prima che la determinazione dell'amministrazione venga definitivamente assunta e ii) l'obbligo per l'Amministrazione di valutare le ragioni suddette. Lo stesso legislatore ha precisato che il diritto di prendere parte al procedimento ai sensi dell'art. 10 della l. n. 241 del 1990 deve essere esercitato prima «*che il procedimento stesso non sia già concluso*»⁷¹.

Di contro, se il diritto di difesa trova attuazione attraverso forme di partecipazione-difensiva, ciò che deve essere garantito è la sola possibilità per il privato di prendere parte al procedimento (comunicazione di avvio del procedimento) mediante l'esercizio di diritti che gli possano consentire di conoscere la posizione dell'amministrazione rispetto ad una determinata vicenda (accesso/visione degli atti del procedimento)⁷². Così argomentando, si delinea in maniera evidente la differenza strutturale e per certi versi anche funzionale tra gli istituti sopra descritti. Invero, nella prospettiva *supra* tracciata la

⁷¹ Si veda l'art. 5 del D.M. n. 227 del 12 gennaio 1995

⁷² Quanto detto sembra emergere dai lavori preparatori relativi alla l. n. 241 del 1990 del 19 novembre 1987 - atto n. 1913 («*le norme del capo III introducono nuove regole in tema procedimento amministrativo, nella duplice ottica di assicurare una più ampia informazione degli interessati e di consentire la partecipazione al procedimento...*»).

partecipazione, ancorché concepita per assicurare l'esercizio del diritto di difesa del privato nel procedimento, sembra essere, in qualche modo, prodromica a garantire l'eventuale e successivo contraddittorio tra amministrazione e privato. Senza la previsione di quelle forme di partecipazione non ci potrebbe essere, o comunque, sarebbe fortemente ostacolata la possibilità di un contraddittorio tra privato e amministrazione. Del resto, in assenza della comunicazione di avvio del procedimento ovvero della possibilità di visionare i relativi atti, il privato non sarebbe messo nelle condizioni di presentare memorie o documenti attinenti all'oggetto del procedimento, ossia di instaurare il contraddittorio.

Di qui, allora, l'irriducibilità logico – sistematica del contraddittorio alla partecipazione cd. difensiva. La figura del contraddittorio procedimentale appare così autonoma e distinta rispetto a quella della partecipazione del privato al procedimento. Insomma, il contraddittorio nell'ambito del procedimento assume una valenza tecnica precisa, nel senso che i connotati e le caratteristiche strutturali e funzionali che emergono dalla disciplina del procedimento amministrativo debbono essere interpretate come un vero e proprio riconoscimento di un modello amministrativo di contraddittorio⁷³.

Infine, va segnalato che la disciplina del procedimento amministrativo accanto alle predette forme di partecipazione e di contraddittorio contempla una sorta di contraddittorio di matrice negoziale⁷⁴. Difatti, ai sensi dell'art. 11, co. 1 della

⁷³ In dottrina, per considerazioni simili, F. SAITTA, *Gli artt. 7 e 8 della legge n. 241 del 1990 al vaglio della giurisprudenza: «contraddittorio» o «partecipazione?»*, cit., pag. 261 ss.; R. VILLATA – G. SALA, voce *Procedimento amministrativo*, cit., pag. 598 ss. («in questo quadro assumeva un preciso e condizionante significato la distinzione, quanto all'intervento del privato nel procedimento, tra contraddittorio e partecipazione: il primo concepito quale strumento di garanzia nei pochi procedimenti nei quali si ritenevano sussistenti ragioni di tutela dell'interesse del singolo, la seconda strumento di conoscenza ritenuto in via generale non necessario perché poco funzionale (potendo risultare motivo di intralcio), all'esercizio del potere»)

⁷⁴ Ampiamente sul tema, F. GIGLIONI – S. LARICCIA, voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, cit.; R. BINDI, *Modelli tradizionali e modelli convenzionali per la partecipazione del privato all'esercizio di attività istituzionalmente attuate dalla pubblica amministrazione*, in *Studi in memoria di V. Bachelet*, I, Milano, 1987, pag. 139 ss.

l. n. 241 del 1990 «*in accoglimento di osservazioni e proposte presentate a norma dell'articolo 10, l'amministrazione procedente può concludere [...] accordi con gli interessati al fine di determinare il contenuto discrezionale del provvedimento finale ovvero in sostituzione di questo*». Ebbene, la presentazione di memorie e/o documenti ai sensi dell'art. 10, co. 1, lett. b) della l. 241 del 1990, anziché imporre un obbligo di valutazione in capo all'amministrazione, può determinare, a talune condizioni⁷⁵, l'avvio di una fase negoziale volta alla definizione di un accordo quale atto conclusivo del procedimento. Così ragionando, il contraddittorio assume una valenza marcatamente negoziale, nel senso che il confronto tra amministrazione e privato è ordinato, non tanto ad assicurare il diritto di difesa del privato rispetto la determinazione dell'amministrazione, quanto piuttosto a determinare direttamente il contenuto, in tutto in parte, dell'atto finale⁷⁶.

IL MODELLO EUROPEO DI CONTRADDITTORIO

5. Il contraddittorio come fase contenziosa dei procedimenti amministrativi europei

Nell'ordinamento dell'Unione europea l'istituto del contraddittorio trova una propria ed articolata disciplina. In particolare, il contraddittorio viene espressamente riconosciuto in seno alla disciplina dedicata al procedimento amministrativo comunitario in materia antitrust⁷⁷. Qui, il contraddittorio viene comunemente ricondotto al diritto ad essere sentiti/ascoltati. Già con i primi

⁷⁵ Dette condizioni si desumono dall'art. 11, co. 1 della l. n. 241 del 1990, per cui «...l'amministrazione procedente può concludere, senza pregiudizio dei diritti dei terzi, e in ogni caso nel perseguimento del pubblico interesse, accordi con gli interessati...».

⁷⁶ S. GIACHETTI, *Gli accordi dell'art. 11 della legge n. 241 del 1990 tra realtà virtuale e realtà reale*, in *Dir. proc. amm.*, 1997.

⁷⁷ Regolamento CEE n. 17 del 26 febbraio 1962 (*"Primo regolamento d'applicazione degli articoli 58 e 86 del Trattato"*); Regolamento n. 99/63/CEE del 25 luglio 1963 relativo alle audizioni previste all'art. 19, par. 1 e 2 del Regolamento CEE n. 17 del 26 febbraio 1962; da ultimo, Regolamento CE n. 1/2003 del 16 dicembre 2002 e Regolamento CE n. 773/2004 della Commissione del 7 aprile 2004 relativo ai procedimenti svolti dalla Commissione a norma degli articoli 81 e 82 del Trattato CE.

Regolamenti d'applicazione della Commissione relativi agli artt. 85 e 86 del Trattato della Comunità economica europea si assicurava «*in ossequio ai diritti fondamentali della difesa*» il diritto delle imprese «*a manifestare, a conclusione dell'istruzione, il proprio punto di vista su tutti gli addebiti che la Commissione intende[va] loro contestare nelle sue decisioni*»⁷⁸. A questo proposito, il Legislatore europeo fissava specifiche modalità di attuazione della fase di contraddittorio, segnatamente, ai sensi dell'art. 2, par. 1 e 4 del Regolamento n. 99/63/CEE «*la Commissione comunica per iscritto alle imprese e associazioni di imprese gli addebiti che essa loro contesta. Nel comunicare gli addebiti la Commissione fissa un termine entro il quale le imprese e associazioni di imprese possono manifestare il proprio punto di vista*». Inoltre, la disciplina europea qui richiamata si occupava anche di definire puntualmente l'oggetto del contraddittorio, nel senso che ai sensi dell'art. 3, par. 1, 2 e 3 del Regolamento n. 99/63/CEE «*le imprese e associazioni di imprese manifestano, per iscritto e nel termine fissato, il proprio punto di vista sugli addebiti loro contestati [in particolare] nelle osservazioni scritte esse possono esporre tutti gli argomenti utili per la loro difesa [oltre] allegare tutti i documenti utili per fornire la prova dei fatti esposti*»⁷⁹. In questo senso, anche il Regolamento più recente in materia di procedimento antitrust conferma la necessità di un contraddittorio preventivo attuato con le modalità predette⁸⁰.

Sebbene vi sia una vera e propria identità terminologica con l'istituto del contraddittorio procedimentale disciplinato a livello nazionale, va subito detto che il contraddittorio di matrice europea presenta caratteristiche strutturali e

⁷⁸ Considerando n. 3 del Regolamento n. 99/63/CEE del 25 luglio 1963.

⁷⁹ G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, Napoli 2008, pag. 133 ss.; A.M. CALAMIA, *La nuova disciplina della concorrenza nel diritto comunitario*, Milano, 2004, pag. 89 ss.

⁸⁰ Si veda l'art. 11 del Regolamento CE n. 773/2004 della Commissione del 7 aprile 2004 rubricato «*Diritto ad essere sentiti*».

funzionali affatto peculiari ⁸¹. *Prima facie*, si potrebbe sostenere che la configurazione europea del contraddittorio si distingue dalla nozione di contraddittorio accolta a livello nazionale, in ambito amministrativo, per un contenuto sicuramente diverso e più ampio⁸².

Tanto premesso, s'impone una precisazione di ordine metodologico, per stabilire il corretto approccio ricostruttivo del modello europeo di contraddittorio. Come già anticipato, il contraddittorio di matrice europea sembra integrare una nozione autonoma e distinta rispetto a quella nazionale ritraibile dalla l. n. 241/1990⁸³. Del resto, come noto, l'ordinamento dell'Unione europea costituisce un sistema giuridico autonomo per fonti e criteri interpretativi⁸⁴. Occorre, quindi, attribuire ai concetti giuridici del diritto europeo un significato autonomo, non mutuabile dagli ordinamenti nazionali ⁸⁵. Per stabilire il senso e la portata di una disposizione di diritto europeo, che non comporti alcun rinvio espresso al diritto degli Stati membri, occorre normalmente trovare un'interpretazione autonoma ed uniforme, da ricercarsi tenendo conto del contesto e dell'obiettivo perseguito dalla disposizione stessa. Ovviamente la ricostruzione di taluni istituti giuridici europei non può prescindere dall'impiego delle categorie giuridico - formali nazionali, dal momento che alcune di queste preesistono allo stesso ordinamento europeo⁸⁶. Quello che non può essere ricostruito alla stregua delle categorie nazionali è la struttura normativa dell'istituto, che va letta e studiata sempre e comunque

⁸¹ Nel senso indicato, S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, in "Riv. it. dir. pubbl. comunit.", fasc. 3-4, 2007, pag. 641.

⁸² Di questo avviso, M. CLARICH, *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, cit., pag. 59.

⁸³ *Ibidem*

⁸⁴ G. TESAURO, *Diritto dell'Unione europea*, Padova, 2012.

⁸⁵ P. BIAVATI, *Diritto processuale dell'Unione europea*, Milano, 2009, pag. 34 ss.

⁸⁶ *Ibidem*

tenendo conto dell'autonomia del sistema in cui opera⁸⁷. Ecco allora che, il modello di attuazione del contraddittorio nei procedimenti amministrativi europei deve essere analizzato in ossequio ai canoni ermeneutici dell'ordinamento europeo⁸⁸. Nella prospettiva delineata, il contraddittorio deve essere inteso, ancora una volta, in senso tecnico, come espressione del diritto di difesa garantito dalla disciplina europea antitrust, secondo un modello proprio e diverso rispetto agli omologhi nazionali⁸⁹.

5.1. (Segue) da regola speciale per il procedimento comunitario antitrust a principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea

Nell'ambito dei procedimenti amministrativi dinanzi alla Commissione europea i primi espliciti riferimenti alla regola del contraddittorio si rinvennero nel settore antitrust⁹⁰. Qui, il contraddittorio assumeva la valenza di vera e propria regola del procedimento, la cui applicazione risultava strettamente connessa alle condizioni e ai limiti fissati dalla disciplina positiva. Detto altrimenti, il contraddittorio tornava applicabile ai soli procedimenti in materia

⁸⁷ «così - ma non sono che esempi - la nozione di onere della prova o di principio dispositivo sono strumenti concettuali idonei a studiare qualsiasi processo (nazionale o comunitario, civile o amministrativo) benché nei singoli contesti tali nozioni possano trovare rispondenza diversa nelle soluzioni adottate dai legislatori» (P. BIAVATI, *Diritto processuale dell'Unione europea*, cit., pag. 37)

⁸⁸ CGUE Sentenza del 23 ottobre 1974, *Transocean Marine Paint Association c. Commissione delle CE*, C-17/74, in Racc., 1974, pag. 1063

⁸⁹ Si vedano le considerazioni svolte da S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, cit., pag. 641 «lo studio ha evidenziato il carattere complesso del sistema amministrativo europeo istituito per singolo settore con una varietà di principi organizzativi e procedurali di difficile coordinamento nell'attuazione, regole che però inevitabilmente si inseriscono negli ordinamenti nazionali; di conseguenza, il procedimento comunitario rappresenta un modello per l'attività amministrativa e per l'organizzazione delle funzioni, con il fine dell'integrazione delle amministrazioni».

⁹⁰ La materia è stata ampiamente trattata G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 74; A.M. CALAMIA, *La nuova disciplina della concorrenza nel diritto comunitario*, cit., pag. 89 ss.

antitrust, secondo le precise modalità stabilite dal regolamento della Commissione⁹¹.

Con l'ampliamento dei poteri decisorii della Commissione europea in settori ulteriori rispetto a quello antitrust (ad esempio in materia di aiuti di stato, di fondi europei, ecc...), la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea ha avvertito l'esigenza di estendere l'applicazione del contraddittorio anche a questi ulteriori settori⁹². In assenza di disposizioni dedicate al contraddittorio anche in questi ulteriori settori, la CGUE ha ritenuto esistente nell'ambito dell'ordinamento europeo una norma generale, secondo cui «*qualora i provvedimenti della pubblica autorità ledano in maniera sensibile gli interessi dei destinatari, questi ultimi devono essere messi in grado di presentare tempestivamente le loro difese*»⁹³. Con una conclusione siffatta la CGUE ha elevato la regola del contraddittorio a principio generale dell'ordinamento europeo, che deve essere osservato in tutti i procedimenti europei aventi natura amministrativa⁹⁴.

Su queste premesse, si è innestato il percorso evolutivo del contraddittorio in seno ai procedimenti amministrativi europei. Il contraddittorio da regola speciale applicabile ai soli procedimenti antitrust è divenuto principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea, assicurando così l'applicazione

⁹¹ Il riferimento è al Regolamento CE n. 773/2004 della Commissione del 7 aprile 2004 relativo ai procedimenti svolti dalla Commissione a norma degli articoli 81 e 82 del Trattato CE.

⁹² G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 75.

⁹³ In questo senso, appare chiara CGUE Sentenza del 23 ottobre 1974, *Transocean Marine Paint Association c. Commissione delle CE*, C-17/74, punto 15, in Racc., 1974, pag. 1063.

⁹⁴ CGUE Sentenza del 13 febbraio 1979, *Hoffmann-La Roche e a. c. Commissione delle CE*, C-85/76, punto 91, in Racc., 1979, pag. 461; Sentenza del 10 marzo 1992, *Shell International Chemical Company Ltd. c. Commissione delle CE*, T-11/89, punto 39, in Racc., 1992, pag. 757; Sentenza del 18 dicembre 1992, *Cimenteries CBR SA e a. c. Commissione delle CE*, cause riunite T-10/92, 12/92, 15/92, punti 38 e 39, in Racc., 1992, pag. 2667; Sentenza del 29 giugno 1995, *Imperial Chemical Industries Plc (ICI) c. Commissione delle CE*, T-36/91, punto 69, in Racc., 1995, pag. 1847; Sentenza del 11 luglio 1996, *Metropole Television SA e a. c. Commissione delle CE*, cause riunite T-528/93, 542/93, 543/93, punto 93, in Racc., 1996, pag. 649.

dell'istituto in numerosi altri procedimenti amministrativi anche in assenza di una specifica norma dedicata⁹⁵. Ovviamente la natura di principio, e non di regola vera e propria, non consentiva ai privati di invocare direttamente la violazione del contraddittorio procedimentale. Come tale, del resto, il principio si pone semplicemente come parametro interpretativo delle disposizioni europee⁹⁶.

Dal momento che la portata del principio del contraddittorio è chiara, va allora stabilito quale sia il suo contenuto. In altri termini, occorre determinare attraverso quali forme e modalità procedurali esso si realizzi. In questo senso, la giurisprudenza della CGUE si è preoccupata di precisare che l'effettività del contraddittorio presuppone il diritto ad essere informati degli addebiti mossi dall'autorità procedente. In particolare, quest'ultimo richiede che le parti abbiano conoscenza dei documenti e, più in generale, delle informazioni su cui l'amministrazione intende fondare la sua decisione finale. Solo in tal modo si potrà far valere in modo efficace il proprio diritto al contraddittorio⁹⁷.

⁹⁵ In particolare, sono stati interessanti da questa evoluzione i procedimenti di recupero in materia di aiuti di stato e di fondi europei (CGUE Sentenza del 8 maggio 2008, *Ferriere Nord S.p.a. c. Commissione delle CE*, C-49/05, punti 23 e 24, in Racc., 2008, pag. 68; CGUE sentenza del 10 luglio 1986, *Meura*, C-234/84, *Belgio c. Commissione*, in Racc., pag. 2263; CGUE sentenza del 10 luglio 1986, *Boch*, causa 40/85, *Belgio c. Commissione*, in Racc., pag. 2321; CGUE sentenza del 21 settembre 1989, cause riunite C-46/87 e 227/88, *Hoechst c. Commissione*, in Racc., pag. 2859; CGUE sentenza del 14 febbraio 1990, cosiddetta *Boussac Saint Frères*, C-301/87, *Francia c. Commissione*, in Racc., pag. I-307; CGUE sentenza del 21 marzo 1990, *Tubemeuse*, C-142/87, *Belgio c. Commissione*, in Racc., pag. I-959; CGUE sentenza del 12 febbraio 1992, cause riunite C-48/90 e C-66/90, *Paesi Bassi e a. c. Commissione, Race*, in Racc., pag. I-565; CGUE Sentenza del 29 gennaio 1998, *Repubblica Ellenica c. Commissione delle CE*, C- 61/95, in Racc., 1998, pag. 207; CGUE Sentenza del 6 dicembre 1994, *Lisrestal e a. c. Commissione delle CE*, T-450/93, punto 41, in Racc., 1994, pag. 1177.

⁹⁶ G. DI FEDERICO, voce *Carta dei diritti fondamentali*, in Treccani.it, 2014.

⁹⁷ CGUE Sentenza del 29 giugno 1994, *Fiskano AB. c. Commissione delle CE*, C-135/92, punto 41, in Racc., 1994, pag. 2885; in dottrina, K. LENAERTS – J. VANHAMME, *Procedural rights of private parties in the Community administrative process*, in *Common Market Law Review*, 1997, pag. 531 ss.; W. VAN GERVEN, *Of rights, remedies and procedures*, in *Common Market Law Review*, 2000, pag. 501 ss.

Si delinea così, un primo aspetto contenutistico del contraddittorio che attiene alla fase in cui detto principio/diritto deve essere garantito: il contraddittorio trova la sua attuazione nella fase contenziosa ossia nel momento che separa l'istruttoria dall'adozione della decisione finale⁹⁸. Questo significa che le parti interessate hanno diritto a ricevere una comunicazione degli addebiti, debbono poter accedere al fascicolo della commissione, nonché possono presentare le proprie osservazioni scritte in merito alle contestazioni formulate nei loro confronti⁹⁹.

Da quanto sopra emerge un ulteriore tratto qualificante del contraddittorio di matrice europea, ossia la comunicazione degli addebiti; comunicazione che rappresenta la garanzia principale di detto diritto/principio¹⁰⁰. A questo proposito, le regole fondamentali in materia sono dettate dal Regolamento n. 773/04. Qui vengono indicati il momento in cui tale comunicazione deve essere inviata, il suo contenuto e la sua funzione¹⁰¹. Senonché, la nozione di addebiti non è in alcun modo chiaramente definita, pertanto occorre esaminarla alla luce del sistema e degli obiettivi di tale regolamento¹⁰². L'obiettivo del regolamento è chiaro: assicurare la regolarità del procedimento attraverso un dialogo aperto tra Commissione e controparte circa l'oggetto della decisione, prima che questa venga adottata¹⁰³. Così ragionando,

⁹⁸ G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 279.

⁹⁹ Osserva giustamente G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 283 che «se dovesse realizzarsi una separazione dell'organo inquirente da quello giudicante, questa fase si svolgerebbe secondo le regole imposte dal modello accusatorio, tipico del processo, e non secondo la logica del principio inquisitorio, che governa invece il procedimento amministrativo».

¹⁰⁰ CGUE Sentenza del 14 luglio 1972, *ACNA c. Commissione delle CE*, C-57/69, in Racc., 1972, pag. 933.

¹⁰¹ Considerando n. 10 del Regolamento CE n. 773/2004 della Commissione del 7 aprile 2004 «allo scopo di salvaguardare i diritti della difesa delle imprese, la Commissione deve attribuire alle parti interessate il diritto di essere sentite prima di prendere una decisione».

¹⁰² CGUE Sentenza del 23 ottobre 1974, *Transocean Marine Paint Association c. Commissione delle CE*, C-17/74, in Racc., 1974, pag. 1063.

¹⁰³ *Ibidem*

per addebito si deve intendere l'informazione dei fatti materiali che vengono contestati, nonché la relativa qualificazione giuridica. Questo per dire che, la comunicazione deve essere redatta «in termini che, per quanto sommari, siano sufficientemente chiari per consentire agli interessati di prendere atto dei comportamenti di cui la commissione fa loro carico»¹⁰⁴ La comunicazione degli addebiti appare così funzionale a porre le parti interessate in grado di predisporre adeguatamente la propria difesa prima che la Commissione adotti una decisione definitiva¹⁰⁵. La comunicazione degli addebiti, invero, costituisce un atto meramente preparatorio, inidoneo di per sé solo ad incidere sulla sfera giuridica dei destinatari. Nondimeno, le irregolarità che colpiscono la comunicazione potranno essere fatte valere solo in sede di ricorso avverso la decisione finale¹⁰⁶ Detto altrimenti: la comunicazione degli addebiti non costituisce una decisione in senso giuridico, posto che non incide sulla situazione degli interessati, in quanto rappresenta semplicemente una fase in una procedura ininterrotta¹⁰⁷.

In definitiva, l'attuazione del principio del contraddittorio implica per l'amministrazione l'assolvimento di una serie precisa di obblighi: i) che l'informazione alle parti circa gli addebiti contestati sia il più possibile esatta; ii) la precisa enunciazione dei fatti contestati; iii) la necessaria corrispondenza tra il fatto contestato e quello accertato con il divieto per l'amministrazione di motivare

¹⁰⁴ CGUE Sentenza del 4 luglio 1963, *Repubblica Federale Germania c. Commissione delle CE*, C-17/74, in Racc., 1963, pag. 131.

¹⁰⁵ G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 292 ss.

¹⁰⁶ CGUE Sentenza del 17 novembre 1987, *British-American Tobacco Company Ltd e R. J. Reynolds Industries Inc c. Commissione delle CE*, cause riunite C-142/84 e 156/84, in Racc., 1987, pag. 4487; CGUE Sentenza del 11 novembre 1981, *International Business Machines Corporation c. Commissione delle CE*, cause riunite C-60/81, in Racc., 1981, pag. 2639; CGUE Sentenza del 23 febbraio 1994, *Groupement des cartes bancaires "CB" e Europay International SA c. Commissione delle CE*, cause riunite T-39/92 e 40/92, in Racc., 1994, pag. 49; CGUE Sentenza del 8 luglio 2004, *Corus UK Ltd, già British Steel plc c. Commissione delle CE*, T-48/00, in Racc., 2004, pag. 2325.

¹⁰⁷ G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 300.

la decisione finale riguardo a fatti diversi rispetto a quelli già contestati¹⁰⁸. Ebbene, la corretta attuazione del contraddittorio presuppone che la comunicazione degli addebiti soddisfi i requisiti di precisione e di specificazione dei fatti, nonché indichi il termine per la presentazione di memorie difensive. Di contro, le modalità di attuazione del contraddittorio non potrebbero superare il vaglio di effettività, posto che il privato non potrebbe illustrare pienamente le proprie difese stante la genericità delle contestazioni.

Questa prima tappa del percorso evolutivo del contraddittorio registra un importante cambiamento della natura giuridica dell'istituto: da regola speciale per i procedimenti antitrust a principio generale dell'ordinamento europeo. Il riconoscimento del rango di principio ha imposto alle Autorità procedenti di applicare il contraddittorio anche in assenza di una norma espressa. L'assenza di una norma dedicata ha sollevato, però, non pochi dubbi in ordine alle modalità applicative del principio. Tuttavia, il problema è stato superato facendo ricorso all'esperienza maturata in seno ai procedimenti antitrust, che ha permesso all'interprete di stabilire con maggiore certezza quali fossero le modalità di attuazione del principio, assicurando così l'effettività di quest'ultimo.

¹⁰⁸ Le modalità di esercizio del diritto ad essere sentiti sono puntualmente disciplinate al capo V, art. 10 del Regolamento CE n. 773/2004 della Commissione del 7 aprile 2004 dedicato alla "comunicazione degli addebiti e risposte delle parti". La Commissione informa per iscritto le parti interessate sugli addebiti mossi nei loro confronti. La comunicazione degli addebiti è notificata ad ognuna di esse. Nelle loro osservazioni scritte le parti possono esporre tutti i fatti loro noti che siano rilevanti per la difesa contro gli addebiti mossi dalla Commissione. Esse allegano gli eventuali documenti idonei a comprovare i fatti esposti (così l'art. 10, par. 1 e 3 del Regolamento CE n. 773/2004 della Commissione del 7 aprile 2004); la giurisprudenza della CGUE sul punto è vasta, tra queste si segnala, CGUE Sentenza del 11 novembre 1981, *International Business Machines Corporation c. Commissione delle CE*, cause riunite C-60/81, in Racc., 1981, pag. 2639; CGUE Sentenza del 10 gennaio 2002, *Gerry Plant e a.c. Commissione delle CE*, C-480/99, in Racc., 2002, pag. 265;

5.2. (Segue) da principio generale dell'ordinamento dell'Unione europea a regola generale per i procedimenti amministrativi comunitari: la "formalizzazione" del contraddittorio nel diritto ad una buona amministrazione.

Con l'avvento della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea il contraddittorio ha subito un'ulteriore ed importante evoluzione. L'art. 41 della CDFUE ha codificato il diritto ad una buona amministrazione, segnatamente «il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio»¹⁰⁹. In dottrina il termine "buona amministrazione" viene normalmente impiegato per individuare «uno standard comportamentale teso ad assicurare la trasparenza, la pubblicità la natura partecipativa del procedimento amministrativo»¹¹⁰. Si tratta di una nozione ampia in grado di ricomprendere il principio di legalità, di certezza del diritto, di proporzionalità e del contraddittorio. Sennonché, anche a fronte di una nozione pressoché univoca, il contenuto e la portata del diritto ad una buona amministrazione non appaiono

¹⁰⁹ In dottrina, SANTINI, *Diritto ad una buona amministrazione: la prima applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Giur. it.*, 2002, pag. 1792 ss.; G. SCALA, *L'emergere della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in *Giur. it.*, 2002, pag. 250 ss.; R. ROLLI, *Integrazione amministrativa e buona amministrazione alla luce della Carta di Nizza*, in *Il trattato costituzionale nel processo di integrazione europea* (a cura di) M. Scudiero, Napoli, 2005, II, pag. 1055 ss.; con riguardo alla materia tributaria si veda, M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, pag. 11; M. P. CHITI, *Diritto Amministrativo europeo*, Milano, 2011, pag. 474 ss.; S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, cit., pag. 641; R. CARANTA, *Voce Procedimento amministrativo in diritto comparato*, in *Dig. Pubbl.*, XI, Torino, pag. 609 ss.; A. GIUFFRIDA, *Il "diritto" ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino, 2012, pag. 55 ss.; V. RAPELLI, *Il diritto ad una buona amministrazione comunitaria*, Torino, 2004, pag. 37 ss.; A. SERIO, *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2008, pag. 237 ss.; ID, *Il principio di buona amministrazione procedurale – Contributo allo studio del buon andamento nel contesto europeo*, Napoli, 2008, *passim*; S. RICCI, *La "buona amministrazione": ordinamento comunitario e ordinamento nazionale*, Torino, 2005, *passim*; E. PICOZZA, *Diritto amministrativo e diritto comunitario*, Torino, 1997; F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo* (a cura di M.P. Chiti – G. Greco), I, Milano, 2007, pag. 49 ss.; D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2005, pag. 819 ss.

¹¹⁰ G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 93.

così chiari. Dalla lettura dell'art. 41, par. 2, lett. a) della CDFUE non si comprende quale sia il contenuto, *rectius* l'interesse perseguito, con la previsione in argomento. Quello che ci si deve domandare è se la possibilità di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio debba essere ricondotta al diritto/principio al contraddittorio oppure ad una semplice forma di partecipazione al procedimento amministrativo.

Alla stregua del percorso evolutivo tracciato, nonché e soprattutto del tenore della norma di cui all'art. 41, par. 2, lett. a) della CDFUE sembra chiaro che la possibilità di essere ascoltati sopra descritta debba essere ricondotta a quel diritto al contraddittorio affermatosi già negli anni 60 con i primi regolamenti in materia di procedimento antitrust; divenuto poi grazie al contributo interpretativo della CGUE principio generale dell'ordinamento europeo¹¹¹. Quanto detto trova puntuale conferma nelle spiegazioni relative alla CDFUE, secondo le quali il diritto ad buona amministrazione costituisce la "positivizzazione" di quel principio generale al contraddittorio statuito dalla giurisprudenza della CGUE¹¹². Non a caso, le pronunce richiamate dalle spiegazioni predette fanno esplicito riferimento al diritto ad essere sentiti, ossia al contraddittorio quale espressione del più generale diritto di difesa¹¹³. Ed anche l'interpretazione della CGUE è così orientata, nel senso che il diritto al

¹¹¹ CGUE Sentenza del 13 febbraio 1979, *Hoffmann-La Roche e a. c. Commissione delle CE*, C-85/76, punto 91, in Racc., 1979, pag. 461; CGUE Sentenza del 23 ottobre 1974, *Transocean Marine Paint Association c. Commissione delle CE*, C-17/74, in Racc., 1974, pag. 1063.

¹¹² «Article 41 is based on the existence of the Union as subject to the rule of law whose characteristics were developed in the case-law which enshrined inter alia good administration as a general principle of law» [Explanations relating to the Charter of fundamental rights on article 41 – right to good administration (2007/C 303/02)].

¹¹³ «Il diritto ad essere sentiti in un procedimento amministrativo del genere esige che l'interessato, proprio nel corso del procedimento che si svolge dinanzi alla Commissione, sia in grado di prendere posizione e di far conoscere la sua opinione sulla rilevanza dei fatti nonché eventualmente sui documenti presi in considerazione dall'istituzione comunitaria» (CGUE sentenza del 21 novembre 1991, *Hauptzollamt München-Mitte*, C-269/90, punto 25)

contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 par. 2, lett. a) di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione¹¹⁴. Una ricostruzione siffatta pone in rilievo un'evidente forzatura concettuale, nel senso che non si comprende come il diritto al contraddittorio possa conciliarsi con il diritto ad una buona amministrazione. Del resto, il diritto al contraddittorio – nella sua accezione più tradizionale - sottende un interesse del privato a difendersi dalla pretesa dell'amministrazione, mentre il diritto ad una buona amministrazione un interesse pubblico alla formazione di una decisione legittima e fondata. Sicché l'inclusione del diritto al contraddittorio nel novero dei diritti ad una buona amministrazione si potrebbe giustificare facendo ricorso ad una categoria del diritto amministrativo nazionale: quella dell'interesse legittimo strumentale. La teoria dell'interesse strumentale alla legittimità dell'azione amministrativa, implica la configurazione di detto interesse come pretesa del privato a che l'amministrazione si comporti legittimamente¹¹⁵. Così argomentando, la teoria dell'interesse strumentale sembrerebbe conciliare tanto la posizione del privato quanto quella dell'amministrazione mediante l'adozione di un atto legittimo/fondato ovvero la rinuncia ad emettere un atto illegittimo/infondato. La teoria richiamata ha incontrato però talune critiche incentrate sull'assunto che al privato non interessa la legittimità dell'atto, giacché a quest'ultimo interessa difendere una posizione giuridica avverso il potere dell'amministrazione. Per quanto detto sopra, è evidente come queste critiche non possano trovare adeguato fondamento, dal

¹¹⁴ CGUE sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cause riunite C-129/13 e C-130/13, punto 29; CGUE sentenza del 22 ottobre 2013, *Sabou*, C-276/12, punto 25.

¹¹⁵ La teoria è stata elaborata da P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1997, pag. 171

momento che l'attuazione dell'interesse alla legittimità dell'azione amministrativa è inevitabilmente collegato, seppur indirettamente, al diritto di difesa del privato¹¹⁶. Il diritto al contraddittorio diviene così strumento per assicurare la bontà dell'agire amministrativo. D'altra parte, l'esercizio del diritto al contraddittorio costituisce un momento logicamente antecedente rispetto alla decisione dell'amministrazione in ordine alla legittimità e fondatezza degli elementi posti alla base di detta decisione. Con la conseguenza che il perseguimento dell'interesse ad una buona amministrazione, *rectius* alla legittimità dell'azione amministrativa, garantisce al privato la possibilità di difendersi già in sede di formazione della decisione.

La scelta di elevare il principio del contraddittorio a regola generale per i procedimenti amministrativi europei ha comportato una serie di conseguenze non affatto trascurabili¹¹⁷. Il primo corollario di una scelta siffatta attiene al condizionamento dell'attività legislativa, nel senso che il legislatore europeo, laddove intervenga nella materia procedimentale con riguardo ai settori di propria competenza, è tenuto ad osservare il disposto dell'art. 41, par. 2, lett. a) della Carta¹¹⁸. Ossia prevedere espressamente norme dedicate al diritto al contraddittorio procedimentale¹¹⁹. Il secondo corollario riguarda le amministrazioni e i giudici nazionali, che sono tenuti ad osservare e garantire l'applicazione della regola procedimentale del contraddittorio, anche in assenza di una specifica disposizione. D'altro canto, il riconoscimento della natura di

¹¹⁶ CANNADA – BARTOLI, *Il diritto soggettivo come presupposto dell'interesse legittimo*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1953, pag. 334 ss.

¹¹⁷ Osserva giustamente G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 300.

¹¹⁸ «Nel quadro delle procedure legislative occorre vagliare eventuali effetti sui diritti fondamentali, soprattutto in fase di elaborazione delle soluzioni di compromesso finali Relazione 2013 sull'applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea» (COM(2014) 224 final).

¹¹⁹ G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 300, il quale precisa che «quali fonti di primo grado, questi principi devono guidare le istituzioni competenti all'emanazione delle norme sul procedimento».

diritto/obbligo implica la possibilità per i soggetti interessati di invocare direttamente l'art. 41, par. 2, lett. a) della Carta a garanzia della legalità dell'azione amministrativa, e quindi a tutela delle loro posizioni giuridiche. Detto altrimenti: la regola del contraddittorio formalizzata in seno all'art. 41, par. 2, lett. a) della Carta diviene parametro di legittimità degli atti emessi dell'amministrazione¹²⁰.

Anche a fronte di tali precisazioni la portata del diritto resta controversa, nel senso che non si comprende quale sia l'esatto l'ambito di applicazione dell'art. 41, par. 2, lett. a) della CDFUE. Dal tenore letterale dell'art. 41 della CDFUE sembra che i diritti in esso affermati debbano trovare applicazione nei soli procedimenti amministrativi che coinvolgono le istituzioni, gli organi e gli organismi dell'Unione europea¹²¹. Con ciò, escludendo tutti quei procedimenti amministrativi regolati dal diritto nazionale che coinvolgono diritti di matrice europea. (cd. procedimenti composti)¹²². Non si può trarre, insomma, dall'art. 41, par. 2, lett. a), della Carta un diritto al contraddittorio applicabile ai procedimenti cd. composti¹²³. Ma una lettura siffatta non convince fino in fondo.

Invero, accanto a questa soluzione, va segnalato che la CGUE ha maturato un orientamento di segno opposto, nel senso di ammettere che l'art. 41, par. 2, lett. a) della Carta si rivolga anche agli Stati membri quando applicano il diritto dell'Unione nell'ambito di procedimenti cd. composti¹²⁴. La soluzione sembra trovare adeguato fondamento come si evince, del resto, dall'art. 51, par. 1 della

¹²⁰ G. DI FEDERICO, voce *Carta dei diritti fondamentali*, cit.

¹²¹ Ciò si evince dal disposto della norma, secondo cui «ogni persona ha diritto 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»

¹²² S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, cit., pag. 641

¹²³ CGUE sentenza del 21 dicembre 2011, *Teresa Cicale c. Regione Sicilia*, C-482/10, punto 28, in Racc., 2011, pag. 14139; CGUE sentenza del 17 luglio 2014, *YS*, cause riunite C-141/12 e 372/12, punto 67; CGUE Sentenza del 5 novembre 2014, *Sophie Mukarubega*, C-166/13, punti 43 e 44.

¹²⁴ CGUE Sentenza del 8 maggio 2014, *H. N. contro Minister for Justice*, C-604/12, punti 49 e 50; CGUE Sentenza del 7 maggio 2013, *Åklagaren contro Hans Åkerberg Fransson*, C-617/10.

Carta per cui «le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, agli organi e agli organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione»¹²⁵. La precisazione ivi contenuta, in quanto avente portata generale¹²⁶, deve essere letta come integrazione del disposto dell'art. 41, par. 1 della Carta, con la conseguenza che la regola generale del contraddittorio sancita all'art. 41, par. 2, lett. a) della CDFUE deve trovare applicazione anche nei procedimenti condotti da autorità nazionali allorché applichino il diritto dell'Unione europea¹²⁷.

Infine una considerazione di ordine sistematico. Con l'affermazione del contraddittorio quale regola generale per i procedimenti amministrativi europei il legislatore prima e l'amministrazione poi sono tenuti ad osservare un preciso vincolo giuridico, pena l'illegittimità dell'atto legislativo e/o amministrativo da loro emanato. In questa prospettiva, il problema che viene in rilievo è evidente: in assenza di indicazioni positive quali debbono essere le modalità di attuazione della regola del contraddittorio¹²⁸. Del resto, la scelta di dette modalità non è priva di conseguenze, dal momento che appare dirimente ai fini del superamento o meno del vaglio di effettività¹²⁹.

¹²⁵ Commentario

¹²⁶ «As regards the Member States, it follows unambiguously from the case-law of the Court of Justice that the requirement to respect fundamental rights defined in the context of the Union is only binding on the Member States when they act in the scope of Union law» [Explanations relating to the Charter of fundamental rights on article 51 – field of application (2007/C 303/02)].

¹²⁷ CGUE Sentenza del 8 maggio 2014, *H. N. contro Minister for Justice*, C-604/12, punti 49.

¹²⁸ Giustamente rileva G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 101 che «l'assenza nell'ordinamento comunitario di un modello unico di procedimento amministrativo non è privo di conseguenze sull'effettività di siffatti principi».

¹²⁹ CGUE sentenza del 30 giugno 2011, *Meilicke e a.*, C-262/09, punto 55, in "Racc". pag. I-5669; CGUE sentenza del 18 ottobre 2012, *Pelati*, C-603/10, punto 23; CGUE sentenza del 13 marzo 2014, *Global Trans Lodzhistik*, nelle cause riunite C-29/13 e C-30/13, punto 33: «Secondo una giurisprudenza costante della Corte, in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai singoli in forza delle norme di diritto dell'Unione, a condizione, da un lato, che dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di

A questo proposito, ancora una volta, il problema può essere superato facendo ricorso al modello di contraddittorio che emerge dall'*acquis communautaire*. Nel senso indicato, il contraddittorio potrà considerarsi effettivo solo in presenza di determinate condizioni: i) la conoscenza dei fatti e della regione giuridiche alla base della contestazione; ii) la possibilità di accedere a tutte le informazioni attinenti alla contestazione; iii) la facoltà di presentare le proprie osservazioni in merito alla vicenda controversa. In questa prospettiva, spetta al legislatore e all'amministrazione - nell'ottica di una progressiva procedimentalizzazione dell'attività amministrativa - predisporre una disciplina o una prassi in grado di assicurarne il rispetto¹³⁰.

Per concludere, si può sicuramente affermare che l'ordinamento europeo ha elaborato un contenuto di contraddittorio ben definito, prima come regola speciale per i procedimenti antitrust, poi come principio generale dell'ordinamento, infine come regola generale dei procedimenti amministrativi europei¹³¹. In questo senso, il modello europeo di contraddittorio si caratterizza per atti e sequenze procedurali affatto peculiari. Ebbene, conformemente al riparto di competenze tra Unione europea e Stati membri, il legislatore e l'amministrazione nazionale dovranno assicurare - in ossequio al principio di equivalenza e di effettività - sempre e comunque un contenuto minimo del contraddittorio, dato: i) dalla comunicazione degli addebiti; ii) dalla possibilità di presentare memorie difensive entro un termine ragionevole; iii) dall'obbligo per l'amministrazione di valutare le ragioni del privato prima di emettere la decisione finale.

equivalenza) e, dall'altro, che esse non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività)»

¹³⁰ G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, cit., pag. 277;

¹³¹ Chiaramente, S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, cit., pag. 641.

**L’AFFERMAZIONE DEL CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE NEL DIRITTO
TRIBUTARIO NAZIONALE**

Sommario: 1. *L’assenza di una clausola generale in tema di contraddittorio nel diritto tributario nazionale* – 1.1. *L’esigenza di distinguere collaborazione e contraddittorio* – 1.1.1. (Segue) *Il contraddittorio sulle informazioni raccolte dall’A.F. in sede istruttoria: l’impossibilità ontologica di una siffatta forma di contraddittorio* – 1.2. *Le forme surrogate/equipollenti di contraddittorio: l’accertamento con adesione* – 1.2.1. (Segue) *il reclamo e la mediazione* - **LE SINGOLE PREVISIONI NORMATIVE IN TEMA DI CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE** - 2. *Le ipotesi di contraddittorio generalizzato: l’accertamento “redditometrico” tra “semplice” partecipazione e contraddittorio procedimentale* – 2.1. (Segue) *L’accertamento “anti-abuso” ex art. 10 – bis, co. 7 della l. n. 212/2000: funzione e contenuto della richiesta di chiarimenti e dubbi di compatibilità con i criteri della cd. delega fiscale* – 2.2. (Segue) *L’accertamento in materia di C.F.C.: profili ricostruttivi* – 2.3. (Segue) *Le osservazioni al Pvc ex art. 12, co. 7 della l. n. 212/2000: considerazioni critiche sul ruolo del pvc quale atto prodromico al contraddittorio procedimentale* – 3. *Le ipotesi di contraddittorio condizionato: l’art. 6, co. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente* - 4. *Il contraddittorio di matrice giurisprudenziale: gli studi di settore* – **PRIME CONCLUSIONI** – 5. *La figura del contraddittorio “genetico” come quarto tipo di contraddittorio: un modello “ibrido” di sola ispirazione nazionale* – 6. *Le ipotesi eccezionali di contraddittorio: il modello di co-determinazione della decisione dell’Amministrazione finanziaria (gli accordi preventivi ex art. 31-ter del D.P.R. n. 600/73)* – 7. *L’affermazione “isolata” del modello europeo di contraddittorio nel diritto tributario nazionale: il procedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni tributarie amministrative ex artt. 16 e 17, co. 1-bis del D.lgs. n. 472/97.*

1. *L’assenza di una clausola generale in tema di contraddittorio nel diritto tributario nazionale*

Oramai è noto come l’ordinamento tributario nazionale sia privo di una clausola, *rectius* di una norma, generale sul contraddittorio procedimentale tra Ente impositore e contribuente¹³². In questo senso, la prima considerazione che

¹³² F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, *passim*; C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. dir. trib., fasc. 9, 2004, pag. 993; A. DI PIETRO, *Il contribuente nell’accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *L’evoluzione dell’ordinamento*

va fatta è di ordine sistematico. In merito al contraddittorio procedimentale il legislatore tributario ha impiegato una tecnica normativa di tipo casistico, nel senso che la previsione di tale istituto viene collegata ad ipotesi limitate e specifiche¹³³. Non a caso, la struttura della norma tributaria procedimentale in tema di contraddittorio si caratterizza per la previsione di presupposti, condizioni e conseguenze affatto peculiari, che in un certo senso impediscono all'interprete di attribuire a detta norma portata generale. Basti pensare alle ipotesi in cui il contraddittorio, quale momento necessario del procedimento, trovi un'applicazione incondizionata o meno. E ancora, quando il contraddittorio abbia un oggetto limitato alla sola prova cd. contraria oppure si estenda anche alle argomentazioni logico –giuridiche.

Una tecnica legislativa siffatta si contrappone a quella della clausole generali, che impone, invece, una diversa conformazione del contenuto della norma, nel senso di prevedere un'applicazione il più possibile generale dell'istituto preso in considerazione. Probabilmente la scelta di un approccio cd. casistico si giustifica, nel momento stesso in cui il legislatore tributario non ha mai preso in considerazione di approntare una legge generale sul procedimento

tributario italiano, Atti del Convegno - I settanta anni di Diritto e pratica tributaria (a cura di V. Uckmar), Padova, 2000, pag. 531; E. A. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2015, pag. 394 ss.; A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento» tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, *passim*; L. DEL FEDERICO, voce *Procedimento tributario*, in Treccani – Diritto online, 2014; A. CARINCI – D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul "revirement" della Suprema Corte*, in *il Fisco*, 2016, pag. 207; R. LUNELLI, *"Contraddittorio procedimentale": verso la conferma di un obbligo generalizzato*, *Il Fisco*, 2014, pag. 3709.

¹³³ A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. dir. trib., 2011, I, pag. 138; ID., voce *Accertamento tributario*, in Enc. giur., I, Roma, 1988; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in Dir. prat. trib., 1983, I, pag. 1918; R. DOMINICI, *Attitudine espansiva del principio del contraddittorio*, in GT – Riv. giur. trib., 2015, pag. 680 ss.; A. RENDA, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazioni e prospettive*, in Dir. prat. trib., 2016, pag. 719 ss.; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in Rass. trib., 2016, pag. 986;

tributario, *rectius* sull'attuazione dei tributi¹³⁴. Invero, l'ordinamento tributario conosce diversi moduli procedimentali/applicativi in funzione della molteplicità dei tributi esistenti¹³⁵. A questo proposito, non si può però sottacere l'intenzione del legislatore delegante di prevedere «*forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi*»¹³⁶. L'idea che emerge dalla legge delega sembra essere proprio quella di una clausola generale in tema di contraddittorio procedimentale¹³⁷. Ciò è confermato dallo stesso legislatore delegante nel momento in cui afferma la necessità di «*rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale*»¹³⁸. In questa prospettiva, il legislatore delegato avrebbe potuto, e dovuto, introdurre una disposizione di carattere generale volta a riconoscere un obbligo al contraddittorio nel procedimento di accertamento, subordinando la validità dell'atto finale al regolare svolgimento dello stesso contraddittorio preventivo. In altri termini, il legislatore delegato avrebbe dovuto espressamente prevedere nella citata disposizione normativa che l'atto sia nullo quando è stato omesso *tout court* il contraddittorio (omessa notifica dell'atto prodromico all'attivazione del contraddittorio), ovvero quando l'amministrazione non abbia valutato le ragioni

¹³⁴L. DEL FEDERICO, voce *Procedimento tributario*, cit.; A.F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in Enc. giur. Treccani, Roma, 1989; A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1984, I, pag. 224; A. FEDELE, *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in AA.VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, pag. 15; S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in Giur. imp., 2004, pag. 763; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi di imposta*, in Riv. dir. fin., 1974, I, pag. 620; L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in Rass. trib., 2009, pag. 52 ss.;

¹³⁵G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi di imposta*, in Riv. dir. fin., 1974, I, pag. 620; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in Riv. dir. trib., X, 2008, pag. 803; L. DEL FEDERICO, voce *Procedimento tributario*, cit.;

¹³⁶Così l'art. 1, co. 1, lett. b) della Legge 11 marzo 2014, n. 23

¹³⁷D. CONTE, *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, in Riv. dir. trib., V, 2014, pag. 609.

¹³⁸Così l'art. 9, co. 1, lett. b) della Legge 11 marzo 2014, n. 23

addotte dal contribuente in detta sede. Come accaduto per l'abuso del diritto, il legislatore delegato avrebbe potuto collocare la "nuova" clausola generale in tema di contraddittorio procedimentale nell'ambito dello statuto dei diritti del contribuente, che senza dubbio alcuno sarebbe stata la sede più opportuna per una clausola generale¹³⁹. Quanto sopra, tuttavia, non ha trovato attuazione alcuna.

Permane, dunque, la difficoltà di ricostruire in termini unitari e sistematici la figura del contraddittorio tributario, poiché all'interprete non è consentito di individuare una fase procedimentale dedicata al contraddittorio, e conseguentemente, di ricavarne i tratti qualificanti. Nell'ambito della disciplina tributaria, infatti, le forme di contraddittorio appaiono episodiche e frammentarie, il che ostacola l'emersione di un vero e proprio modello di riferimento¹⁴⁰. Sennonché, gli sforzi compiuti in dottrina ordinati a scomporre idealmente l'attività dell'amministrazione finanziaria in vere e proprie sequenze di un procedimento unitario appaiono utili per fornire un corretto inquadramento dell'istituto¹⁴¹. Invero, l'elaborazione di un modello di procedimento di accertamento in senso stretto, rispetto al quale si sono individuate le tipiche fasi dell'iniziativa, dell'istruttoria, della decisione e dell'emissione dell'atto finale consente in combinazione con l'esame delle singole previsioni in tema di contraddittorio di ricavare i tratti qualificanti dell'istituto. Detto altrimenti: si potrà desumere in ragione della collocazione dell'istituto quale sia lo schema di attuazione del contraddittorio, nonché il relativo oggetto.

¹³⁹ Per considerazioni analoghe, si veda L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000, I, pag. 13 ss.

¹⁴⁰ A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. dir. trib., 2011, I, pag. 138.

¹⁴¹ L. DEL FEDERICO, voce *Procedimento tributario*, cit.; L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, pag. 4531; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., pag. 803

Viene così in considerazione un approccio ricostruttivo del modello di contraddittorio tributario coerente con la tecnica impiegata dal legislatore. Il che significa ricostruire il predetto modello partendo dalle singole disposizioni normative in tema di contraddittorio al fine di ritrarre le caratteristiche strutturali e funzionali dell'istituto. Del resto, solo la sintesi di tali caratteristiche consente di stabilire in che misura il contraddittorio tributario integri un modello autonomo ovvero costituisca la mera trasposizione degli schemi di contraddittorio processuale e/o procedimentale mutuati negli altri settori dell'ordinamento.

1.1. L'esigenza di distinguere collaborazione e contraddittorio

Quando si parla di contraddittorio in materia tributaria occorre, fin da subito, compiere un importante distinguo tra il concetto di collaborazione e quello di contraddittorio. Si tratta di una distinzione che oltre a rispondere ad esigenze di ordine classificatorio assume un rilievo determinante ai fini della valutazione del comportamento dell'amministrazione finanziaria da un lato e del contribuente dall'altro¹⁴². Va osservato che il legislatore nel prevedere tanto forme di collaborazione quanto forme di contraddittorio in seno alla disciplina positiva ha caratterizzato l'uno e l'altro istituto in modo affatto differente. La collaborazione è prevista da norme che attribuiscono all'amministrazione il potere di richiedere dati, informazioni e documenti al contribuente nell'esercizio dell'attività di controllo e nel corrispondente obbligo, a pena di sanzioni dirette ed indirette, del contribuente di fornirli¹⁴³. Il contraddittorio, invece, è solitamente previsto da norme che pongono in capo all'Amministrazione

¹⁴² G. INGRAO, *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, pag. 10289

¹⁴³ L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, pag. 3570; ID., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag. 2;

finanziaria l'obbligo di chiedere chiarimenti al contribuente e nella facoltà di quest'ultimo di fornirli. Si tratta di previsioni che consentono al contribuente di intervenire attivamente nel procedimento di accertamento, gravando così l'Amministrazione finanziaria dell'obbligo di valutare le ragioni addotte dal contribuente, laddove questo si avvalga di tale facoltà. Come è stato osservato in dottrina «*le situazioni di obbligo e quelle di potere/facoltà sono, nelle due diverse forme partecipative, esattamente opposte*»¹⁴⁴. Contraddittorio e collaborazione non sono, quindi, concetti tra loro fungibili, dal momento che sottendono obiettivi e funzioni tra loro affatto diverse. Invero, sul piano sistematico, la collaborazione si presenta come lo strumento a disposizione dell'amministrazione per acquisire tutti gli elementi rilevanti della fattispecie, mentre il contraddittorio come lo strumento per assicurare un vaglio preventivo sulla legittimità e fondatezza della pretesa, mediante il riconoscimento al contribuente della possibilità di essere sentito¹⁴⁵. Questo significa che, in nessun caso, il ricorso a forme di collaborazione può essere ritenuto equivalente all'instaurazione di un vero e proprio contraddittorio, dal momento che la collaborazione per come concepita e strutturata in ambito tributario non può assicurare sempre e comunque un dialogo con il contribuente. Così, del resto, può accadere che il contribuente esibisca su invito dell'amministrazione finanziaria documentazione a sé sfavorevole: in questo caso è evidente come la collaborazione non possa assicurare il diritto al contraddittorio del contribuente. Viceversa, il contraddittorio non può mai essere equiparato ad una forma di collaborazione, giacché dall'eventuale mancata partecipazione del contribuente non può discendere alcun tipo di preclusione procedimentale. Se il contribuente non prende posizione in relazione ad una decisione dell'amministrazione, non è

¹⁴⁴ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, cit. pag. 13 ss.

¹⁴⁵ Sul punto, CGUE del 21 novembre 1991, C-269/90, punto 14

possibile ricollegare ad un siffatto comportamento omissivo una conseguenza sul piano procedimentale e/o processuale. Con la conseguenza che il contribuente ben potrà difendersi in relazione a detta decisione in sede giurisdizionale, senza alcun tipo di limitazione imputabile al precedente comportamento omissivo.

In definitiva, è evidente come la collaborazione e il contraddittorio trovino in seno al procedimento tributario modi e tempi di attuazione affatto diversi. Prima agisce l'amministrazione finanziaria, raccogliendo gli elementi utili al controllo e formandosi un proprio convincimento sulla situazione del contribuente; in questa fase quest'ultimo interviene in funzione meramente servente ed eventuale attraverso un intervento diretto a collaborare (non spontaneamente) all'attività amministrativa¹⁴⁶. Una volta che l'amministrazione finanziaria ha formato il proprio convincimento comunica il contenuto dell'atto di accertamento (la "proposta" di accertamento) al contribuente, che dal canto suo potrà formulare le proprie osservazioni in merito alla legittimità e fondatezza della pretesa¹⁴⁷. Dette osservazioni dovranno poi essere debitamente valutate dall'amministrazione prima dell'emissione dell'atto finale.

1.1.1. (Segue) Il contraddittorio sulle informazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria in sede istruttoria

A riprova di quanto sopra, basti osservare che nel corso dell'istruttoria tributaria è assai difficile che la collaborazione si intrecci con vere e proprie forme di contraddittorio. Questo perché il contraddittorio non sembra poter trovare alcuno spazio all'interno di detta fase. È la collaborazione, come anticipato, che trova la sua massima espressione nell'istruttoria, posto che è servente ad

¹⁴⁶ Ancora, in argomento, L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, 2009, pag. 3570; ID., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag. 2; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, cit. pag. 13 ss.

¹⁴⁷ R. IAIA, *Il diritto al "progetto di accertamento" nel regime dei c.d. studi di settore*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, pag. 578 ss.

assicurare all'amministrazione l'acquisizione di tutti gli elementi rilevanti della fattispecie¹⁴⁸. Così ragionando, l'affermazione di un contraddittorio sui singoli atti e/o attività istruttorie dell'amministrazione parrebbe limitato a due sole ipotesi: i) quella di un contraddittorio per la formazione della prova di stampo processuale penalistico o ii) quella di un contraddittorio procedimentale di stampo amministrativo sul singolo elemento probatorio già formato¹⁴⁹.

Con riferimento alla prima ipotesi si deve escludere in radice un siffatta possibilità, dal momento che gli elementi di prova suscettibili di acquisizione nel corso dell'istruttoria sono prevalentemente pre-costituiti, in quanto sono in larga parte documenti e/o atti provenienti direttamente dal contribuente oppure da soggetti terzi legati da un rapporto giuridico con lo stesso. In questo senso depone chiaramente il dato normativo che nel disciplinare i poteri di controllo degli Uffici dell'amministrazione finanziaria stabilisce che questi ultimi possono¹⁵⁰:

- a) *«invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti»;*
- b) *«invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti»;*

¹⁴⁸ Sul punto, CGUE del 21 novembre 1991, C-269/90, punto 14; in dottrina, F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 25

¹⁴⁹ D. SIRACUSANO, *Vecchi schemi e nuovi modelli per l'attuazione di un processo di parti*, in *Introduzione allo studio del nuovo processo penale* (a cura di D. Siracusano), Milano, 1989, XII; F. PUGLIESE, *Il contraddittorio nel procedimento*, in *Il procedimento amministrativo fra riforma legislative e trasformazione dell'Amministrazione* (a cura di F. Trimarchi), Milano, 1990, *passim*; G. GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, 1971, pag. 64

¹⁵⁰ In generale sui poteri di controllo e/o istruttori in materia tributaria, G. VANZ, voce *Poteri istruttori (dir. trib)*, in *Treccani – Diritto online*, 2014; ID., *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), Torino, 2012; R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. sez. comm.*, vol. XI, 1995; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002

- c) «inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati»;
- d) «richiedere copie o estratti degli atti e dei documenti depositati presso i notai, i procuratori del registro, i conservatori dei registri immobiliari e gli altri pubblici ufficiali. Le copie e gli estratti, con l'attestazione di conformità all'originale, devono essere rilasciate gratuitamente».

Nelle ipotesi citate l'elemento istruttorio che viene in rilievo ha sempre natura documentale (dati o notizie, atti o documenti, questionari, copie o estratti degli atti). Si tratta di elementi istruttori che, come tali, non si possono prestare ad un contraddittorio nel corso della loro formazione, in quanto la struttura stessa della prova documentale si mostra in sé e per sé incompatibile con un momento di incontro dialettico. Invero, il contraddittorio non potrebbe trovare spazio alcuno, dal momento che l'elemento di prova che si intende acquisire è già compiutamente formato¹⁵¹.

Semmai, il contraddittorio potrebbe realizzarsi in un momento successivo, ossia sul singolo elemento di prova acquisito. Qui, l'affermazione di un contraddittorio di matrice procedimentale pare doversi escludere per ragioni di carattere sistematico. Del resto, l'istruttoria tributaria, *rectius* le singole attività istruttorie, presentano caratteri marcatamente autoritativi, se non addirittura inquisitori, al punto da qualificare dette attività come unilaterali¹⁵². Non a caso, il ruolo del contribuente in detta fase, per come configurato dalle norme tributarie dedicate all'istruttoria, è indubbiamente servente rispetto la formazione

¹⁵¹ O. MAZZA, voce *Contraddittorio (principio del)* – (*Diritto processuale penale*), in Enc. dir. Annali, VII, 2014, pag. 247 ss.

¹⁵² E. MARELLO, voce *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, in Dig. disc. priv., sez. comm., Aggiornamento, vol. VII, Torino, pag. 55.

dell'apparato conoscitivo dell'amministrazione¹⁵³. In questa prospettiva, non sembra poter venir in rilievo una modalità di formazione della prova in chiave dialettica, giacché, come conferma la disciplina positiva, all'amministrazione è consentito di acquisire la prova procedimentale anche *inaudita altera parte* mediante l'invio di questionari a terzi¹⁵⁴. Così è orientata anche la CGUE, nel senso che «l'amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta a informarne il contribuente né a conoscere il suo punto di vista»¹⁵⁵. Ebbene, l'istruttoria tributaria, per come strutturata e in ragione della propria funzione, non appare compatibile con un forma di contraddittorio procedimentale sui singoli elementi istruttori acquisiti.

1.2. Le forme surrogate/equipollenti di contraddittorio: l'accertamento con adesione

Come *supra* evidenziato, il contraddittorio per essere tale, ossia per essere correttamente instaurato, presuppone la comunicazione del contenuto della pretesa al contribuente, la possibilità di quest'ultimo di replicare entro un termine ragionevole, nonché l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di valutare dette repliche prima dell'emissione dell'atto finale. Tuttavia, può accadere che il contraddittorio venga attuato con modalità diverse rispetto a quelle descritte, con la conseguenza che i caratteri tipici dell'istituto vengano meno in tutto o in parte: per esempio, il contraddittorio anziché essere instaurato prima dell'emissione della decisione venga attuato in via posticipata, in una fase procedimentale ulteriore e meramente eventuale. Ebbene, sul punto, quello che ci si deve domandare è se queste ipotesi possono ritenersi equipollenti rispetto la figura tipica del contraddittorio procedimentale. Detto altrimenti: se e quando

¹⁵³ G. M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pag. 10545; E. MARELLO, voce *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, cit., pag. 55.

¹⁵⁴ Ancora, sul tema, G. M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pag. 10545

¹⁵⁵ Così, CGUE Sentenza del 22 ottobre 2013, *Sabou*, C-276/12

L'instaurazione del contraddittorio con modalità diverse rispetto a quelle tipiche possa ritenersi equipollente, ossia possa sanare l'omessa instaurazione del contraddittorio procedimentale preventivo.

In questo senso, la prima ipotesi di contraddittorio attuato con modalità diverse rispetto a quelle tipiche è quella dell'accertamento con adesione. Come noto, l'accertamento con adesione costituisce uno strumento deflativo del contenzioso¹⁵⁶, la cui finalità è duplice: da una parte quella, appunto, di incassare in breve termine gli importi dovuti evitando contenziosi o procedure di riscossione coattiva, dall'altra parte, consentire al contribuente, laddove ritenga che non sussistano valide ragioni per contrastare l'accertamento notificatogli, di versare solo in parte le sanzioni irrogategli¹⁵⁷. Benché la funzione dello strumento qui in argomento non sia propriamente quella di assicurare il migliore e più efficace esercizio dell'azione amministrativa, va comunque osservato che le modalità di attuazione dello strumento paiono, in un certo senso, idonee ad assicurare un contraddittorio in senso tecnico tra contribuente e amministrazione finanziaria. A questo proposito, si deve distinguere con quale modalità

¹⁵⁶ M. VERSIGLIONI, Voce *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in Treccani – Diritto online, 2015; F. BATISTONI FERRARA, voce *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, II, Milano, 1998; G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, pag. 1803; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, pag. 425 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura di M. Miccinesi), Padova, 1999, pag. 1;

¹⁵⁷ Secondo la Suprema Corte «evidente è la ratio deflativa dell'istituto, che consente, da un lato, all'erario, di incassare in breve termine gli importi dovuti evitando contenzioso o riscossione dei detti importi tramite ruolo, e, dall'altro, al contribuente, che ritiene non sussistano valide ragioni per contrastare l'accertamento notificatogli, di versare solo in parte le sanzioni irrogategli. Con l'accertamento con adesione (cd. concordato), disciplinato, per quanto interessa nella specie, dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 6, viene consentito al contribuente, che ritiene possibile addivenire in contraddittorio con l'Agenzia ad un componimento bonario rispetto alla pretesa impositiva, patteggiare l'imponibile accertato dall'Ufficio e ottenere uno sconto sulle sanzioni irrogate (un quarto, ora un terzo, del minimo edittale); secondo quanto disposto dal D.Lgs. n. 218 del 1997, art. 2, comma 3, successivamente alla definizione dell'accertamento, quest'ultimo, di regola e salvo le eccezioni di cui al comma quarto, non è più impugnabile dal contribuente, nè modificabile o integrabile da parte dell'Ufficio» (Cass. 12006 del 10 giugno 2015)

l'accertamento con adesione venga attuato, se in via d'ufficio oppure su impulso del contribuente¹⁵⁸.

Nel primo caso, lo schema di attuazione dell'accertamento con adesione sembra mostrarsi coerente con la nozione propria di contraddittorio procedimentale, posto che l'amministrazione finanziaria, nella fase di decisione, è chiamata ad inviare – ai sensi dell'art. 5, co. 1 del D.lgs. 218 del 1997 - al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione; c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti; d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c). Si tratta, come osservato in dottrina, di un «*progetto di accertamento*» che garantisce all'invitato la possibilità di confrontarsi con l'amministrazione finanziaria sulla legittimità e la fondatezza della pretesa tributaria¹⁵⁹.

Coerentemente con lo schema di attuazione del contraddittorio procedimentale, anche qui viene in rilievo un vero e proprio obbligo dell'amministrazione finanziaria di valutare le ragioni addotte dal contribuente in detta sede. Invero, l'art. 7 del D.lgs. 218 del 1997 deve essere interpretato nel senso che se il confronto ha esito positivo l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di fornire una motivazione circostanziata dell'atto di definizione, nel quale devono essere puntualmente indicati: i) gli elementi di valutazione adottati dal contribuente ed i relativi documenti prodotti; ii) i percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa; iii) i criteri adottati per la

¹⁵⁸ E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit.; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit., pag. 1; M. VERSIGLIONI, *Voce Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, cit.

¹⁵⁹ Si veda il contributo di R. IAIA, *Il diritto al "progetto di accertamento" nel regime dei c.d. studi di settore*, cit., pag. 578 ss.;

rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza¹⁶⁰. Di contro, in caso di esito negativo del contraddittorio, l'amministrazione finanziaria deve attivarsi per notificare tempestivamente il relativo avviso di accertamento. In ossequio ai criteri di efficacia e di sostenibilità della pretesa dell'azione amministrativa quest'ultimo dovrà, in ogni caso, tenere conto degli eventuali chiarimenti e/o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto¹⁶¹. Nelle due ipotesi citate, va comunque osservato che l'obbligo dell'amministrazione di tener conto delle ragioni addotte dal contribuente nel corso del procedimento risponde ad un diverso interesse: da una parte quello di giustificare l'atto di adesione in sé, dall'altra parte quello di consentire il controllo giudiziale dell'atto emesso all'esito del procedimento.

Per tali ragioni, l'attuazione del contraddittorio secondo le modalità di cui all'art. 5, co. 1 e 6, co. 1 del D.lgs. 218 del 1997 sembra potersi ritenere una forma di contraddittorio equipollente con efficacia sanante.

¹⁶⁰ Sul punto, si rinvia alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 65/E del 28 giugno 2001 («La fase del contraddittorio deve essere contenuta entro limiti temporali ragionevoli, in relazione sia alla primaria esigenza di speditezza del procedimento che all'effettiva complessità della trattazione, non consentendo comunque reiterati rinvii di carattere meramente dilatorio, comportanti di fatto ingiustificato ritardo dell'azione amministrativa. Si ricorda inoltre che, per espressa previsione dell'art. 7 del D.Lgs. n. 218 del 1997, sussiste l'obbligo di circostanziata motivazione dell'atto di definizione, nel quale devono essere puntualmente indicati: - gli elementi di valutazione adottati dal contribuente ed i relativi documenti prodotti; - i percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa; - i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza. Non devono quindi essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto. Il corretto esercizio del potere discrezionale deve infatti necessariamente estrinsecarsi in una valutazione complessa, correlata anche all'indice di affidabilità dell'accertamento»)

¹⁶¹ *Ibidem*

Alle medesime conclusioni si deve pervenire con riguardo all'altra modalità di attuazione dell'accertamento con adesione. Qui lo schema di attuazione dello strumento deflativo prevede che il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza «*la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione*». In alternativa, il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'art. 5 co. 1 del D.lgs. 218 del 1997, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza di accertamento con adesione.

Ai fini del riconoscimento del valore di equipollente si deve tenere conto delle due diverse ipotesi menzionate. A tal fine appare dirimente, ancora una volta, la presenza o meno di un vero e proprio obbligo dell'amministrazione finanziaria di valutare le ragioni addotte dal contribuente in detta fase. Invero, se il procedimento di accertamento con adesione si chiude con esito positivo *nulla quaestio*, nel senso che in entrambi i casi l'amministrazione finanziaria è tenuta ai sensi e per gli effetti dell'art. 7 del D.lgs. 218 del 1997 a motivare l'atto di definizione anche in relazione agli elementi addotti dal contribuente¹⁶². Sicché il valore di equipollente di detta forma di contraddittorio non può essere messa in discussione.

Nel caso in cui il procedimento abbia esito negativo occorre compiere un distinguo. Nell'ipotesi di cui all'art. 6, co. 1 del 218 del 1997 l'amministrazione

¹⁶² Così l'art. 7, co. 1 del D.lgs. 218 del 1997 («*L'accertamento con adesione è redatto con atto scritto in duplice esemplare, sottoscritto dal contribuente e dal capo dell'ufficio o da un suo delegato. Nell'atto sono indicati, separatamente per ciascun tributo, gli elementi e la motivazione su cui la definizione si fonda, nonché la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e delle altre somme eventualmente dovute, anche in forma rateale*»).

finanziaria dovrà attivarsi per notificare tempestivamente il relativo avviso di accertamento, che dovrà tenere conto degli eventuali chiarimenti o prove documentali forniti dal contribuente nel corso del contraddittorio precedentemente svolto¹⁶³. In questo caso, le modalità di attuazione del contraddittorio appaiono idonee ad assurgere a valido equipollente con efficacia sanante. Di contro, nell'ipotesi di cui all'art. 6, co. 2 del 218 del 1997, l'amministrazione finanziaria non è tenuta a dare conto delle risultanze del contraddittorio in sede di accertamento, posto che il contraddittorio si è realizzato su un atto già perfetto e produttivo di effetti, il cui contenuto non può essere modificato (salvo l'esercizio del potere di autotutela parziale) in ragione degli elementi addotti dal contribuente nel corso del procedimento di accertamento con adesione che abbia avuto esito negativo. Una siffatta mancanza conduce, quindi, a ritenere quest'ultima forma di contraddittorio inidonea ad essere qualificata come equipollente con efficacia sanante, essendo l'atto emesso affetto una patologia genetica costituita dalla mancata instaurazione del contraddittorio preventivo¹⁶⁴.

1.2.1. (Segue) il reclamo e la mediazione

Analoghe considerazioni sembrano potersi svolgere con riguardo all'istituto del reclamo/mediazione di cui all'art. 17-bis del D.lgs. n. 546/92. Il reclamo costituisce uno strumento deflativo del contenzioso ordinato ad introdurre un ulteriore fase procedimentale nella quale l'amministrazione finanziaria può decidere se accogliere, in tutto o in parte, il reclamo del

¹⁶³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 65/E del 28 giugno 2001

¹⁶⁴ Cass. n. 24003 del 24 novembre 2016, secondo cui «il contraddittorio non può essere recuperato a posteriori [...] con la presentazione di un'istanza per adesione, posto che in tal caso l'avviso continua ad essere inficiato dalla patologia genetica derivante dall'omessa attivazione del contraddittorio...»

contribuente, formulare una proposta di mediazione oppure restare inerte¹⁶⁵. Ai sensi dell'art. 17-*bis* del D.lgs. n. 546/92 per le controversie di valore inferiore ai ventimila euro il ricorso produce gli effetti del reclamo, il che comporta la sospensione *ope legis* degli effetti dell'atto impugnato/reclamato per tutto il periodo del procedimento di reclamo. Il modello di attuazione del reclamo sembra ricalcare, in un certo senso, quello proprio del contraddittorio processuale: i) il contribuente propone ricorso (con effetto di reclamo) avverso l'atto dell'amministrazione finanziaria; ii) l'amministrazione finanziaria procede *«all'esame del reclamo e della proposta di mediazione mediante apposite strutture diverse ed autonome da quelle che curano l'istruttoria degli atti reclamabili»*; iii) dette strutture, se non intendono accogliere il reclamo o l'eventuale proposta di mediazione, formulano d'ufficio una propria proposta *«avuto riguardo all'eventuale incertezza delle questioni controverse, al grado di sostenibilità della pretesa e al principio di economicità dell'azione amministrativa»*. In effetti, l'instaurazione del procedimento di reclamo, ancorché successivo all'emissione dell'atto, realizza un confronto argomentativo fra le parti (contribuente e l'Ufficio che ha emesso l'atto) destinato ad influenzare e formare il convincimento di un terzo soggetto (le strutture autonome dell'amministrazione finanziaria deputate ad esaminare gli atti reclamati). Sennonché, per potersi parlare di vero e proprio contraddittorio e, quindi, per attribuire al reclamo la qualifica di equipollente occorre verificare se in capo all'amministrazione finanziaria sussista un obbligo di valutazione delle ragioni esposte dal contribuente. Dal dato testuale non emerge alcun obbligo dell'amministrazione finanziaria di valutare le ragioni esposte dal contribuente in sede di ricorso/reclamo, nel senso che l'amministrazione finanziaria potrebbe

¹⁶⁵ In argomento, G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, pag. 46; C. GIOÉ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015; F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, pag. 67; V. FICARI, voce *Processo tributario. La mediazione fiscale*, in *Treccani – Diritto online*, 2013;

rigettare il reclamo senza essere obbligata a spiegare le ragioni di una scelta siffatta¹⁶⁶. Ciò porterebbe ad escludere il riconoscimento del valore di equipollente al reclamo. Tuttavia, nei soli casi in cui l'amministrazione finanziaria formuli una proposta di mediazione oppure accolga parzialmente il reclamo, è possibile rinvenire una sorta di valutazione delle ragioni del contribuente, posto che l'amministrazione finanziaria deve avere riguardo dell'eventuale incertezza delle questioni controverse, del grado di sostenibilità della pretesa e del principio di economicità dell'azione amministrativa. Un obbligo siffatto implica in sé una valutazione delle ragioni esposte dal contribuente in sede di ricorso/reclamo: del resto, per osservare i predetti parametri l'amministrazione non può non tenere conto delle difese e/o eccezioni del contribuente, in punto di legittimità e fondatezza, proposte avverso l'atto reclamato¹⁶⁷.

Cosicché, l'eventuale omissione del contraddittorio prima dell'emissione dell'atto finale non può essere sanzionata con l'illegittimità dello stesso; ciò nella misura in cui venga instaurato un procedimento di reclamo nei termini sopra descritti. In questi casi, pur se diverso, il modello di attuazione del contraddittorio sembra essere idoneo ad assicurare tanto la funzione quanto i caratteri tipici dell'istituto. Semmai, e solo, il vizio del contraddittorio potrà essere dedotto – con integrazione dei motivi ai sensi dell'art. 24 del D.lgs. n. 546/1992 - laddove in seno al procedimento di reclamo non venga sanata la precedente omissione dell'amministrazione finanziaria, e cioè quando non si realizzi un vero e proprio contraddittorio in seno alla procedura di reclamo (per esempio, nel caso in cui non venga formulata una proposta di mediazione oppure

¹⁶⁶ Affronta il tema del rapporto tra contraddittorio e reclamo C. GIOÉ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, cit.; G. FRANSONI, *La parabola del contraddittorio*, in *Atti del Convegno - "Per un nuovo ordinamento tributario"* (a cura di V. Uckmar), vol. III, pag. 149 ss.

¹⁶⁷ Conclusione, questa, che sembra desumersi dalla giurisprudenza di merito, segnata dalla CTR di Milano n. 2659 del 16 giugno 2015.

quando il reclamo non venga accolto per inerzia dell'Ufficio e ancora quando le ragioni del contribuente non vengano prese in considerazione ai fini della predetta proposta).

LE SINGOLE PREVISIONI NORMATIVE IN TEMA DI CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE

2. *Le ipotesi di contraddittorio generalizzato: l'accertamento "redditometrico"*

Come anticipato, il contraddittorio tributario non trova un modello generale di attuazione, in quanto detto istituto viene di volta in volta disciplinato dal legislatore a seconda del tributo, della metodologia di accertamento impiegata, nonché delle modalità di svolgimento delle attività istruttorie. In linea generale, l'attuazione del contraddittorio può avvenire secondo due distinte modalità: l'una avente portata "generalizzata", l'altra invece "condizionata". Stando al dato positivo è di tutta evidenza come sia la prima delle due modalità citate a trovare più ampia diffusione. Invero, le maggior parte delle previsioni in tema di contraddittorio dispongono un'applicazione generalizzata dell'istituto senza fissare specifiche condizioni in tal senso. Così accade per il contraddittorio nell'ambito degli accertamenti redditometrici, per quelli in materia di abuso del diritto di cui art. 10 – *bis*, co. 7 della l. n. 212/2000, per quelli svolti a seguito di verifiche fiscali, nonché per quelli in materia di C.F.C. In questi casi, l'amministrazione finanziaria è tenuta sempre e comunque ad attivare il contraddittorio procedimentale con il contribuente; ciò a prescindere dall'utilità o meno dello stesso¹⁶⁸.

La prima ipotesi di contraddittorio "generalizzato" che viene in considerazione è quella relativa agli accertamenti redditometrici. In forza dell'art. 38, co. 7 del D.P.R. n. 600/73 «*l'ufficio che procede alla determinazione sintetica del*

¹⁶⁸ A. GUIDARA, *Rapporto tra avviso bonario e iscrizione a ruolo nella liquidazione della dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2016, pag. 1819;

reddito complessivo ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218». In verità, la norma citata contempla tanto una forma di partecipazione difensiva quanto un vero e proprio contraddittorio procedimentale tra le parti¹⁶⁹. Come noto, la distinzione fra questi due istituti è da imputarsi non tanto alla funzione che intendono assolvere (in quanto simile, se non addirittura identica), quanto piuttosto alla struttura, ossia alle modalità di attuazione dell'istituto stesso. Con il primo periodo la norma, invero, assicura al contribuente la mera partecipazione al procedimento di accertamento; partecipazione che assolve, indubbiamente, una finalità difensiva, dal momento che il contribuente può decidere se fornire o meno i dati e le notizie richieste dall'amministrazione finanziaria. Se la partecipazione avesse dovuto assolvere ad una funzione collaborativa, il legislatore avrebbe previsto (dovuto prevedere) una sanzione, diretta o indiretta, per la mancata partecipazione del contribuente. Ad ogni modo, la mera possibilità di fornire dati o notizie senza prevedere un vero e proprio confronto su di essi impedisce di qualificare detto momento come un contraddittorio in senso tecnico.

Con riferimento al secondo periodo, invece, viene in rilievo un vero e proprio contraddittorio procedimentale. Del resto, l'attivazione del procedimento di accertamento con adesione, prima dell'emissione dell'atto finale, implica di per sé un contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente. Esso consente al contribuente e all'amministrazione finanziaria di confrontarsi sulle questioni oggetto di controllo, potendo l'uno replicare alle

¹⁶⁹ Su questi profili, si veda il contributo di F. TUNDO, *Il procedimento di accertamento "redditometrico" tra partecipazione e contraddittorio*, in *Rass. trib.*, 2013, pag. 1037

osservazioni dell'altro¹⁷⁰. Si delinea così, un momento di confronto con un oggetto assai ampio, posto che quest'ultimo può ricomprende tanto le argomentazioni giuridiche quanto le prove dei fatti adottati dal contribuente. Le ragioni del contribuente possono quindi riguardare sia circostanze fattuali che giuridiche relative al contenuto induttivo degli «*elementi indicativi di capacità contributiva*» (ad esempio il finanziamento di determinate spese con redditi esenti oppure l'inidoneità di un fatto ad esprimere un'effettiva capacità contributiva)¹⁷¹. Sebbene la norma nulla prevede in merito all'obbligo dell'amministrazione finanziaria di valutare le ragioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio va comunque osservato che in via interpretativa costituisce oramai un approdo pacifico, quello per cui l'amministrazione finanziaria - nel caso di contraddittorio obbligatorio - deve esplicitare «*le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente*»¹⁷². Quello che deve emergere dall'atto non è quindi il semplice presupposto di fatto e le ragioni giuridiche alla base della pretesa, quanto piuttosto le ragioni e le argomentazioni logico – giuridiche a sostegno della scelta dell'amministrazione finanziaria di disattendere le osservazioni del contribuente. Approdo, questo, che appare avvalorato anche nell'interpretazione della Cgue, secondo cui «*il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere posto in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di consentire all'autorità competente di essere in grado di tener conto utilmente di tutti gli elementi del caso [...]* Tale diritto implica anche che l'amministrazione presti tutta l'attenzione necessaria alle osservazioni così presentate dall'interessato esaminando, in modo accurato e imparziale,

¹⁷⁰ Sempre dello stesso autore, F. TUNDO, *Diritto di difesa del contribuente in caso di emissione «anticipata» dell'avviso e mancata valutazione delle osservazioni difensive*, in GT-Riv. giur. trib., 2012, pag. 321.

¹⁷¹ Ancora, F. TUNDO, *Il procedimento di accertamento "redditometrico" tra partecipazione e contraddittorio*, cit., pag. 1037.

¹⁷² Cass. n. 6114 del 30 marzo 2016

tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando circostanziatamente la sua decisione, laddove l'obbligo di motivare una decisione in modo sufficientemente dettagliato e concreto, al fine di consentire all'interessato di comprendere le ragioni del diniego opposto alla sua domanda, costituisce un corollario del principio del rispetto dei diritti della difesa»¹⁷³.

2.1. (Segue) *L'accertamento "anti-abuso" ex art. 10 – bis, co. 7 della l. n. 212/2000: funzione e contenuto della richiesta di chiarimenti e dubbi di compatibilità con i criteri della cd. delega fiscale*

Con l'art. 1, co. 1 del D.lgs. 5 agosto 2015, n. 128, il legislatore delegato ha completamente ridisegnato la disciplina dell'abuso del diritto in materia tributaria, prevedendo una norma generale anti-buso nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente. Per quanto qui rileva, si deve osservare come il legislatore sia intervenuto anche sulle modalità di accertamento dell'abuso, stabilendo che «*l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto*»¹⁷⁴. In linea di principio, detta previsione costituisce l'attuazione del criterio direttivo fissato dalla legge delega, che imponeva al legislatore delegato di «*prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*»¹⁷⁵. A ben vedere, lo schema di attuazione del contraddittorio che emerge dalla norma di cui all'art. 10-bis, co. 6, 7 e 8 della l. n. 212/2000 si articola in tre diversi momenti¹⁷⁶.

¹⁷³ Così, testualmente, CGUE Sentenza del 11 dicembre 2014, *Khaled Boudjlida*, C-249/13, punto 37 e 38; cfr. CGUE Sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07, punto 49 e 50

¹⁷⁴ Si veda l'art. 10-bis, co. 6 e 7 della l. n. 212/2000

¹⁷⁵ In questo senso, l'art. 5, co. 1, lett. f) della Legge 11 marzo 2014, n. 23

¹⁷⁶ In dottrina, sul tema delle garanzie procedurali approntate dalla nuova norma antiabuso, G. CORASANITI, *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione*

Il primo riguarda essenzialmente l'amministrazione finanziaria, che ai sensi all'art. 10-bis, co. 7 della l. n. 212/2000 è tenuta a notificare a pena di nullità, con le modalità prescritte dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973¹⁷⁷, una richiesta di chiarimenti entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo o impositivo¹⁷⁸. La richiesta di chiarimenti deve indicare i motivi per cui si ritiene configurabile un abuso. Quello che deve essere indicato in detta richiesta sono quindi le ragioni per cui l'amministrazione finanziaria ritiene che l'operazione posta in essere dal contribuente sia priva di sostanza economica e abbia realizzato un indebito vantaggio fiscale. In questo senso, va osservato che la richiesta di chiarimenti non costituisce un atto autonomamente impugnabile, dal momento non porta a conoscenza del contribuente una compiuta e definitiva pretesa impositiva. Detta richiesta configura, piuttosto, un atto endo-procedimentale, con la conseguenza che i vizi riferibili a detto atto dovranno essere eventualmente dedotti in sede di impugnazione dell'atto di accertamento. Non è certamente possibile stilare un elenco dei potenziali vizi riferibili a detta richiesta, tuttavia si può immaginare che i principali vizi che possano interessare detto atto siano relativi alla notifica oppure al contenuto proprio di quest'ultimo. Come anticipato, l'amministrazione finanziaria è tenuta a notificare la richiesta di chiarimenti conformemente alle prescrizioni contenute nell'art. 60 del D.P.R.

per un'estensione ad altre forme di accertamento, in *Dir. prat. trib.*, n. 5, 2016, pag. 1838 ss.; A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario* (a cura di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino), Milano, 2016, pag. 36 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, pag. 741 ss.; A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevanza d'ufficio dell'abuso*, in *Corr. trib.*, 2015, pag. 4506 ss.;

¹⁷⁷ Ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 la «notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile».

¹⁷⁸ A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, cit., pag. 36 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, cit., pag. 741 ss.

n. 600/1973. L'inosservanza di dette norme provoca un vizio nel procedimento notificatorio, che può determinare la nullità dell'atto di accertamento per omessa/irregolare instaurazione del contraddittorio procedimentale. Ovviamente, se il contribuente fornisce i propri chiarimenti pur in presenza di un vizio di notifica, quest'ultimo deve considerarsi sanato per intervenuto raggiungimento dello scopo¹⁷⁹.

L'altra tipologia di vizi che può venire in rilievo riguarda il contenuto dell'atto. La richiesta di chiarimenti ai sensi dell'art. 10-*bis*, co. 7 della l. n. 212/2000 deve contenere le ragioni per cui l'amministrazione finanziaria ritenga che l'operazione posta in essere dal contribuente sia priva di sostanza economica e abbia realizzato un indebito vantaggio fiscale. In difetto di tali elementi, anche di uno soltanto, la richiesta deve considerarsi incompleta e/o viziata, con la conseguenza che il contribuente potrà dedurre la nullità dell'atto di accertamento per irregolare instaurazione del contraddittorio procedimentale. Del resto, se la richiesta non reca gli elementi citati il contraddittorio non può ritenersi effettivo, e quindi non può ritenersi assolto l'obbligo procedimentale in capo all'amministrazione finanziaria, posto che il contribuente non potrebbe prendere coscientemente posizione sulla decisione a lui rivolta. Il vaglio del contribuente non sarebbe così utile ai fini della valutazione della sostenibilità della pretesa da parte dell'amministrazione procedente. In un certo senso, la soluzione si mostra coerente con quella fornita relativamente alla funzione della motivazione dell'atto di accertamento, per cui *«l'accertamento tributario non può limitarsi ad enunciare un dispositivo, ma deve anche indicare il punto di riferimento giuridico o fattuale che giustifica e sorregge il dispositivo stesso, onde, così, delimitare l'oggetto del possibile contenzioso, in cui all'Amministrazione è inibito addurre ragioni diverse, rispetto a quelle enunciate. Così consentendo al contribuente di avere contezza delle*

¹⁷⁹ Cass. SS.UU. n. 19854 del 2004

ragioni dell'Amministrazione; di valutare l'opportunità di fare o meno acquiescenza al provvedimento, ed in ipotesi di approntare le proprie difese con piena cognizione di causa, nel quadro di una leale collaborazione tra Amministrazione e contribuente»¹⁸⁰.

Il secondo momento riguarda il contribuente, il quale è chiamato a fornire i predetti chiarimenti nel termine di 60 giorni dalla notifica della richiesta. In assenza di indicazioni da parte del legislatore, si può sicuramente affermare che l'oggetto dei chiarimenti/contraddittorio è libero, nel senso che il contribuente può fornire argomentazioni logico-giuridiche a sostegno dell'insussistenza di un abuso del diritto (ad esempio l'esistenza di valide ragioni extra-fiscali) ovvero può produrre documentazione ordinata a comprovare l'inesistenza di una condotta abusiva (es. la dichiarazione che reca l'opzione per un regime fiscale che comporta un minor carico fiscale)¹⁸¹.

Quello che non è chiaro è se il termine di 60 gg. posto a garanzia del contraddittorio procedimentale sia perentorio o ordinario¹⁸². Da una lettura più approfondita della disciplina sembrerebbe che il termine debba considerarsi perentorio, dal momento che ai sensi dell'art. 10-*bis*, co. 8 della l. n. 212/2000, l'amministrazione finanziaria deve prendere in considerazione solamente i chiarimenti forniti entro il termine di cui al co. 6 della norma citata; quindi solo e soltanto i chiarimenti forniti entro il termine di 60 giorni. Questo per dire che, i chiarimenti forniti successivamente a detto termine debbono considerarsi tardivi e come tali non possono, non debbono, essere presi in considerazione ai fini dell'accertamento. Come si vedrà meglio nel prosieguo, questo significa che l'amministrazione finanziaria non è tenuta a valutare i suddetti chiarimenti ai fini

¹⁸⁰ Cass. n. 9629 del 13 giugno 2012

¹⁸¹ Per considerazioni analoghe, A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, cit., pag. 36 ss.

¹⁸² In argomento, M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, cit., pag. 741 ss.

dell'emissione dell'atto di accertamento, e conseguentemente, il contribuente non potrà dedurre la nullità dell'atto per omessa valutazione degli stessi. In altre parole, se i chiarimenti sono tardivi il contribuente non può contestare l'omessa/irregolare instaurazione del contraddittorio procedimentale come previsto dall'art. 10-*bis*, co. 6, 7 e 8 della l. n. 212/2000.

La preclusione probatoria che viene così ad innescarsi opera però solo sul piano procedimentale, nel senso che il contribuente potrà liberamente impugnare l'atto di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria competente, fornendo le argomentazioni e/o le prove dell'insussistenza della condotta abusiva. Del resto, se il legislatore avesse voluto estendere l'efficacia della preclusione anche alla fase processuale, lo avrebbe dovuto fare espressamente, come accade – ad esempio – per i dati, le notizie e i documenti non trasmessi in risposta a seguito degli inviti di cui all'art. 32, co. 4 del D.P.R. n. 600/73.

Va poi osservato che la disciplina qui in argomento appare lacunosa sotto il profilo della modalità con cui il contribuente deve produrre i chiarimenti in sede procedimentale. In assenza di indicazioni normative, la soluzione più ragionevole è quella per cui il contribuente deve produrre detti chiarimenti ai sensi degli artt. 16 e 16-*bis* del D.lgs. n. 546/1992. Ossia notificando all'amministrazione finanziaria competente i chiarimenti che intende produrre. Si tratta di una soluzione piuttosto rigorosa, che si giustifica però nella misura in cui appare in grado di assicurare più e meglio, rispetto ad altre modalità (meno rigorose), la conoscenza del contenuto degli atti alle parti coinvolte nel procedimento e quindi, in ultima analisi, l'effettività del contraddittorio.

Il terzo ed ultimo momento relativo alla fase del contraddittorio coinvolge nuovamente l'amministrazione finanziaria, la quale è obbligata a pena di nullità a fornire una motivazione specifica dell'accertamento *«in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai*

chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6»¹⁸³. Obbligo, questo, che per la giurisprudenza di legittimità doveva considerarsi già operante anche nella vigenza del 37-bis del D.P.R. n. 600/73¹⁸⁴.

Si tratta di una motivazione cd. rafforzata, che impone all'amministrazione finanziaria di valutare le argomentazioni e/o le prove offerte dal contribuente in risposta alla richiesta di chiarimenti¹⁸⁵. Questo significa che, l'amministrazione finanziaria è tenuta a valutare le argomentazioni e/o le prove offerte dal contribuente ai fini della formazione del proprio convincimento. Detto altrimenti: l'amministrazione finanziaria, laddove il contribuente abbia fornito propri chiarimenti non può limitarsi ad esporre i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche delle pretese, perché ciò che richiede la norma, a pena di nullità dell'atto di accertamento, è di fornire le ragioni alla base dell'infondatezza dei chiarimenti formulati dal contribuente.

Tuttavia, la scelta del legislatore delegato di implementare una forma di contraddittorio siffatta non pare essere coerente con i principi e i criteri direttivi della delega e quindi conforme al dettato costituzionale¹⁸⁶. Se è vero che il

¹⁸³ Così dispone l'art. 10-bis, co. 8 della l. n. 212/2000.

¹⁸⁴ Si veda la Cass. 15616 del 3 agosto 2016, secondo cui «avviso di accertamento deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente e le imposte o le maggiori imposte devono essere calcolate tenendo conto di quanto previsto al comma 2. Attesa la chiara lettera della norma - che, con scansioni procedurali preterdeterminate, prevede, a pena di nullità, la specifica motivazione, a ulteriore pena di nullità, dell'avviso di accertamento in relazione alle giustificazioni fornite dal contribuente). La utilizzazione di una generica motivazione "valutate le osservazioni e i chiarimenti forniti dalla parte", che appare una evidente clausola di stile, non può certamente essere considerata una "specifica motivazione"; quindi, è stata corretta la valutazione della sentenza impugnata»

¹⁸⁵ A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, cit., pag. 36 ss.

¹⁸⁶ Nel senso indicato, si veda l'art. 1, co. 1 della Legge 11 marzo 2014, n. 23, in forza della quale «il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. I decreti legislativi sono adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 21»

legislatore delegato debba operare conformemente ai principi e i criteri direttivi della delega, allora la previsione di cui art. 10 – *bis*, co. 6 e 7 della l. n. 212/2000, deve considerarsi incostituzionale per violazione dell'art. 76 e 24 della Costituzione, nella parte in cui non prevede un «*un efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria [...] in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*». Il criterio della delega era chiaro: prevedere regole procedurali che assicurino un dialogo utile ed efficace tra le parti nelle diverse fasi del procedimento di accertamento. L'impiego delle locuzioni sopra citate non può certo considerarsi casuale, con la conseguenza che il legislatore delegato avrebbe dovuto dare attuazione al criterio predetto mediante la previsione di un contraddittorio procedimentale tra amministrazione finanziaria e contribuente che consentisse al contribuente di prendere posizione su una decisione precisa, determinabile e immutabile dell'amministrazione finanziaria.

Invece, il modello di contraddittorio procedimentale implementato dal legislatore delegato sembra destinato ad innestarsi solamente fra la conclusione dell'istruttoria e la fase della decisione, finendo così per realizzarsi non su una contestazione precisa dell'amministrazione finanziaria sotto il profilo dell'*an* e del *quantum*. Non a caso, l'atto prodromico all'instaurazione del contraddittorio procedimentale non porta a conoscenza del contribuente un addebito nei termini predetti, bensì e solo una mera richiesta di chiarimenti con cui si indicano i motivi per cui si ritiene configurabile un abuso. La contestazione che viene così in rilievo non può certo dirsi precisa, determinata ed immutabile, dal momento che la valutazione operata dall'amministrazione finanziaria è soltanto parziale, nel senso che la richiesta di chiarimenti non reca né l'*an* né il *quantum* della pretesa. Difatti, sotto il profilo dell'*an* il contraddittorio tra le parti avviene sui «*motivi per cui si ritiene configurabile un abuso*» e non sui presupposti di fatto e le ragioni

giuridiche che fondano la pretesa¹⁸⁷. Non si tratta di una semplice questione terminologica, perché da una parte viene in considerazione la mera formulazione dei motivi per cui si ritiene sussistente un abuso, dall'altra parte invece una valutazione compiuta dell'amministrazione finanziaria sui profili impositivi e sanzionatori della condotta abusiva del contribuente. In questo secondo caso, il contraddittorio sarebbe più ampio, dal momento che coinvolgerebbe aspetti della pretesa come quelli sanzionatori che altrimenti resterebbero esclusi da un confronto preventivo tra amministrazione finanziaria e contribuente. Quanto sopra è ancora più evidente sotto il profilo del *quantum* della pretesa. Con la richiesta di chiarimenti non viene portata a conoscenza del contribuente il *quantum* della pretesa, con la conseguenza che in talune situazioni, come ad esempio nel caso in cui l'amministrazione finanziaria non tenga conto di quanto versato dal contribuente per effetto delle operazioni considerate abusive, il contribuente non potrà replicare su tali profili in sede di contraddittorio procedimentale, restando così costretto a far valere detti vizi solamente in sede giudiziale.

Senonché, il contraddittorio per essere tale presuppone una contestazione precisa, determinata ed immutabile dell'amministrazione finanziaria. Operando diversamente, il contraddittorio, e gli interessi pubblici e privati ad esso sottesi, non potrebbero ricevere una tutela effettiva, posto che il contribuente sarebbe chiamato a prendere posizione su addebiti imprecisi, indeterminati ed incompleti. Così accade, laddove il contraddittorio avvenga su di un atto come la richiesta di chiarimenti che per natura e contenuto implica un confronto parziale, limitatamente ad alcuni aspetti della pretesa vantata nei suoi confronti.

¹⁸⁷ M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in GT – Riv. giur. trib., 2, pag. 741 ss.; G. CORASANITI, *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in Dir. prat. trib., n. 5, 2016, pag. 1838 ss.

In definitiva, la scelta di strutturare il contraddittorio procedimentale in una maniera siffatta si pone in palese contrasto con i criteri fissati dalla delega, poiché il contraddittorio che viene in rilievo non può dirsi efficace, in quanto salvaguarda soltanto parzialmente gli interessi pubblici e privati ad esso sottesi. Peraltro, l'incostituzionalità della norma di cui all'art. 10-bis, co. 6 e 7 per contrasto ai principi e criteri direttivi della delega è ancora più evidente se si osserva che ai sensi dell'art. 1, co. 1 della legge delega, il legislatore delegato avrebbe dovuto operare conformemente al diritto dell'Unione europea¹⁸⁸. Un simile vincolo avrebbe dovuto condurre il legislatore delegato a verificare quantomeno quale fosse il modello di contraddittorio procedimentale mutuato dall'ordinamento europeo. In parte detta verifica è stata condotta, come testimonia invero il rinvio operato dall'art. 1, co. 4 del D.lgs. n. 128/2015 alla normativa doganale dell'Unione europea per quanto riguarda il procedimento di accertamento in materia di abuso avente ad oggetto operazioni doganali. In dette ipotesi, il contraddittorio procedimentale è garantito secondo i termini e le modalità previste dalla disciplina europea, segnatamente dall'art. 6, par. 6 del Reg. Ue n. 952/2013 e non già dall'art. 10-bis, co. 6 e 7 della l. n. 212/2000¹⁸⁹. Al di là della materia doganale, si tratta, ad ogni modo, di una verifica parziale, dal momento che il contraddittorio implementato dall'art. 1 del D.lgs. n. 128/2015 non tiene affatto conto delle peculiarità del modello europeo di contraddittorio procedimentale (quantomeno per le ipotesi di abuso in materia di tributi armonizzati), dove ai fini dell'istaurazione di quest'ultimo è richiesto che venga

¹⁸⁸ Così dispone l'art. 1, co. 1 della Legge 11 marzo 2014, n. 23 «*il Governo è delegato ad adottare, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge, decreti legislativi recanti la revisione del sistema fiscale. I decreti legislativi sono adottati, nel rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione, nonché del diritto dell'Unione europea, e di quelli dello statuto dei diritti del contribuente di cui alla legge 27 luglio 2000, n. 21*»

¹⁸⁹ Si osservino le riflessioni svolte da R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 10055 ss.

comunicato al privato un addebito preciso, completo ed immutabile. In questa prospettiva, la richiesta di chiarimenti quale atto prodromico all'instaurazione del contraddittorio non può assurgere ad un addebito come inteso dal diritto dell'Unione europea, in quanto non soddisfa i requisiti minimi richiesti, segnatamente: l'esposizione dei fatti e della ragioni giuridiche alla base della contestazione.

2.2. (Segue) L'accertamento in materia di C.F.C.

Con l'art. 8 del D.lgs. n. 147/2015 il legislatore delegato ha profondamente modificato il regime delle *controlled foreign companies* previsto all'art. 167 del Tuir. Per quanto qui interessa, va osservato che la norma citata ha introdotto il nuovo comma 8-*quater*, per cui «l'Amministrazione finanziaria, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove per la disapplicazione delle disposizioni del comma 1 o del comma 8-bis. Ove l'Amministrazione finanziaria non ritenga idonee le prove addotte, dovrà darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento». La norma stabilisce che l'avviso di accertamento in materia di C.F.C. deve essere preceduto da un "apposito atto", rispetto al quale il contribuente deve rispondere entro 90 giorni, fornendo prove utili volte a dimostrare la sussistenza di una delle esimenti di cui all'art. 167, co. 5 e 8-*ter* del Tuir. Per l'effetto, l'amministrazione finanziaria deve valutare le prove fornite dal contribuente dandone specifico rilievo nella motivazione dell'accertamento.

Si delinea così, una vera e propria fase di contraddittorio procedimentale che si articola in tre diversi momenti. Il primo occupa l'amministrazione finanziaria, la quale, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, è tenuta a notificare un "apposito atto" al contribuente. Con specifico riferimento al contenuto di detto atto, la disciplina positiva appare piuttosto scarna, nel senso

che dal dato testuale non è dato sapere quale sia il contenuto di quest'ultimo. Per stabilire quale sia l'effettivo contenuto di detto atto occorre muovere dalla sua funzione. L'atto suddetto è concepito per assicurare il contraddittorio procedimentale tra le parti; da una parte mediante la possibilità per il contribuente di fornire le prove circa la sussistenza di una delle esimenti di cui all'art. 167, co. 5 e 8-ter del Tuir per la disapplicazione del regime Cfc; dall'altra parte attraverso l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di valutare l'ammissibilità e la rilevanza di dette prove prima dell'emissione dell'accertamento¹⁹⁰.

Se la funzione dell'atto è questa, allora quest'ultimo dovrà contenere: i) i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche alla base dell'applicazione del regime di cui all'art. 167, co. 1 e 8-bis del Tuir e ii) l'invito al contribuente a fornire la prova delle esimenti dell'art. 167, co. 5 e 8-ter del Tuir entro 90 gg dall'avvenuta notifica dell'atto. L'atto in questione dovrà poi essere notificato, con le modalità prescritte dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, al contribuente¹⁹¹.

In questo senso, va osservato che l'atto suddetto non è autonomamente impugnabile, dal momento non porta a conoscenza del contribuente una compiuta e definitiva pretesa impositiva. Quello che porta a conoscenza del contribuente è la sola intenzione dell'amministrazione finanziaria di applicare il regime di cui all'art. 167 del Tuir. Così, l'atto citato sembra configurare un mero atto endo-procedimentale, con la conseguenza che i vizi riferibili a quest'ultimo dovranno essere eventualmente dedotti in sede di impugnazione dell'atto di

¹⁹⁰ Al riguardo appaiono chiare le precisazioni contenute nella relazione governativa al D.lgs. n. 147/2015, per cui «...l'amministrazione oltre a concedere al contribuente il tempo per fornire la dimostrazione richiesta dalla norma, ha l'onere di motivare puntualmente l'avviso di accertamento, qualora ritenga non idonee le prove addotte»

¹⁹¹ Ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973 la «notificazione degli avvisi e degli altri atti che per legge devono essere notificati al contribuente è eseguita secondo le norme stabilite dagli artt. 137 e seguenti del codice di procedura civile».

accertamento. Non è certamente possibile stilare un elenco dei potenziali vizi riferibili a detto atto, tuttavia si può immaginare che i principali vizi che lo possano interessare siano relativi alla notifica oppure al contenuto proprio di quest'ultimo. Come anticipato, l'amministrazione finanziaria è tenuta a notificare l' "apposito atto" conformemente alle prescrizioni contenute nell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973. L'inosservanza di dette norme provoca un vizio nel procedimento notificatorio, che può determinare, in assenza di una sanzione espressa, l'invalidità/annullamento dell'atto di accertamento per omessa/irregolare instaurazione del contraddittorio procedimentale. Ovviamente, se il contribuente fornisce le proprie prove pur in presenza di un vizio di notifica, quest'ultimo deve considerarsi sanato per intervenuto raggiungimento dello scopo¹⁹². L'altra tipologia di vizi che può venire in rilievo riguarda il contenuto dell'atto. L'"apposito atto" deve contenere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche alla base dell'applicazione del regime di cui all'art. 167, co. 1 e 8-*bis* del Tuir, nonché l'invito al contribuente a fornire la prova delle esimenti di cui all'art. 167, co. 5 e 8-*ter* del Tuir entro 90 gg dall'avvenuta notifica dell'atto. In difetto di tali elementi, anche di uno soltanto, l'atto deve considerarsi incompleto e/o viziato, con la conseguenza che il contribuente potrà dedurre l'invalidità/annullamento dell'atto di accertamento per irregolare instaurazione del contraddittorio procedimentale. Del resto, se l'atto non reca gli elementi citati il contraddittorio non può ritenersi effettivo, posto che il contribuente non potrebbe prendere coscientemente posizione sulla pretesa dell'amministrazione procedente.

Il secondo momento interessa il contribuente, il quale è chiamato a fornire le prove delle esimenti di cui all'art. 167, co. 5 e 8-*ter* del Tuir per la disapplicazione del regime Cfc nel termine di 90 giorni dalla notifica dell'atto.

¹⁹² Cass. SS.UU. n. 19854 del 2004

Come si può evincere dalle indicazioni del legislatore, l'oggetto del contraddittorio è vincolato ad un oggetto specifico, nel senso che il contribuente può fornire solamente le prove relative alla sussistenza delle esimenti previste dall'art. 167, co. 5 e 8-ter del Tuir. Il contribuente non può quindi fornire argomentazioni logico-giuridiche a sostegno dell'inapplicabilità del regime Cfc, ma soltanto la prova dei fatti che fondano le esimenti citate. Di conseguenza, gli elementi che non siano ascrivibili ad un prova in merito alle esimenti suddette debbono considerarsi inammissibili ai fini del contraddittorio con l'amministrazione finanziaria. Quello che non è chiaro è se il termine di 90 gg. posto a garanzia del contraddittorio procedimentale sia perentorio o ordinatorio. Da un punto di vista sistematico sembrerebbe che il termine *de quo* debba considerarsi perentorio, dal momento che il legislatore dove ha voluto riconoscere il carattere ordinatorio del termine lo ha disposto espressamente, come è accaduto, ad esempio, per gli inviti e le richieste di cui all'art. 32, co. 2 del D.P.R. n. 600/73 per cui «*il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni [...] per giustificati motivi...*». Così ragionando, l'amministrazione finanziaria dovrà prendere in considerazione solo e soltanto le prove in merito alle esimenti suddette prodotte entro il termine di 90 giorni. Questo per dire che, le prove fornite successivamente a detto termine debbono considerarsi tardive e come tali non possono, non debbono, essere prese in considerazione ai fini dell'accertamento. Come si vedrà meglio nel prosieguo, questo significa che l'amministrazione finanziaria non è tenuta a valutare le suddette prove ai fini dell'emissione dell'atto di accertamento, e conseguentemente, il contribuente non potrà dedurre l'illegittimità dell'atto per omessa valutazione delle stesse. In altre parole, se la produzione delle prove è tardiva il contribuente non può contestare l'omessa/irregolare instaurazione del contraddittorio procedimentale come previsto dall'art. 167, co. 8-*quater* del Tuir.

La preclusione probatoria che viene così ad innescarsi opera però solo sul piano procedimentale, nel senso che il contribuente potrà liberamente impugnare l'atto di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria competente, fornendo la prova della sussistenza delle esimenti citate. Del resto, se il legislatore avesse voluto estendere l'efficacia della preclusione anche alla fase processuale, lo avrebbe dovuto fare espressamente, come è accaduto – ad esempio – per i dati, le notizie e i documenti non trasmessi in risposta a seguito degli inviti di cui all'art. 32, co. 4 del D.P.R. n. 600/73.

La disciplina qui in argomento appare lacunosa anche sotto il profilo delle modalità con cui il contribuente deve produrre le prove delle esimenti in sede procedimentale. In assenza di indicazioni normative, la soluzione più ragionevole è quella per cui il contribuente debba produrre dette prove ai sensi degli artt. 16 e 16-*bis* del D.lgs. n. 546/1992. Ossia notificando all'amministrazione finanziaria competente le prove che intende produrre. Si tratta di una soluzione piuttosto rigorosa, che si giustifica però nella misura in cui appare in grado di assicurare più e meglio, rispetto ad altre modalità (meno rigorose), la conoscenza del contenuto degli atti alle parti coinvolte nel procedimento e quindi, in ultima analisi, l'effettività del contraddittorio.

Il terzo ed ultimo momento relativo alla fase del contraddittorio coinvolge nuovamente l'amministrazione finanziaria, la quale è obbligata a fornire una motivazione specifica dell'accertamento laddove «*non ritenga idonee le prove addotte*»¹⁹³. Si tratta di una motivazione cd. rafforzata, che impone all'amministrazione finanziaria di valutare le prove offerte dal contribuente avverso l' "apposito atto" notificato ai sensi dell'art. 167, co. 8-*quater* del Tuir. Questo significa che, l'amministrazione finanziaria è tenuta a valutare la rilevanza e l'ammissibilità delle prove offerte dal contribuente ai fini della

¹⁹³ Si veda, ancora, la relazione governativa al D.lgs. n. 147/2015.

formazione del proprio convincimento. Detto altrimenti: l'amministrazione finanziaria, laddove il contribuente abbia fornito le prove in merito alla sussistenza delle esimenti citate, non può limitarsi ad esporre i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche delle pretese, perché ciò che richiede la norma è di fornire le ragioni alla base dell'irrilevanza ovvero dell'inammissibilità delle prove prodotte dal contribuente. In difetto, pur in assenza di una sanzione espressa prevista dal legislatore, si può certamente affermare che l'atto emesso dall'amministrazione finanziaria sia illegittimo e quindi annullabile.

Ebbene, il momento dialettico previsto dall'art. 167, co. 8-*quater* del Tuir può essere naturalmente ricondotto alla nozione di contraddittorio procedimentale, in quanto lo schema di attuazione dell'istituto assicura in seno al procedimento di accertamento in materia di Cfc una vera e propria fase di confronto tra le parti, articolata in tre diversi momenti: i) la notifica dell'atto prodromico al contraddittorio; ii) il diritto di replica del contribuente entro un termine ragionevole; iii) l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di valutare le ragioni addotte dal contribuente¹⁹⁴.

2.3. (Segue) *Le osservazioni al Pvc ex art. 12, co. 7 della l. n. 212/2000*

Tra le ipotesi di contraddittorio generalizzato si annovera anche quella di cui all'art. 12, co. 7 della l. n. 212/2000¹⁹⁵. La norma citata torna applicabile a quei procedimenti di accertamento che conseguono a verifiche fiscali condotte ai sensi

¹⁹⁴ Per considerazioni analoghe, ancorché non riferite al tema delle C.F.C., G. FRANSONI, *La parabola del contraddittorio*, cit., pag. 149 ss.

¹⁹⁵ In dottrina, G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.*, 2014, pag. 594 e ss.; A. LOVISOLO, *L'osservanza del termine di cui all'art. 12, co. 7° comma dello statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica del principio del contraddittorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, pag. 10405; A. PERRONE, *L'art. 12 dello statuto e il contraddittorio «endoprocedimentale» tributario: una questione ancora aperta*, in *Diritto e processo tributario – Dialogo con le Corti*, 2, 2015; P. ACCORDINO, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12, l. n. 212 del 2000)*, in *Diritto e processo tributario – Dialogo con le Corti*, 2, 2015; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, pag. 986

dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/73. Quelle verifiche che – ai sensi dell'art. 12, co. 7 della l. n. 212 del 2000 - si concludono con la consegna di processo verbale di chiusura delle operazioni¹⁹⁶. In una prospettiva siffatta, debbono escludersi dal campo di applicazione della norma tutti quei procedimenti di accertamento che fanno seguito a verifiche “a tavolino”¹⁹⁷.

Lo schema di attuazione del contraddittorio che qui viene in considerazione è articolato in tre diverse fasi¹⁹⁸.

La prima fase interessa l'organo verificatore, che in forza dell'art. 12, co. 7 della l. n. 212/2000 è tenuto all'esito della propria attività istruttoria a consegnare al contribuente un processo verbale di chiusura delle operazioni. La norma non definisce quale sia la struttura e la funzione di detto atto¹⁹⁹. A questo proposito, il contributo della dottrina e della prassi è stato fondamentale per la ricostruzione dei predetti caratteri: per processo verbale di constatazione deve intendersi il documento redatto dai verificatori a seguito delle operazioni di ispezione e verifica mediante il quale è effettuata la constatazione delle violazioni delle norme tributarie imputabili al contribuente. Insomma, il processo verbale è l'atto, formato dai funzionari dell'Amministrazione finanziaria o dai militari della Guardia di finanza, che possiede i cennati caratteri ed ha lo scopo di far rilevare la violazione fiscale e di portarla a conoscenza delle autorità preposte alla loro cognizione²⁰⁰.

¹⁹⁶ 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, pag. 297 ss.;

¹⁹⁷ Si veda, tra le tante, l'approdo oramai pacifico della Suprema Corte Sezioni Unite contenuto nella sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015

¹⁹⁸ Sul punto, G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, cit., pag. 594 e ss.; ID., *La parabola del contraddittorio*, cit. pag. 149 ss.

¹⁹⁹ Osserva giustamente, R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. dir. trib., 3, 2016

²⁰⁰ Detta nozione si ritrae da R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del D.lgs. n. 218/1997*, in Rass. trib., 2009, pag. 620

Così argomentando, è chiaro come il Pvc sia un atto meramente istruttorio in quanto la sua funzione è puramente e semplicemente quella di portare a conoscenza dell'amministrazione finanziaria le violazioni tributarie compiute dal contribuente rilevate per effetto dell'esercizio dei poteri istruttori²⁰¹. Se così è, ecco allora che il Pvc non può che presentare una rilevanza assai limitata, posto che la sua funzione e il suo contenuto si esauriscono in una mera ricognizione dei singoli elementi istruttori raccolti durante la verifica, i quali in un certo senso si limitano ad attestare *prima facie* l'avvenuta realizzazione di un fatto, cui può corrispondere una violazione della normativa tributaria. Non si tratta, comunque ed in ogni caso, di una vera e propria attività di valutazione, che come noto costituisce prerogativa esclusiva dell'amministrazione finanziaria. Nel senso che la ricostruzione dei presupposti di fatto, la qualificazione giuridica di quest'ultimo nonché la determinazione dell'imposta e delle sanzioni dovute dal contribuente sono riservate esclusivamente all'amministrazione finanziaria. In questa prospettiva, l'accertamento rappresenta quindi la valutazione di quegli elementi acquisiti nel corso dell'attività istruttoria e contenuti nel Pvc²⁰².

Tuttavia, con la previsione di cui all'art. 12, co. 7 della l. n. 212 del 2000 il ruolo del Pvc si amplia, nel senso che il legislatore attribuisce a detto atto anche la funzione di atto prodromico al contraddittorio procedimentale. In questo senso, è chiaro il tenore della norma, la quale stabilisce che «*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...*». L'atto in questione dovrà essere semplicemente consegnato al contribuente e non notificato, secondo le modalità prescritte dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973. In questo senso, va osservato che l'atto suddetto non è autonomamente

²⁰¹ F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2015, pag. 232 ss.

²⁰² G. INGRAO, *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, cit. pag. 10289

impugnabile, dal momento non porta a conoscenza del contribuente una compiuta e definita pretesa impositiva. Quello che porta a conoscenza del contribuente sono solamente i risultati dell'attività istruttoria²⁰³. Così, l'atto citato sembra configurare un mero atto endo-procedimentale, con la conseguenza che i vizi riferibili a quest'ultimo dovranno essere eventualmente dedotti in sede di impugnazione del successivo ed eventuale atto di accertamento.

La seconda fase interessa il contribuente, che ai sensi dell'art. 12, co. 7 citato può presentare entro 60 gg. osservazioni e richieste in relazione a quanto contenuto nel Pvc. L'oggetto del contraddittorio sembra così essere libero, nel senso che il contribuente potrà formulare sia argomentazioni logico-giuridico a sostegno dell'irrilevanza, dell'inattendibilità e/o dell'inammissibilità degli elementi istruttori contenuti nel pvc ovvero produrre prove contrarie volte a dimostrare l'infondatezza di detti elementi istruttori.

Da un punto di vista sistematico sembrerebbe che il termine *de quo* debba considerarsi perentorio, dal momento che il legislatore dove ha voluto riconoscere il carattere ordinatorio del termine lo ha disposto espressamente, come è accaduto, ad esempio, per gli inviti e le richieste di cui all'art. 32, co. 2 del D.P.R. n. 600/73 per cui «*il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni [...] per giustificati motivi...*». Così ragionando, l'amministrazione finanziaria dovrà prendere in considerazione solo e soltanto le osservazioni prodotte entro il termine di 60 giorni. Questo per dire che, le prove fornite successivamente a detto termine debbono considerarsi tardive e come tali non possono, non debbono, essere prese in considerazione ai fini dell'accertamento. Come si vedrà meglio nel prosieguo, questo significa che l'amministrazione finanziaria non è tenuta a valutare le suddette argomentazioni/prove ai fini dell'emissione

²⁰³ In generale, al riguardo, R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in Riv. dir. trib., V, 2001, pag. 371

dell'atto di accertamento, e conseguentemente, il contribuente non potrà dedurre l'illegittimità dell'atto per omessa valutazione delle stesse. In altre parole, se la produzione delle osservazioni è tardiva il contribuente non può contestare l'omessa/irregolare instaurazione del contraddittorio procedimentale come previsto dall'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La preclusione probatoria che viene così ad innescarsi opera però solo sul piano procedimentale, nel senso che il contribuente potrà liberamente impugnare l'atto di accertamento dinanzi alla Commissione tributaria competente, fornendo prova in merito all'illegittimità e/o infondatezza della pretesa. Del resto, se il legislatore avesse voluto estendere l'efficacia della preclusione anche alla fase processuale, lo avrebbe dovuto fare espressamente, come è accaduto – ad esempio – per i dati, le notizie e i documenti non trasmessi in risposta a seguito degli inviti di cui all'art. 32, co. 4 del D.P.R. n. 600/73. Secondo una diversa interpretazione, nel silenzio della norma sembra doversi ritenere che, nel caso in cui le osservazioni del contribuente pervengano all'amministrazione dopo la scadenza del termine di 60 gg., ma prima che sia stata formalizzata la decisione con la sottoscrizione dell'atto (non la notifica), e le argomentazioni/prove addotte dal contribuente siano pertinenti e fondate, delle stesse debba tenersi conto ai fini della adozione del provvedimento *«privilegiando, quindi, l'aspetto di giustizia sostanziale rispetto al mero dato formalistico»*²⁰⁴.

La disciplina qui in argomento appare lacunosa sotto il profilo delle modalità con cui il contribuente deve presentare le osservazioni in sede procedimentale. In assenza di indicazioni normative, la soluzione più ragionevole è quella per cui il contribuente debba produrre dette osservazioni ai sensi degli artt. 16 e 16-bis del D.lgs. n. 546/1992. Ossia notificando all'amministrazione finanziaria competente le osservazioni che intende

²⁰⁴ Circolare dell'Agenzia delle Dogane n. 8/D del 19 aprile 2016

produrre. Si tratta di una soluzione piuttosto rigorosa, che si giustifica però nella misura in cui appare in grado di assicurare più e meglio, rispetto ad altre modalità (meno rigorose), la conoscenza del contenuto degli atti alle parti coinvolte nel procedimento e quindi, in ultima analisi, l'effettività del contraddittorio.

La terza ed ultima fase riguarda l'amministrazione finanziaria, che in forza dell'art. 12, co. 7 citata è tenuta a valutare le osservazioni e le richieste presentate dal contribuente. Di qui, l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di fornire una motivazione rafforzata dell'accertamento. In questo senso, è la più recente giurisprudenza di legittimità, secondo cui la motivazione degli avvisi nel caso in cui è obbligatorio il contraddittorio deve contenere *«le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente»*²⁰⁵. Quello che deve emergere dall'atto non è quindi il semplice presupposto di fatto e le ragioni giuridiche alla base della pretesa, quanto piuttosto le ragioni e le argomentazioni logico – giuridiche a sostegno della scelta dell'Ufficio di disattendere le osservazioni del contribuente. Sul punto, sempre la Corte di Giustizia dell'Unione europea è chiara, nel ritenere che *«secondo la giurisprudenza della Corte, la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere posto in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di consentire all'autorità competente di essere in grado di tener conto utilmente di tutti gli elementi del caso [...] Tale diritto implica anche che l'amministrazione presti tutta l'attenzione necessaria alle osservazioni così presentate dall'interessato esaminando, in modo accurato e imparziale, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando circostanziatamente la sua decisione, laddove l'obbligo di motivare una decisione in modo sufficientemente dettagliato e concreto, al fine di consentire all'interessato di comprendere le ragioni del diniego opposto alla sua domanda, costituisce un corollario del principio del rispetto dei*

²⁰⁵ Cass. n. 6114 del 2016

diritti della difesa»²⁰⁶. Una “normale” motivazione pur se accompagnata da formule di stile ordinate surrettiziamente a dimostrare la presenza di un’idonea valutazione ai sensi dell’art. 12, co. 7 della l. n. 212/2000, non può e non deve considerarsi sufficiente ai fini dell’osservanza dell’obbligo (di valutazione/motivazione rafforzata) imposto dall’articolo citato.

Alla stregua di quanto sopra, va osservato che una siffatta modalità di attuazione del contraddittorio presenta caratteristiche affatto peculiari che meritano un’indagine più approfondita. In questo senso, la prima considerazione che va fatta è di ordine sistematico. Il processo verbale di constatazione, quale atto introduttivo della fase di contraddittorio, non nasce con questa precipua funzione, nel senso che la redazione e la conseguente trasmissione all’amministrazione finanziaria del pvc fu concepita solamente come funzionale al migliore esercizio del potere di accertamento²⁰⁷. D’altro canto, il pvc rappresenta un atto endoprocedimentale, il cui contenuto e le cui finalità consistono nel reperimento e nell’acquisizione degli elementi utili ai fini dell’accertamento²⁰⁸. (Cass. n. 15305 del 30 ottobre 2002). Ebbene, il Pvc si inserisce nell’attività istruttoria con funzione di documentazione di tutto quanto direttamente rilevato, con la conseguenza che a quest’ultimo non può essere attribuita la funzione di accertamento in senso lato, essendo un elemento

²⁰⁶ CGUE Sentenza del 11 dicembre 2014, *Khaled Boudjlida*, C-249/13, punto 37 e 38; cfr. CGUE Sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07, punto 49 e 50.

²⁰⁷ Osserva G. FRANSONI, *L’art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.*, 2014, pag. 594 e ss. «È difficile introdurre in via di mera interpretazione un “atto” prodromico al (e introduttivo del) contraddittorio ove questo non è concretamente previsto dalle norme vigenti. Già con la sentenza n. 20770/2013, infatti, la nozione di processo verbale di chiusura delle operazioni viene fatta coincidere, sostanzialmente, con quella di qualsivoglia atto conclusivo di una fase conoscitiva, prescindendo sia dal tipo di conoscenze acquisito, sia dal contenuto specifico dell’atto e, in particolare, dal modo in cui tali conoscenze vengono, eventualmente, elaborate e riflesse nell’atto medesimo»

²⁰⁸ E. MANONI, *Ragioni a favore dell’impugnabilità del pvc*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 3156; F. TUNDO, *Rilevanza del processo verbale di constatazione nell’indagine tributaria*, in *Corr. trib.*, 2015, pag. 783; M. PIRRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente* (a cura di A. Bordito, A. Contrino, A. Marcheselli), Torino, 2012, pag. 374.

dell'istruttoria sfornito di autonoma rilevanza esterna²⁰⁹. In sostanza, il pvc è espressione di un'attività di mera verifica dei fatti (cd. informazione storica), in quanto mira alla sola rappresentazione della realtà oggettivamente percepibile, ovvero i fatti storici riferibili al soggetto verificato²¹⁰.

È l'atto di accertamento, del resto, quello che riporta le valutazioni e le elaborazioni dei fatti suddetti (cd. informazione valutativa), ciò nella misura in cui l'amministrazione finanziaria compie operazioni intellettive, ossia di qualificazione giuridica del fatto ovvero di interpretazione delle norme²¹¹. Ed ancora, è solo sull'atto di accertamento che il contribuente può prendere una specifica posizione, dal momento che solo attraverso ad esso il contribuente viene a conoscenza in modo pieno della pretesa dell'amministrazione finanziaria²¹².

In questa prospettiva, appare evidente come la struttura e la funzione del pvc non siano state concepite nell'ottica di un contraddittorio procedimentale tra amministrazione finanziaria e contribuente. Ecco allora che, la scelta del legislatore di elevare il pvc ad atto prodromico al contraddittorio tra le parti non pare essere stata adeguatamente presidiata tanto sul piano strutturale quanto su quello funzionale. L'art. 12, co. 7 citato impone un contraddittorio su un atto meramente istruttorio, che come tale non contiene una decisione compiuta in ordine all'*an* e al *quantum* della pretesa. Non a caso, è soltanto l'accertamento - diversamente dal pvc - che esprimere una funzione valutativa ed estimativa consistente nella qualificazione giuridica dei rapporti, atti o documenti, ossia dei

²⁰⁹ Cass. n. 787 del 20 gennaio 2004

²¹⁰ Si rinvia agli studi di diritto amministrativo condotti da G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in AA.VV., *Diritto amministrativo* (a cura di L. Mazzaroli - G. Pericu - A. Romano - F.A. Roversi Monaco - F.G. Scoca), Milano, 2005, pag. 620

²¹¹ Ancora, sul punto, G. MORBIDELLI, *Il procedimento amministrativo*, in AA.VV., *Diritto amministrativo* (a cura di L. Mazzaroli - G. Pericu - A. Romano - F.A. Roversi Monaco - F.G. Scoca), Milano, 2005, pag. 620

²¹² R. MICELI, *Motivazione "per relationem" dalla prime elaborazioni giurisprudenziali allo statuto del contribuente*, in Riv. dir. trib., XI, 2001, pag. 1145

fatti rilevati dall'organo di controllo²¹³. Va quindi escluso che l'accertamento possa ritenersi integrato dal rinvio acritico ad un pvc, proprio perché i due atti presentano, e debbono presentare, ontologicamente un contenuto diverso²¹⁴. Se così è, il contraddittorio procedimentale, quale espressione dell'interesse ad una buona decisione, finisce per ricevere un'attuazione parziale, nel senso che il contribuente potrà prendere posizione solamente su alcuni aspetti legati all'istruttoria, che in prospettiva potranno costituire le ragioni della pretesa. Così ragionando, resta esclusa la possibilità del contribuente di contro-argomentare sulla pretesa dell'amministrazione finanziaria ossia sulle valutazioni compiute da quest'ultima sull'*an* e il *quantum* relativamente ai maggiori tributi dovuti, nonché alle connesse sanzioni amministrative. Ebbene, una simile modalità di attuazione del contraddittorio non sembra garantire l'effettività dell'istituto stesso, in quanto l'atto prodromico all'instaurazione del contraddittorio – il pvc - non sembra assicurare un'efficace dialettica tra le parti²¹⁵.

Quanto sopra, sembra inoltre essere avvalorato proprio dall'art. 12, co. 7, ultimo periodo della l. n. 212 del 2000, secondo cui «*per gli accertamenti e le verifiche aventi ad oggetto i diritti doganali di cui all'articolo 34 del testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con del decreto del Presidente della Repubblica 23 gennaio 1973, n. 43, si applicano le disposizioni dell'articolo 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, n. 374*»²¹⁶. La norma rinvia all'art. 11 del D.lgs. n. 374 del 1990, che al comma 4-bis stabilisce che il pvc in materia doganale deve contenere «*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze,*

²¹³ R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), Torino, 2012;

²¹⁴ Cass. 4350 del 2016; Cass. n. 12794 del 21 giugno 2016

²¹⁵ Accenna una simile conclusione G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, cit., pag. 594 e ss.

²¹⁶ F. CERIONI, *Garantito il contraddittorio preliminare con il contribuente nella procedura di revisione dell'accertamento doganale*, *Corr. trib.*, pag. 868; ID., *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali*, *Corr. trib.*, pag. 274

o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo».

La previsione in argomento prescrive un contenuto del pvc affatto diverso rispetto a quello sopra descritto. Invero, la disciplina citata evidenzia i tratti di specificità dello schema di attuazione del contraddittorio procedimentale in materia doganale rispetto a quello "ordinario" di cui all'art. 12, co. 7 citato.²¹⁷ Il pvc in materia doganale, parimenti al pvc in generale, nasce come atto meramente istruttorio funzionale ad agevolare l'esercizio del potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria.

Tuttavia, la scelta del legislatore di elevare il pvc ad atto prodromico al contraddittorio procedimentale ha reso quest'ultimo un atto con una duplice funzione: i) di supporto al più agevole esercizio del potere di accertamento; ii) di atto introduttivo della fase del contraddittorio procedimentale. A differenza del pvc previsto dall'art. 12, co. 7 citato, quello di cui all'art. 11, co. 4-bis del D.lgs. n. 374 del 1990 è stato oggetto di modifica da parte del legislatore, ciò proprio al fine di meglio presidiare la duplice funzione che è stata attribuita a detto atto. In questo senso, la modifica ha interessato la struttura dello stesso, che in ragione dell'art. 92, co. 1, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, non può, e non deve, più limitarsi ad una mera ricognizione degli elementi istruttori raccolti in sede di verifica, perché ciò che richiede la norma è l'esposizione dei «*presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche*», ossia la formulazione di un addebito chiaro, preciso ed immutabile sotto il profilo dell'*an* e del *quantum*. Quello che viene richiesto, insomma, è che l'organo di controllo espliciti le valutazioni e le ragioni alla base della pretesa vantata nei confronti del contribuente. Qui appare evidente come l'effettività del contraddittorio sia garantita da un atto - il pvc - in grado di esprimere compiutamente le valutazioni alla base della pretesa dell'amministrazione. Così, il contraddittorio viene attuato a seguito di un attività di elaborazione ed

²¹⁷ Cass. n. 13890 del 2008; Cass. n. 8399 del 2013

interpretazione degli elementi istruttori raccolti, e non semplicemente di mera verifica di questi ultimi²¹⁸. In questo modo, l'amministrazione ha la possibilità di ascoltare il contribuente sulle proprie valutazioni, assicurandosi così l'assunzione di tutti gli elementi di fatto e di diritto rilevanti della fattispecie all'attenzione. Sennonché, la tendenza della giurisprudenza è preoccupante, poiché muove nella direzione opposta, nel senso cioè di riconoscere la natura di atto prodromico a qualsiasi atto istruttorio, trascurando così aspetti strutturali e funzionali dell'istituto del contraddittorio²¹⁹.

Alla stregua di tutto quanto sopra esposto, appare evidente come il modello di attuazione del contraddittorio di cui all'art. 12, co. 7 citato non siano in grado di assicurare l'effettività dello stesso, e quindi gli interessi ad esso sotteso. Ciò sembra trovare un'implicita conferma nell'interpretazione della giurisprudenza di legittimità, laddove è stato precisato che il pvc non può considerarsi fungibile alla richiesta di chiarimenti negli accertamenti in materia di abuso del diritto²²⁰. Benché le ragioni di questa affermazione non vengano

²¹⁸ Basti osservare il contenuto del pvc per rendersi conto di quanto affermato «1) l'indicazione del luogo, dell'anno, mese e giorno in cui è iniziato e chiuso; 2) i nominativi dei funzionari verbalizzanti e del contribuente o del suo delegato, nonché la menzione della sua attività; 3) l'indicazione dello scopo dell'accesso (se trattasi di accesso) con la menzione dell'autorizzazione rilasciata; 4) la descrizione sommaria dell'organizzazione aziendale ai fini della ricostruzione del suo profilo economico; 5) la minuziosa, accurata descrizione delle violazioni rilevate, sulla scorta degli atti, registri, documenti e quanto altro abbia contribuito ad identificare l'infrazione; 6) l'annotazione fedele delle obiezioni, eccezioni e osservazioni del contribuente; 7) l'identificazione dei responsabili (ovviamente di estrema importanza in caso di accesso alla sede di una persona giuridica); 8) osservazioni dei verbalizzanti, in fatto e in diritto; 9) sottoscrizione dei verbalizzanti e del contribuente o indicazione del motivo della mancata sottoscrizione; 10) indicazione dei documenti allegati in originale o in copia» (R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del D.lgs. n. 218/1997*, cit., pag. 620).

²¹⁹ Cass. n. 20770 del 2013; in dottrina, G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, cit., pag. 594 e ss. osserva che «Già con la sentenza n. 20770/2013, infatti, la nozione di processo verbale di chiusura delle operazioni viene fatta coincidere, sostanzialmente, con quella di qualsivoglia atto conclusivo di una fase conoscitiva, prescindendo sia dal tipo di conoscenze acquisito, sia dal contenuto specifico dell'atto e, in particolare, dal modo in cui tali conoscenze vengono, eventualmente, elaborate e riflesse nell'atto medesimo»

²²⁰ Cass. n. 7914 del 20 aprile 2016

sviluppate dalla Suprema Corte, è evidente che la giustificazione di una simile conclusione non può ricercarsi in argomenti dalla portata meramente formale, ovvero che gli atti richiamati sono atti tra loro diversi. Perché, se è vero che entrambi gli atti assolvono alla funzione di atto prodromico all'instaurazione del contraddittorio procedimentale, allora deve necessariamente riconoscersi la loro fungibilità. In verità, detta interpretazione poggia su argomenti di ordine e spessore sostanziale, che conducono a ritenere il pvc un atto inidoneo all'instaurazione del contraddittorio procedimentale, in quanto privo di una qualsivoglia valutazione dell'amministrazione finanziaria sull'oggetto della pretesa.

Ebbene, in ragione di ciò, fatta salva naturalmente la discrezionalità del legislatore, si auspica un intervento di quest'ultimo, che nel rispetto del principio di effettività scelga modalità di attuazione del contraddittorio – come accaduto in materia doganale - che ne assicurino la piena affermazione. In questo senso, anche gli ultimi interventi normativi non sembrano cogliere il senso dei rilievi critici qui formulati. Infatti, con l'art. 4-ter del D.l. n. 193/2016 che introduce il co. 4 dell'art. 19 del D.lgs. n. 504/1995 il legislatore domestico ha positivizzato il contraddittorio procedimentale in seno ai procedimenti di accertamento in materia di imposte di fabbricazione (cd. accise)²²¹. Si tratta, come vedremo nel prosieguo, di una scelta necessitata, dal momento che le accise rientrano tra quei tributi cd armonizzati, per cui si rende obbligatorio il contraddittorio procedimentale²²². Sennonché, alla stregua di quanto detto sopra, la scelta qui in esame non sembra essere perfettamente coerente con il dettato comunitario. D'altra parte, la scelta del legislatore è stata piuttosto semplice, nel senso che si è limitato a riprodurre fedelmente il modello di contraddittorio procedimentale

²²¹ Cass. SS.UU. n. 24823 del 9 dicembre 2015

²²² M. SCUFFI, *Questioni procedurali e processuali nel diritto doganale e in tema di accise*, in *Il Fisco*, 2016, pag. 962

previsto dall'art. 12, co. 7 citato, trascurando con ciò la natura comunitaria del tributo e conseguentemente il modello di contraddittorio elaborato in questa sede. Una simile scelta non sembra passare indenne il vaglio di compatibilità europeo, proprio per le ragioni *supra* viste. Come già ampiamente argomentato, il modello europeo di contraddittorio richiede per essere tale: i) la comunicazione di un addebito chiaro, preciso ed immutabile; ii) un termine ragionevole per le repliche del contribuente; iii) l'obbligo dell'amministrazione di valutare le ragioni addotte del contribuente, fornendo una motivazione cd. rafforzata.

Di tali elementi, il modello qui all'esame non sembra presentare quello che più di tutti qualifica il modello, ossia la comunicazione di un addebito chiaro e preciso. Del resto, il modello di contraddittorio in materia di accise, riproduce quello di cui all'art. 12, co. 7 cit., ove l'atto prodromico all'instaurazione del contraddittorio – il pvc – non appare idoneo ad integrare i requisiti e le caratteristiche di un addebito chiaro e preciso. Pertanto, il modello implementato dal legislatore domestico non sembra poter superare il vaglio europeo di compatibilità, in quanto non presenta i requisiti minimi richiesti dal modello europeo.

3. Le ipotesi di contraddittorio condizionato: l'art. 6, co. 5 dello Statuto dei diritti del contribuente

Le forme di contraddittorio sopra descritte si caratterizzano per un'applicazione generalizzata, nel senso che non prevedono particolari condizioni ai fini dell'instaurazione di detta fase. In dette ipotesi, l'amministrazione finanziaria è sempre tenuta ad attivare il contraddittorio procedimentale con il contribuente. Invece, in altre e specifiche ipotesi, l'amministrazione finanziaria deve instaurare il contraddittorio soltanto se sussistono determinate condizioni. In questo senso, viene in considerazione la previsione di cui all'art. 6, co. 5 della l. n. 212/2000, per cui «*prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla*

liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta»²²³. La norma pone subito un problema in ordine alla sua portata, nel senso che il campo di applicazione della stessa è individuato in negativo come si evince dal dato testuale dell'art. 6, co. 5 citato, per cui «la disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto». Ciò significa che, la previsione dell'art. 6, co. 5 citato, torna applicabile ai soli tributi per i quali il contribuente può procedere al versamento diretto²²⁴. In un contesto siffatto, la formula «versamento diretto» deve intendersi in senso stretto, ossia riferita alle sole fattispecie indicate nell'art. 3 del D.P.R. 602/73 e non in senso lato, cioè riferita a tutti quei tributi per i quali il contribuente possa procedere all'adempimento spontaneo²²⁵. Emerge così l'ambito di applicazione della previsione in esame, il quale interessa i soli procedimenti di liquidazione dei tributi – per i quali è possibile procedere al versamento diretto - dovuti in base alle dichiarazioni. Pur se implicitamente, è evidente come la norma faccia riferimento alle sole liquidazioni dei tributi *ex art. 36-bis*, D.P.R. n. 600 del 1973, escludendo quindi le

²²³ A. GUIDARA, *Rapporto tra avviso bonario e iscrizione a ruolo nella liquidazione della dichiarazione*, in *Corr. trib.*, 2016, pag. 1819; ID., *Richiesto l'esito del controllo formale della dichiarazione a pena di invalidità della cartella – la rilevanza della comunicazione dell'esito del controllo formale della dichiarazione tra le pieghe dell'autosufficienza del ricorso per cassazione*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2016, pag. 330 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2008, pag. 871; G. BOLETTA, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, pag. 98; M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008; F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *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, pag. 397; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008

²²⁴ S. ZAGÀ, *Le disciplina del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» della dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, pag. 10845;

²²⁵ A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit.

procedure di controllo formale delle dichiarazioni *ex art. 36-ter*, D.P.R. n. 600 del 1973. Quanto sopra trova conforto tanto nel dato testuale quanto in quello sistematico: da una parte, infatti, il dettato normativo si riferisce testualmente ai soli procedimenti di «liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni», senza menzionare i diversi procedimenti di controllo formale delle dichiarazioni; dall'altra parte, invece, si deve osservare come in seno all'art. 36-ter, co. 4 del D.P.R. n. 600/73 sia già previsto un momento dialettico tra amministrazione finanziaria e contribuente, pertanto un diverso momento di contraddittorio costituirebbe una mera duplicazione, aggravando così lo svolgimento del procedimento²²⁶.

In questa prospettiva, vengono in rilievo due distinte ipotesi di contraddittorio procedimentale, l'una da ascriversi all'art. 6, co. 5 della l. n. 212/2000, l'altra invece all'art. 36-ter, co. 4 del D.P.R. n. 600/73. Nel primo senso, le modalità di attuazione del contraddittorio procedimentale seguono uno schema piuttosto articolato, quantomeno sotto il profilo della sequenza degli atti che debbono essere portati a conoscenza del contribuente. Invero, prima che venga comunicato l'esito della liquidazione *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/73, il contribuente deve essere invitato a fornire i chiarimenti necessari e i documenti mancanti²²⁷. In altri termini, l'amministrazione finanziaria è tenuta ad attivare il contraddittorio procedimentale tra le parti.

²²⁶ S. ZAGÀ, *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» della dichiarazioni*, cit., pag. 10845;

²²⁷ A. GUIDARA, *Rapporto tra avviso bonario e iscrizione a ruolo nella liquidazione della dichiarazione*, cit., pag. 1819; ID., *Richiesto l'esito del controllo formale della dichiarazione a pena di invalidità della cartella – la rilevanza della comunicazione dell'esito del controllo formale della dichiarazione tra le pieghe dell'autosufficienza del ricorso per cassazione*, cit., pag. 330 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, cit., pag. 871; S. ZAGÀ, *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» della dichiarazioni*, cit., pag. 10845; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit.

Se è vero che la comunicazione di irregolarità *ex art. 36-bis* del D.P.R. n. 600/73 deve essere sempre e comunque inviata al contribuente, è altrettanto vero che l'invito di cui all'art. 6, co. 5 della l. n. 212/2000 deve essere formulato solo e soltanto in presenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione (da cui deriva la maggiore liquidazione dei tributi)²²⁸. Questo per dire che, l'obbligo di cui all'art. 6, co. 5 citato è riferito ad un adempimento diverso dalla comunicazione preventiva e propriamente ad un invito al contribuente a fornire chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti. Ebbene, l'amministrazione finanziaria è tenuta ad inviare al contribuente, a pena di nullità degli atti successivi, un atto, che reca l'indicazione degli aspetti rilevanti della dichiarazione ritenuti incerti e l'invito a fornire chiarimenti in merito alla propria situazione come risultante dalla dichiarazione²²⁹. In questo senso, non vengono precisate le modalità con cui debba essere inviato l'invito al contribuente. Sennonché, il riferimento al servizio postale non depone nel senso di dover trasmettere il suddetto invito mediante procedimento notificatorio. Con la conseguenza che, l'amministrazione finanziaria ben può trasmettere l'invito suddetto mediante l'invio di una semplice raccomandata, anche senza ricevuta di ritorno. Tuttavia, nell'ottica di un contraddittorio effettivo tra le parti sarebbe opportuno che il legislatore presidiasse meglio le modalità con cui deve essere trasmesso l'invito suddetto, stabilendo modalità di trasmissione dell'invito più rigorose come ad esempio quella della notifica. Ovviamente, la mancata indicazione degli aspetti rilevanti della dichiarazione ritenuti incerti e l'invito a fornire chiarimenti impediscono la corretta instaurazione del contraddittorio, con la conseguenza che gli atti successivi emessi sulla scorta della liquidazione

²²⁸ In questo senso, A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, cit.

²²⁹ A. GUIDARA, *Rapporto tra avviso bonario e iscrizione a ruolo nella liquidazione della dichiarazione*, cit., pag. 1819; S. ZAGÀ, *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» della dichiarazioni*, cit., pag. 10845

automatica debbono ritenersi illegittimi, e per l'effetto annullabili, per violazione del contraddittorio procedimentale.

Come si può evincere dal dato testuale della norma l'oggetto del contraddittorio è libero, nel senso che può riguardare sia profili argomentativi che probatori relativi agli aspetti della dichiarazione ritenuti incerti.

Detti chiarimenti debbono essere forniti entro un «*termine ragionevole*», che per essere tale non può essere inferiore a trenta giorni. La previsione di un termine inferiore implica per ciò solo la violazione del contraddittorio procedimentale. Non è chiaro se il termine posto sia perentorio oppure ordinario. In assenza di indicazioni positive, si deve ritenere che il termine abbia natura perentoria, nel senso che l'inosservanza di quest'ultimo da parte del contribuente comporta che i chiarimenti da lui forniti non possano essere presi in considerazione ai fini del convincimento dell'amministrazione.

Sebbene non venga esplicitato, l'amministrazione finanziaria è obbligata a valutare il contenuto della risposta fornita dal contribuente e, solo a seguito di tale valutazione, sarà tenuto ad inviare a quest'ultimo la comunicazione dell'esito della liquidazione, che dovrà necessariamente recare l'indicazione dei motivi per i quali l'Ufficio ha ritenuto di disattendere i chiarimenti forniti ovvero i documenti esibiti dal contribuente in «risposta» alla predetta «richiesta di chiarimenti»²³⁰.

L'altra forma di contraddittorio procedimentale è quella prevista dall'art. 36-ter, co. 4 del D.P.R. n. 600/73, per cui «*l'esito del controllo formale è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non*

²³⁰ Così puntualmente M. PIERRO, *Invalità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2012, pag. 1574

considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione». Si tratta, a ben vedere, di un contraddittorio ad applicazione generalizzata, nel senso che non sono previste particolari condizioni per l'attivazione di detta fase. Lo schema di attuazione del contraddittorio è simile a quello sopra descritto.

L'amministrazione finanziaria una volta espletato il controllo formale della dichiarazione deve comunicarne l'esito al contribuente. La comunicazione diviene così l'atto prodromico all'attivazione della fase di contraddittorio procedimentale. La comunicazione deve recare, a garanzia della corretta instaurazione del contraddittorio, i motivi che hanno condotto alla rettifica di quanto dichiarato dal contribuente. In questa prospettiva, il contraddittorio può considerarsi violato, allorché la comunicazione non esponga i motivi predetti. Detto vizio potrà essere dedotto dal contribuente in sede di impugnazione degli atti successivi (ruolo e cartella di pagamento).

Il contribuente entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione potrà formulare le proprie osservazioni in merito a quanto dedotto dall'amministrazione finanziaria. Nel silenzio della norma, l'oggetto del contraddittorio può considerarsi libero, nel senso che il contribuente potrà addurre sia nuovi elementi di fatto purché debitamente provati, nonché argomentazioni logico-giuridiche ordinate a dimostrare l'infondatezza delle valutazioni operate dall'amministrazione finanziaria. Non è chiaro se il termine di 30 gg. posto a garanzia del contraddittorio procedimentale sia perentorio o ordinatorio. Da un punto di vista sistematico sembrerebbe che il termine *de quo* debba considerarsi perentorio, dal momento che il legislatore dove ha voluto riconoscere il carattere ordinatorio del termine lo ha disposto espressamente, come è accaduto, ad esempio, per gli inviti e le richieste di cui all'art. 32, co. 2 del D.P.R. n. 600/73 per cui *«il termine può essere prorogato per un periodo di venti giorni*

[...] *per giustificati motivi...*». Così ragionando, l'amministrazione finanziaria dovrà prendere in considerazione solo e soltanto i chiarimenti formulati entro il termine di 30 giorni. Ciò che viene prodotto successivamente a detto termine deve considerarsi tardivo e come tale non può, non deve, essere prese in considerazione ai fini della prosecuzione dell'attività di recupero del maggior tributo. Questo significa che il contribuente non potrà dedurre l'illegittimità degli atti successivi per omessa/irregolare instaurazione del contraddittorio procedimentale.

La preclusione probatoria che viene così ad innescarsi opera però solo sul piano procedimentale, nel senso che il contribuente potrà liberamente impugnare gli atti successivi dinanzi alla Commissione tributaria competente, adducendo le ragioni che avrebbe potuto esporre in sede di contraddittorio procedimentale. Del resto, se il legislatore avesse voluto estendere l'efficacia della preclusione anche alla fase processuale, lo avrebbe dovuto fare espressamente, come è accaduto – ad esempio – per i dati, le notizie e i documenti non trasmessi in risposta a seguito degli inviti di cui all'art. 32, co. 4 del D.P.R. n. 600/73.

Se l'amministrazione finanziaria anche a fronte dei chiarimenti del contribuente intenda proseguire la propria attività di recupero del maggior tributo, mediante l'iscrizione a ruolo e la successiva emissione della cartella di pagamento da parte dell'Agente della riscossione, dovrà valutare le argomentazioni e/o le prove addotte dal contribuente, nel senso di dover esplicitare specificamente le ragioni, *rectius* le motivazioni, per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio. Questo vuol dire che il ruolo e/o la cartella di pagamento non potranno limitarsi ad esporre i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche alla base della pretesa, perché lo svolgimento del contraddittorio impone un *quid pluris*, ossia una compiuta valutazione da parte dell'amministrazione finanziaria delle ragioni

adotte dal contribuente in detta fase. L'atto che difetta di un valutazione siffatta deve considerarsi difforme rispetto al paradigma elaborato in via interpretativa dalla giurisprudenza di legittimità, dovendosi così ritenere illegittimo e per l'effetto annullabile.

4. Il contraddittorio di matrice giurisprudenziale: gli studi di settore

Accanto alle ipotesi "positivizzate" di contraddittorio occorre rilevare l'esistenza di forme di contraddittorio che trovano la loro fonte nel dato normativo, ma il cui contenuto viene interamente demandato all'opera ermeneutica della giurisprudenza ²³¹. Queste forme di contraddittorio costituiscono il risultato interpretativo dell'elaborazione della giurisprudenza di legittimità, che in alcune specifiche situazioni ha ravvisato l'esigenza di garantire la tutela del contribuente già nel corso del procedimento di accertamento, prevedendo una vera e propria fase di contraddittorio con l'amministrazione finanziaria. Una siffatta esigenza è emersa con riferimento agli accertamenti fondati sugli studi di settore (cd. analitici – induttivi). Qui, invero, l'affermazione di un contraddittorio procedimentale discende dalla necessità di adeguare l'esito dello studio alla realtà concreta in cui versa il contribuente. In questa prospettiva, l'innesto di una fase di contraddittorio consente al contribuente di prendere posizione sui risultati dello studio di settore, anticipando così le difese che quest'ultimo avrebbe potuto esperire soltanto in sede giudiziale²³². In questi casi, il contraddittorio ha trovato spazio e riconoscimento grazie al contributo interpretativo della giurisprudenza, che è giunta ad elaborare una forma di contraddittorio di matrice (interamente) giurisprudenziale.

²³¹ Cass. n. 26635 del 18 dicembre 2009, Cass. n. 26636 del 18 dicembre 2009, Cass. n. 26637 del 18 dicembre 2009; Cass. n. 26638 del 18 dicembre 2009.

²³² Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 19/E del 14 aprile 2010

Lo schema di attuazione di detta forma di contraddittorio si articola in tre distinti momenti.

Ai sensi dell'art. 10, co. 3-bis, della l. n. 146/1998 *«prima della notifica dell'avviso di accertamento [l'amministrazione finanziaria deve invitare] il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218»*. L'amministrazione finanziaria deve, quindi, inviare al contribuente un invito a comparire nel quale sono indicati: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione; c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti; d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi. L'invito a comparire diviene così l'atto prodromico all'instaurazione del contraddittorio nell'ambito dei procedimenti di accertamento basati sugli di settore. Per garantire la corretta instaurazione del contraddittorio occorre che l'invito predetto soddisfi i requisiti contenutistici elencati all'art. 5, co. 1 del D.lgs. n. 218/97, pena l'illegittimità del provvedimento finale per omessa/irregolare instaurazione del contraddittorio. In particolare, l'invito citato deve recare la decisione, le intenzioni e le valutazioni dell'amministrazione finanziaria in relazione alla situazione del contribuente, al fine di consentire a quest'ultimo il pieno esercizio del proprio diritto di difesa.

Una volta ricevuto l'invito il contribuente può formulare le proprie osservazioni in merito ai profili qualitativi e quantitativi della pretesa vantata nei suoi confronti entro il termine fissato dall'amministrazione finanziaria. Nel silenzio della norma, l'oggetto del contraddittorio può considerarsi libero, nel senso che il contribuente potrà addurre sia nuovi elementi di fatto purché debitamente provati, nonché argomentazioni logico-giuridiche ordinate a dimostrare l'infondatezza della ricostruzione operata dall'amministrazione finanziaria. Insomma, il contribuente dovrebbe fornire i propri chiarimenti e gli

elementi giustificativi del rilevato scostamento e/o dell'inapplicabilità nel caso concreto dello studio «*in modo da "fotografare" la specifica realtà economica della singola impresa la cui dichiarazione dell'ammontare dei ricavi abbia dimostrato una significativa "incoerenza" con la "normale redditività" delle imprese omogenee considerate nello studio di settore applicato*»²³³. Per quanto riguarda il termine entro cui presentare i predetti chiarimenti, va rilevato che spetta all'amministrazione finanziaria stabilirlo, la quale nel rispetto dell'effettività del contraddittorio, dovrà assicurare un termine ragionevole. La ragionevolezza del termine, in assenza di indicazioni normative, dovrà essere valutata caso per caso, in relazione alla complessità della vicenda controversa. Nel caso in cui il termine fissato dall'amministrazione finanziaria renda impossibile o eccessivamente difficile l'espletamento del contraddittorio, il contribuente potrà dedurre l'illegittimità dell'atto di accertamento per omessa/irregolare instaurazione della fase di contraddittorio.

Per concludere, l'amministrazione finanziaria dovrà valutare le argomentazioni e/o le prove addotte dal contribuente, nel senso di dover esplicitare specificamente le ragioni, *rectius* le motivazioni, per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio. Questo vuol dire che l'atto di accertamento non può limitarsi ad esporre i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche alla base della pretesa, perché lo svolgimento del contraddittorio richiede un *quid pluris*, ossia una compiuta valutazione da parte dell'amministrazione finanziaria delle ragioni addotte dal contribuente in detta fase. L'atto che difetta di una valutazione siffatta deve considerarsi difforme rispetto al paradigma elaborato in via interpretativa dalla giurisprudenza di legittimità, dovendosi così ritenere illegittimo e per l'effetto annullabile.

²³³ Circolare dell'Agazia delle Entrate n. 19/E del 14 aprile 2010

PRIME CONCLUSIONI

5. La figura del contraddittorio "genetico" come quarto tipo di contraddittorio: un modello ibrido di sola ispirazione nazionale

Su queste linee ricostruttive, si possono delineare i tratti qualificanti del modello di contraddittorio procedimentale che occupa l'ordinamento tributario.

La prima considerazione che deve essere fatta riguarda l'impossibilità di ricondurre il modello di contraddittorio procedimentale tributario ad uno di quelli esistenti (processuale, amministrativo ed europeo). Invero, la procedimentalizzazione della funzione impositiva, sebbene abbia subito in parte l'influenza della dogmatica processuale, delinea un modello procedimentale di accertamento con caratteristiche affatto peculiari.

Anzitutto, si deve apprezzare la scelta di sistema di introdurre la fase del contraddittorio mediante la notifica/consegna di un apposito atto (pvc, richiesta di chiarimenti, ecc...), il cui contenuto varia a seconda della materia oggetto di accertamento. In questo senso, si deve osservare come il contraddittorio sia stato collocato tendenzialmente in un momento ben preciso del procedimento, corrispondente alla conclusione della fase istruttoria e all'inizio della fase della decisione. La fase di contraddittorio diventa così lo spartiacque, ovvero il momento di contatto, tra la fase istruttoria e la fase della decisione. Per come collocato e strutturato, il contraddittorio tributario, quale garanzia dell'interesse pubblico ad una buona decisione, finisce per diventare l'occasione per il contribuente di fornire un contributo dialettico volto a vagliare i singoli elementi istruttori acquisiti nel corso dell'istruttoria, destinati poi ed eventualmente a fondare l'accertamento. Il modello di contraddittorio che qui viene in considerazione si mostra assolutamente distante rispetto a quello propriamente procedimentale mutuato in ambito amministrativo ed europeo. Qui, invero, il contraddittorio costituisce un momento valutativo della decisione che

L'amministrazione finanziaria intende assumere ("quasi-decisione"), il che implica un contributo dialettico finalizzato a vagliare la legittimità (vizi del procedimento) e la fondatezza della decisione.

Se così è, ecco allora che quello tributario rappresenta un contraddittorio di tipo "istruttorio" (cd. genetico), nel senso che il contribuente è chiamato ad essere sentito su un atto, che – in linea di massima – formalizza solamente i risultati dell'attività istruttoria. Di qui, un modello di contraddittorio "genetico", ovvero destinato ad essere attivato in sede di formazione "procedimentalizzata" della decisione. Detto altrimenti: un contraddittorio per la (formazione) decisione e non sulla decisione. In questo senso, il contraddittorio presenta un oggetto variabile, nel senso che può essere libero o vincolato a seconda della materia oggetto di accertamento. A questo proposito, le osservazioni e le prove del contribuente devono essere presentate all'amministrazione finanziaria entro un termine ragionevole; anche questo varia a seconda della materia oggetto di accertamento.

Il modello di contraddittorio "genetico", per essere effettivo, presuppone l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di valutare la ragioni addotte dal contribuente in detta sede. Detto obbligo sembra trovare una duplice giustificazione, tanto sul piano del principio di imparzialità, quanto su quello del diritto di difesa. Sul punto, va però precisato che l'obbligo di valutazione citato costituisce il naturale corollario del diritto al contraddittorio. Ciò significa che l'imparzialità dell'amministrazione finanziaria nella formazione della decisione assicura allo stesso tempo la possibilità per il contribuente di difendersi in via anticipata²³⁴. In questa prospettiva, è evidente come l'intervento del contribuente

²³⁴ G. PALMA, *Le posizioni giuridiche soggettive nell'ordinamento italiano*, in Trattato di diritto amministrativo, Padova, 1999, pag. 86 ss., per cui «Cosicché la sintetica e convenzionale definizione, che solitamente si offre nella letteratura giuridica, dell'interesse legittimo come interesse alla legittimità dell'azione amministrativa, ancorché non scorretta, si dimostra incapiente poiché non include la descrizione

in sede procedimentale sia posto prevalentemente nell'interesse dell'amministrazione finanziaria, in quanto l'interesse privato si mostra secondario e comunque logicamente consequenziale alla concreta attuazione dell'imparzialità dell'azione. Se al contribuente viene accordata la possibilità di difendersi già in sede procedimentale, è perché l'amministrazione - secondo il canone di imparzialità - ha tutto l'interesse a vagliare in via preventiva la legittimità e la fondatezza della propria decisione. Ebbene, il modello di contraddittorio tributario si mostra così servente all'esigenza di assicurare il migliore esercizio dell'azione amministrativa, prima ancora che di assicurare il diritto di difesa del contribuente in codesta sede procedimentale.

6. Le ipotesi eccezionali di contraddittorio: il modello di co-determinazione della decisione dell'Amministrazione finanziaria (gli accordi preventivi ex art. 31-ter del D.P.R. n. 600/73)

Accanto al modello di contraddittorio sopra delineato, si deve osservare come nell'ordinamento tributario esistano talune deviazioni da quest'ultimo che rispondono a precise esigenze di sistema. In certe occasioni, infatti, il contraddittorio diviene lo strumento essenziale per assicurare lo svolgimento del procedimento, segnatamente laddove questo sia ordinato alla formazione di un accordo preventivo tra amministrazione finanziaria e contribuente. Senza il contraddittorio tra le parti, del resto, la formazione di un accordo preventivo non può venire in essere. Tuttavia, in un contesto siffatto, il contraddittorio non solo assolve ad una diversa funzione, ma soprattutto presenta modalità di attuazione affatto peculiari. Ebbene, più che di deviazione dal modello di contraddittorio tributario, sembrerebbe doversi parlare di un modello di contraddittorio

del rapporto di «strumentalità» che collega la pretesa alla legalità dell'azione con la tutela dell'interesse sostanziale dell'amministrato, riflesso a sua volta della garanzia in termini di soddisfacimento dell'interesse pubblico...»

procedimentale autonomo e distinto per struttura e funzione rispetto a quello sopra descritto.

Questo è il modello di contraddittorio che emerge dall'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/73, che disciplina gli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale. Qui il contraddittorio non serve al contribuente per esporre le proprie difese avverso una decisione dell'amministrazione, in quanto l'istituto si configura piuttosto come modalità di esercizio del potere di accertamento, ossia come forma di esercizio consensuale e condivisa dei poteri competenza dell'amministrazione finanziaria²³⁵.

Coerente con una funzione siffatta è anche la struttura del contraddittorio previsto ai sensi dell'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/73. Il procedimento si articola in due fasi: una fase documentale e una fase operativa²³⁶. Nel corso della fase documentale l'amministrazione finanziaria raccoglie i dati e le informazioni disponibili. Nel corso della fase operativa invece effettua, nei tempi concordati con l'impresa istante, uno o più accessi presso le sedi di svolgimento dell'attività o presso qualunque altro luogo di esercizio dell'attività medesima, allo scopo di prendere diretta cognizione di elementi utili ai fini istruttori²³⁷. Acquisiti gli elementi necessari, l'amministrazione procedente potrà concludere, nel perseguimento del pubblico interesse, un accordo con il contribuente, determinando così il contenuto discrezionale del provvedimento finale. Diversamente dal modello di contraddittorio sopra descritto, qui non vengono in considerazione atti e sequenze procedurali ordinate a garantire un confronto argomentativo tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria al fine d'influenzare il convincimento di quest'ultima. Perché nel procedimento di cui all'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/73 il contraddittorio è connotato all'idea stessa

²³⁵ In questi termini la Relazione illustrativa al D.lgs. n. 147/15

²³⁶ Così il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 42295/2016

²³⁷ *Ibidem*

dell'accordo, nel senso che senza il confronto tra le parti non ci può essere la formazione di quest'ultimo.

Si delinea così un modello di contraddittorio di matrice prettamente negoziale, nel senso che il contraddittorio costituisce un momento che pervade tutto il procedimento in una logica di co-determinazione della decisione dell'amministrazione finanziaria. In questa prospettiva, l'omessa/irregolare instaurazione del contraddittorio non si ripercuote sulla legittimità dell'accordo, in quanto come già evidenziato – ai sensi dell'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/73 – la mancata instaurazione del contraddittorio impedisce la formazione dello stesso. Così ragionando, l'accordo concluso in difetto del contraddittorio deve considerarsi *tamquam non esset*.

7. *L'affermazione "isolata" del modello europeo di contraddittorio nel diritto tributario nazionale: il procedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni tributarie amministrative ex artt. 16 e 17, co. 1-bis del D.lgs. n. 472/97.*

Con riferimento alla disciplina delle sanzioni amministrative tributarie si deve osservare come l'istituto del contraddittorio procedimentale trovi un modello di attuazione affatto peculiare. Lo schema di attuazione del contraddittorio si articola in tre diversi momenti.

Ai sensi dell'art. 16 del D.lgs. n. 472/97, infatti, l'amministrazione finanziaria deve notificare un atto di contestazione con indicazione, a pena di nullità, dei fatti attribuiti al trasgressore, degli elementi probatori, delle norme applicate, dei criteri che ritiene di seguire per la determinazione delle sanzioni e della loro entità. Ebbene, l'amministrazione finanziaria è tenuta a notificare l'atto di contestazione conformemente alle prescrizioni contenute nell'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973²³⁸. L'inosservanza di dette norme provoca un vizio nel procedimento

²³⁸ In dottrina, V. FICARI, *Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, pag. 1413 ss.; G.

notificatorio, che può determinare l'illegittimità dell'atto di contestazione. Ovviamente, se il contribuente fornisce le proprie deduzioni pur in presenza di un vizio di notifica, quest'ultimo deve considerarsi sanato per intervenuto raggiungimento dello scopo.

Nel termine di sessanta giorni dalla notificazione, il trasgressore e gli obbligati ai sensi dell'art. 11, co. 1, del D.lgs. n. 472/97 possono produrre deduzioni difensive²³⁹. Nel silenzio della norma, l'oggetto del contraddittorio può considerarsi libero, nel senso che il contribuente può prendere posizione su tutti i profili specificamente contestati con l'atto suddetto. In questo senso, il contribuente potrà addurre sia argomentazioni logico-giuridiche (es. l'erronea determinazione del *quantum* della sanzione) ovvero prove contrarie (es. la non sussistenza della colpa) a sostegno dell'illegittimità e/o dell'infondatezza della pretesa sanzionatoria. La mancata osservanza del termine di sessanta giorni comporta la cristallizzazione della pretesa sanzionatoria ovvero la trasformazione dell'atto di contestazione in un vero e proprio provvedimento di irrogazione delle sanzioni, che per l'effetto non potrà essere più impugnato dal contribuente dinanzi l'autorità giurisdizionale²⁴⁰.

RAGUCCI, *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2001, I, pag. 252; A. VOGLINO, *Modelli di procedimento e mezzi di tutela*, in AA.VV., *La riforma delle sanzioni amministrative tributarie* (a cura di G. Tabet), Torino, 2000, pag. 163; F. PISTOLESI, *Appunti sui procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie*, in Rass. trib., 2002, pag. 903; L. DEL FEDERICO, *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal D.lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472*, in Rass. trib., 1999, pag. 1041.

²³⁹ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, cit. pag. 13 ss.; V. FICARI, *Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in Rass. trib., 2000, pag. 1413 ss.; B. BELLÈ, *Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in Dir. prat. trib., 1999, I, pag. 1212

²⁴⁰ L. DEL FEDERICO, *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal D.lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472*, cit., pag. 1041; B. BELLÈ, *Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, cit., 1999

Qualora, l'amministrazione finanziaria decida di procedere comunque all'irrogazione delle sanzioni nonostante la presentazione delle deduzioni, quest'ultima dovrà formulare una motivazione cd. rafforzata, dando conto non solo dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche alla base della pretesa, ma anche e soprattutto dell'irrilevanza delle deduzioni presentate e/o del materiale probatorio prodotto dal contribuente²⁴¹. L'atto che difetta di una valutazione siffatta deve considerarsi difforme rispetto al paradigma normativo, dovendosi così ritenere illegittimo e per l'effetto annullabile.

La lettura complessiva della norma citata lascia intravedere l'esistenza di un modello di contraddittorio che esula totalmente da quelli sopra descritti, che prevede peculiari modalità con le quali viene garantito il contraddittorio. Insomma, il modello di contraddittorio previsto in materia di irrogazione delle sanzioni rende evidente come non sia possibile assimilare tale "sottosistema" a quello previsto, nei casi sopra descritti, per gli atti impositivi/impoesattivi/esattivi²⁴². Ad ogni modo, il modello qui descritto trova applicazione nei soli casi di violazioni formali, ossia per violazioni meno gravi. E questo, inevitabilmente, marca la differenza rispetto la scelta compiuta dal Legislatore per le sanzioni doganali.

Che il modello qui in esame sia riconducibile quantomeno in astratto a quello europeo sembra infatti essere comprovato dal fatto che il legislatore nazionale con riferimento alle sanzioni doganali ha ritenuto di optare, in modo generalizzato, per l'applicazione dell'art. 16 del D.lgs. n. 472/97, ossia per il procedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni amministrative sopra

²⁴¹ Sul punto, V. FICARI, *Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, cit., pag. 1413 ss.

²⁴² Cass. n. 25515 del 13 novembre 2013, secondo cui «i tratti di contraddittorio rafforzato previsti in materia di irrogazione di sanzioni rendono all'evidenza scorretta l'assimilazione di tale sottosistema a quello relativo agli atti impositivi non rendono dunque possibile ipotizzare l'estensione del meccanismo di cui al comma 7 dell'art.12 cit.»

descritto. Difatti, la previsione di cui all'art. 17, co. 1-*bis* del D.lgs. n. 472/97 nel disciplinare le modalità di irrogazione della sanzioni per le violazioni della normativa doganale rinvia chiaramente all'art. 16 del medesimo Decreto, con la conseguenza che l'irrogazione delle sanzioni amministrative doganali non può che avvenire in via separata rispetto l'accertamento del tributo²⁴³.

A questo proposito, va ricordato che il legislatore nazionale non avrebbe potuto rinviare alla disciplina doganale europea, segnatamente all'art. 6 del Regolamento Ue n. 952/2013 sulle decisioni riguardanti l'applicazione della normativa doganale, dal momento che la nozione di «*normativa doganale*» non (ri)comprende le norme sostanziali e procedurali dedicate alle sanzioni amministrative per la violazione della normativa suddetta²⁴⁴. Si tratta invero di una scelta politica dell'Unione, dal momento che la materia doganale – come noto - costituisce un settore di competenza esclusiva di quest'ultima. Ciò per dire che l'Unione può legiferare nella suddetta materia in ordine ad ogni singolo profilo – anche quello sanzionatorio - senza la necessità di essere sottoposta al vaglio di sussidiarietà di cui all'art. 5, par. 3 del Trattato sull'Unione europea. Così facendo, invece, si finisce per demandare al legislatore nazionale la competenza a definire le singole fattispecie sanzionatorie, il *quantum* astrattamente irrogabile e le modalità di irrogazione delle stesse. In questa prospettiva, gli Stati membri possono certamente scegliere le sanzioni che sembrano loro più appropriate e le relative modalità di irrogazione, tuttavia sono tenuti ad esercitare detta

²⁴³ «All'accertamento doganale, disciplinato dall'articolo 247 del regolamento (CEE) n. 2454/1993 della Commissione, del 2 luglio 1993, e successive modificazioni, e dall'articolo 117 del regolamento (CE) n. 450/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, effettuato con criteri di selettività nella fase del controllo che precede la concessione dello svincolo, restano applicabili le previsioni dell'articolo 16 del presente decreto» (art. 17, co. 1-*bis* del D.lgs. n. 472/97)

²⁴⁴ Agli effetti dell'art. 5 del Reg. Ue n. 952/2013 per “normativa doganale” si intende «il corpus legislativo costituito da quanto segue a) il codice e le disposizioni integrative o di attuazione del medesimo adottate a livello dell'Unione o a livello nazionale; b) la tariffa doganale comune; c) la normativa relativa alla fissazione del regime unionale delle franchigie doganali; d) gli accordi internazionali contenenti disposizioni doganali, nella misura in cui siano applicabili nell'Unione».

competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali. Se così è, ecco allora che il legislatore nazionale nel definire le modalità procedurali di irrogazione delle sanzioni amministrative doganali è tenuto ad osservare tanto il principio generale del contraddittorio, quanto e soprattutto l'art. 41, par. 2, lett. a) della CDFUE. Così argomentando, la scelta del legislatore non poteva allora che ispirarsi al modello europeo di contraddittorio in ragione del vincolo derivante dall'ordinamento europeo.

Tanto premesso occorre verificare se le modalità di irrogazione delle sanzioni amministrative di cui all'art. 16 del D.lgs. 472/97 siano conformi al modello europeo di contraddittorio. Il modello di contraddittorio di cui all'art. 16 del D.lgs. 472/97 sembra superare la predetta verifica di conformità, in quanto assicura: i) la comunicazione di un addebito preciso ed immutabile attraverso la notifica di un atto di contestazione; ii) un termine ragionevole per le repliche del contribuente (60 gg.); iii) l'obbligo dell'amministrazione di valutare le ragioni addotte del contribuente, fornendo una motivazione cd. rafforzata. Ossia tutti i requisiti (minimi) imposti dal modello europeo.

Di conseguenza, le sanzioni amministrative doganali ancorché collegate all'accertamento del tributo non possono essere irrogate contestualmente ad esso ai sensi dell'art. 17, co. 1 del D.lgs. n 472 del 1997. Le ragioni di una siffatta esclusione vanno ricercate proprio nella modalità di svolgimento del contraddittorio procedimentale. Con l'art. 16 del D.lgs. 472/97 si assicura una vera e propria fase di contraddittorio procedimentale articolata, a sua volta, in tre distinti momenti che consentono al contribuente di esercitare in modo pieno il proprio diritto di difesa su tutti i profili della contestazione (*an e quantum*) mossa dall'amministrazione finanziaria nei suoi confronti²⁴⁵. Al contempo, la

²⁴⁵ Si rinvia a G. RAGUCCI, *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, cit., pag. 252.

previsione dell'art. 17, co. 1-*bis* del D.lgs. n. 472/97 assicura un contraddittorio procedimentale solamente laddove sia consegnato un Pvc ai sensi dell'art. 12, co. 7 della l. n. 212/2000 e dell'art. 11, co. 4-*bis* del D.lgs. n. 374/90. Del resto, l'art. 17, co. 1 del D.lgs. n. 472/97 richiama l'osservanza, ove compatibili, delle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del tributo²⁴⁶. In questo caso, il contraddittorio viene introdotto non dall'atto di contestazione di cui all'art. 16, co. 1 del D.lgs. n. 472/97, bensì dal Pvc che come tale prevede un contenuto affatto differente rispetto a quello dell'atto di contestazione. Un contenuto che - come abbiamo avuto occasione di osservare - non reca una valutazione compiuta delle ragioni alla base della pretesa (*an* e *quantum*). Il Pvc si limita, infatti, a formulare la descrizione delle violazioni rilevate, ossia i "rilievi" connessi alla condotta del contribuente oggetto di verifica. E questo impedisce a detto atto di integrare - in sé e per sé - un addebito preciso ed immutabile, come imposto dal modello europeo di contraddittorio.

Senonché, in materia doganale, ai sensi dell'art. 11, co. 4-*bis* del D.lgs. n. 374/90 il Pvc deve contenere «*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo*». Ebbene, in detta ipotesi, il Pvc non si limita, non può limitarsi, ad esporre i "rilievi" connessi alla condotta del contribuente, posto che quest'ultimo deve contenere una vera e propria motivazione della pretesa, il che implica una valutazione globale (*an* e *quantum*) delle ragioni alla base di quest'ultima. In questa prospettiva, il Pvc previsto dall'art. 11, co. 4-*bis* del D.lgs. n. 374/90 sembra poter assurgere ad atto prodromico al contraddittorio procedimentale coerentemente al modello europeo, dal momento che presenta le caratteristiche proprie dell'addebito secondo l'accezione europea: i)

²⁴⁶ F. PISTOLESI, *Appunti sui procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie*, cit., pag. 903; A. VOGLINO, *Modelli di procedimento e mezzi di tutela*, cit., pag. 163

l'informazione alle parti circa gli addebiti contestati sia il più possibile esatta e ii) la precisa enunciazione dei fatti contestati e della relativa qualificazione giuridica.

Se così è, ecco allora che il legislatore avrebbe potuto acconsentire all'irrogazione delle sanzioni amministrative doganali contestualmente all'accertamento del tributo laddove le violazioni fossero collegate a quest'ultimo, dal momento che il contraddittorio procedimentale si poteva ritenere assicurato dalla previsione di cui all'art. 11, co. 4-*bis* del D.lgs. n. 374/90, che prevede una vera e propria fase di confronto con l'amministrazione secondo lo schema proprio del modello europeo. Anzi, così argomentando, la previsione di cui all'art. 17, co. 1-*bis* del D.lgs. n. 472/97 sembra porsi in conflitto con il parametro costituzionale di cui all'art. 97 Cost., poiché il legislatore nell'optare per la sola irrogazione separata delle sanzioni amministrative doganali ha trascurato la concreta possibilità di prevedere modalità di irrogazione delle sanzioni predette secondo uno schema – quello emergente dal combinato disposto dell'art. 17 del D.lgs. n. 472/97 e dell'art. 11, co. 4-*bis* del D.lgs. n. 374/90 - che assicurasse allo stesso tempo il contraddittorio procedimentale tra le parti e il buon andamento della Pubblica amministrazione.

IL CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE NEL DIRITTO TRIBUTARIO: TRA REGOLA E PRINCIPIO

Sommario: 1. Notazioni preliminari sulla distinzione tra principio generale e regola giuridica – **IL PRINCIPIO** - 2. Il contraddittorio come principio del procedimento di attuazione dei tributi armonizzati – 2.1. (Segue) la duplice valenza del contraddittorio: da parametro interpretativo delle norme procedurali nazionali a parametro di legittimità dell'atto – **LA REGOLA** – 3. Il contraddittorio come regola (speciale) del procedimento di attuazione dei tributi non armonizzati – **LE CONSEGUENZE DELLA VIOLAZIONE DEL CONTRADDITTORIO** – 4. La rilevanza della natura giuridica ovvero della funzione del contraddittorio ai fini dell'individuazione dell'esatta portata della relativa violazione: approccio formalistico (cd. legalità formale) vs. approccio sostanzialistico (cd. strumentalità delle forme) – 4.1. (Segue) nel comparto dei tributi armonizzati – 4.2. (Segue) nel comparto dei tributi non armonizzati 5. Il regime di invalidità dell'atto: nullità espresse e virtuali - 6. La crisi della legalità formale e la difficoltà ad affermare un approccio puramente sostanzialistico: il "giusto" compromesso della legalità sostanziale come "nuovo" fondamento del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario

1. Notazioni preliminari sulla distinzione tra principio generale e regola giuridica

Sulla base dei dati fino a qui esaminati non è possibile stabilire quale sia la natura giuridica dell'istituto del contraddittorio in ambito tributario. Per far ciò, occorre procedere ad un primo e necessario distinguo: tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati²⁴⁷. Del resto, a seconda del comparto impositivo che viene in considerazione il contraddittorio sembra assumere una diversa valenza giuridica: da una parte di principio generale, dall'altra parte di regola giuridica²⁴⁸.

Tra regole e principi sussiste una differenza logico - categoriale: si tratta di "cose" diverse per il modo con cui vengono ad esistenza e per il modo in cui

²⁴⁷ La distinzione è imposta dalla Suprema Corte Sezioni Unite con la sentenza n.24823 del 9 dicembre 2015; anche la dottrina aderisce a questa impostazione D. STEVANATO, R. LUPI, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi trib.*, 2015, pag. 383 ss.; A. CARINCI – D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul "revirement" della Suprema Corte*, in *il Fisco*, 2016, pag. 207;

²⁴⁸ Ancora, A. CARINCI – D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul "revirement" della Suprema Corte*, cit., pag. 207;

funzionano in sede applicativa ²⁴⁹. Sul punto, la teoria della cosiddetta “distinzione forte” precisa che esistono determinate caratteristiche costantemente esibite dai principi, e non anche dalle regole, che appaiono sufficienti a distinguere le due entità. Invero, i principi presentano un notevole grado di generalità, vaghezza ed indeterminatezza: sono norme con fattispecie apertissima, o addirittura norme senza fattispecie ²⁵⁰. Le caratteristiche qui descritte si mostrano coerenti con la funzione stessa dei principi, i quali assolvono ad una funzione prevalentemente interpretativa delle disposizioni normative. I principi guidano l’interprete nel processo di elaborazione e di definizione della portata e del significato della disposizione normativa al fine di stabilire quale sia la norma da applicare al caso concreto.

Diversamente, le regole sono norme che (ri)connettono conseguenze giuridiche ad una precisa fattispecie. In questo senso, i contributi di teoria generale del diritto hanno messo ben in evidenza come i principi siano «*norme suscettibili di una applicazione “graduale” o “flessibile”, o in altri termini sono norme defettibili (norme la cui applicazione è soggetta ad eccezioni implicite); un principio si può applicare “più o meno” [mentre] l’applicazione delle regole seguirebbe la logica del “tutto-o-niente”: la regola si applica in toto se si verificano le circostanze fattuali previste nella fattispecie, e non si applica se tali circostanze non si verificano principi sono “comandi di ottimizzazione”*»²⁵¹. La regola appare così connotata da caratteristiche affatto precise, che conducono all’applicazione o meno della stessa a seconda della sussistenza delle condizioni che pone la regola medesima.

Tanto premesso, vediamo come opera il contraddittorio nei diversi settori impositivi dell’ordinamento tributario.

²⁴⁹ G. PINO, *I principi tra teoria della norma e teoria dell’argomentazione giuridica*, in *Diritto e questioni pubbliche*, 2012.

²⁵⁰ R. DWORKIN, *The Model of Rules I* (1967), cit.

²⁵¹ G. PINO, *I principi tra teoria della norma e teoria dell’argomentazione giuridica*, cit.

IL PRINCIPIO

2. *Il contraddittorio come principio del procedimento di attuazione dei tributi armonizzati*

Prima facie con riferimento ai tributi armonizzati, ossia a quei tributi regolati, in tutto o in parte, dal diritto dell'Unione europea, si deve osservare che il contraddittorio assume le vesti di vero e proprio principio generale dell'ordinamento, sull'assunto che il «rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante»²⁵². In questo senso, il principio del contraddittorio procedimentale finisce per presentare una portata ampia, in un certo senso, generalizzata, che comporta l'applicazione del contraddittorio sempre e comunque anche in assenza di una norma positiva che lo preveda. Ebbene, per i tributi armonizzati (Iva e accise), in linea con l'interpretazione della Suprema Corte, si può ritenere che operi una «clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria», la cui violazione debba essere sanzionata, con la nullità del conclusivo atto impositivo ²⁵³. Sebbene l'interpretazione giurisprudenziale, sia nazionale che europea, abbia cercato di definire nel modo più preciso possibile il quadro in cui debba inserirsi il principio del contraddittorio, restano da chiarire le modalità applicative con cui operi detto principi ²⁵⁴. Essendo un principio, nell'ambito dei tributi armonizzati, il contraddittorio opera quale parametro interpretativo delle norme procedurali nazionali, e non già come parametro di legittimità dell'atto

²⁵² È questo il principio che emerge dalla lettura della giurisprudenza europea, segnatamente: CGUE Sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07; CGUE sentenza del 13 marzo 2014, *Global Trans Lodzhistik*, nelle cause riunite C-29/13 e C-30/13; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cause riunite C-129/13 e C-130/13.

²⁵³ Cass. SS. UU. n.24823 del 9 dicembre 2015.

²⁵⁴ R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, cit.

emesso dall'amministrazione finanziaria. Il principio del contraddittorio si traduce così in un preciso vincolo per l'amministrazione finanziaria e il giudice tributario, i quali sono chiamati ad interpretare le norme nazionali sul procedimento di accertamento in ossequio a detto principio. Così ragionando, l'amministrazione finanziaria prima e il giudice tributario poi, sono tenuti ad assicurare il contraddittorio tra le parti suddette in ragione di un'interpretazione comunitariamente orientata delle norme nazionali sul procedimento²⁵⁵. Ad ogni modo, l'inosservanza del vincolo così delineato non consente al contribuente di invocare direttamente l'illegittimità dell'atto per violazione del principio del contraddittorio. In questo caso, ciò che il contribuente potrà e dovrà dedurre è la violazione della norma nazionale sul procedimento, che in ragione del vincolo interpretativo imposto dal principio avrebbe dovuto essere applicata nel senso di assicurare una fase di contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente.

2.1. (Segue) la duplice valenza del contraddittorio: da parametro interpretativo delle norme procedurali nazionali a parametro di legittimità dell'atto

Nella prospettiva europea, il contraddittorio assume un'altra e distinta valenza sul piano giuridico: quella di regola generale. Il riconoscimento del rango di regola generale si giustifica nella misura in cui la CDFUE sancisce espressamente all'art. 41, par. 2, lett. a) il diritto ad una buona amministrazione, segnatamente «*il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*». Che il diritto ad essere ascoltati, *rectius* il diritto al contraddittorio, costituisca una vera e propria regola generale si evince, inoltre, dalla giurisprudenza della CGUE, secondo cui «*il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento*» è attualmente garantito dal

²⁵⁵ V. MASTROIACOVO, *Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in AA.VV. *I principi europei del diritto tributario* (a cura di A. Di Pietro – T. Tassani), Padova, 2014, pag. 3

diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo. A questo proposito, si deve precisare che il carattere generale attribuito alla regola del contraddittorio di cui all'art. 41, par. 2, lett. a) della Carta, comporta l'applicazione di quest'ultimo tanto ai procedimenti dinanzi alle autorità dell'Unione, quanto ai procedimenti condotti da autorità nazionali allorché operino in attuazione del diritto dell'Unione europea. Così, del resto, si esprime l'art. 51, par. 1 della Carta per cui *«le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, agli organi e agli organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione»*²⁵⁶. Precisazione, questa, che avendo portata generale²⁵⁷, non può che essere letta come integrazione del disposto dell'art. 41, par. 1 della Carta.

Da quanto precede emerge una compiuta elaborazione della natura del contraddittorio, che viene riconosciuto come diritto e non più solo come principio, ossia come parametro di legittimità dell'azione amministrativa²⁵⁸. Se così è, ecco allora che il diritto al contraddittorio finisce per tradursi sul piano del procedimento dei tributi armonizzati in una regola per lo svolgimento della funzione accertativa. Con la conseguenza che l'azione amministrativa per essere legittima dovrà, dunque, conformarsi alla regola del contraddittorio come prescritta dall'art. 41, par. 1 della Carta; diversamente il contribuente grazie al riconoscimento operato dall'art. 6, par. 1 del TUE, per cui *«l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione*

²⁵⁶ G. DI FEDERICO, voce *Carta dei diritti fondamentali*, in Treccani – Diritto online, 2014;

²⁵⁷ *«As regards the Member States, it follows unambiguously from the case-law of the Court of Justice that the requirement to respect fundamental rights defined in the context of the Union is only binding on the Member States when they act in the scope of Union law»* [Explanations relating to the Charter of fundamental rights on article 51 – field of application (2007/C 303/02)].

²⁵⁸ In questi termini, A. CARINCI, *Le controversie doganali*, in Intrecci tra mare e fisco (a cura di Victor Uckmar), Padova, 2015; si veda anche R. LUPI – M. R. SILVESTRI, *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso*, cit., pag. 236

europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati», potrà direttamente invocare la violazione della norma suddetta dinanzi al giudice nazionale, che dovrà annullare l'atto impugnato per violazione dell'art. 41, par. 1 della Carta²⁵⁹.

LA REGOLA

3. Il contraddittorio come regola (speciale) del procedimento di attuazione dei tributi non armonizzati

Le considerazioni sin qui svolte non sembrano poter valere per i tributi non armonizzati (imposte dirette, imposta di registro, imposta sulle successioni e donazioni), ossia quei tributi che rientrano nella competenza esclusiva degli Stati membri. A questi tributi, del resto, il diritto dell'Unione europea non torna applicabile, in quanto la disciplina di riferimento sia sostanziale che formale è interamente demandata al legislatore nazionale.

D'altro canto, i principi e le regole dell'ordinamento dell'Unione europea operano in tutte quelle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, viceversa non trovano applicazione al di fuori di esse. Dal momento che la competenza normativa nei settori impositivi sopra citati non è stata attribuita all'Unione europea, spetta al legislatore nazionale stabilire quali siano gli elementi strutturali del tributo, e ancora stabilire le regole attraverso cui quest'ultimo deve trovare attuazione.

In un quadro siffatto, anche il contraddittorio finisce per dover essere interamente e compiutamente disciplinato a livello domestico, dal momento che quest'ultimo costituisce semplicemente una modalità di esercizio dell'azione amministrativa attraverso cui viene ad attuarsi il tributo. Ne consegue da ciò che per i tributi non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di

²⁵⁹ G. DI FEDERICO, voce *Carta dei diritti fondamentali*, cit.

instaurare il contraddittorio procedimentale, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi in cui tale obbligo sia specificamente previsto da una norma positiva. La soluzione qui prospettata sembra trovare un adeguato fondamento nella tradizione amministrativistica nazionale, per cui l'azione amministrativa deve essere retta ed ispirata al principio di legalità²⁶⁰. Da ciò ne deriva che, l'azione amministrativa deve sempre e comunque conformarsi alle sole prescrizioni imposte dalle norme che regolano l'esercizio del potere amministrativo. D'altra parte, l'esercizio dell'azione amministrativa deve essere sempre determinata nel contenuto e nelle modalità in modo da assicurare almeno una minima copertura legislativa (cd. legalità sostanziale)²⁶¹. Il che osta all'assoluta indeterminatezza del potere conferito dalla legge ad una autorità amministrativa, giacché produrrebbe l'effetto di attribuire una «totale libertà» all'amministrazione nell'esercizio delle sue funzioni²⁶².

In definitiva, per i tributi non armonizzati, il contraddittorio procedimentale trova attuazione soltanto nei casi espressamente previsti dal legislatore, ciò conformemente al principio di legalità dell'azione amministrativa. Senza una specifica previsione che stabilisca la necessità del contraddittorio tra contribuente e amministrazione finanziaria, quest'ultima non è tenuta quindi ad

²⁶⁰ Cass. n. 527 del 2015

²⁶¹ Nel senso indicato, P. P. PORTINARO, *Voce Principio di legalità*, in Enc. sc. soc. - Treccani, Roma, V, 1996, pag. 224; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in Riv. dir. fin., 2006, I, pag. 357; E. CARDI, *Voce Procedimento Amministrativo*, in Enc. giur, vol. XXVII, 1991, pag. 1995, secondo cui il procedimento «...ha una sua finalità precisa ed immediata che è finalità di attuazione di una generale ed astratta esigenza di legalità nell'esercizio di una funzione. Il perché del procedimento è quindi dipendente dall'insieme delle ragioni cui la stessa esigenza di legalità è espressione. Ragioni che si richiamano alla necessaria osservanza delle prescrizioni normative sui modi di esercizio della funzione...ed ancora legalità come controllo , e quindi l'ordo productionis come premessa o strumento per rendere verificabili le potestà pubbliche: come rispetto delle norme che disciplinano organizzativamente l'azione amministrativa...come dell'osservanza dei principi non scritti, di volta in volta, o in via generale, rilevati dal giudice come essenziali requisiti della legalità per un adeguato realizzarsi della funzione»

²⁶² Corte Cost. n. 307 del 2003; in senso conforme, *ex plurimis*, Corte Cost. sent. n. 32 del 2009 e n. 150 del 1982

instaurare una fase di contraddittorio in seno al procedimento di accertamento tributario.

Anche volendo riconoscere l'esistenza di un principio generale di contraddittorio operante a livello nazionale, va comunque osservato che l'amministrazione finanziaria potrebbe darne concreta esecuzione solamente in presenza di una norma positiva che stabilisca minimamente il contenuto e le modalità di attuazione del contraddittorio stesso in ottemperanza al principio di legalità sostanziale. In assenza di una norma siffatta, l'amministrazione finanziaria non potrebbe dare attuazione al contraddittorio se non violando il principio di legalità sostanziale dell'azione amministrativa. Del resto, l'attuazione del contraddittorio procedimentale sarebbe rimesso all'assoluta discrezionalità dell'amministrazione finanziaria, che potrebbe decidere i casi in cui il contraddittorio debba operare, il suo oggetto e le relative modalità di attuazione. Una simile soluzione non sembra essere accettabile, in quanto si mostra contraria al principio di legalità, ancorché sostanziale, cui propriamente si ispira, e deve ispirarsi, la disciplina del procedimento; ciò per assicurare anche e soprattutto un efficace e sicuro controllo di legittimità dell'atto.

LE CONSEGUENZE DELLA VIOLAZIONE DEL CONTRADDITTORIO

4. La rilevanza della natura giuridica ovvero della funzione del contraddittorio ai fini dell'individuazione dell'esatta portata della relativa violazione: approccio formalistico (cd. legalità formale) vs. approccio sostanzialistico (cd. strumentalità delle forme)

Abbiamo visto come il contraddittorio costituisca un momento essenziale nell'ambito del procedimento di accertamento tributario, al punto da assurgere, a seconda dei casi, a parametro interpretativo delle norme sul procedimento ovvero a parametro di legittimità dell'azione amministrativa. Se così è, ecco allora che la violazione del contraddittorio può costituire un vizio del procedimento di accertamento, che può comportare l'invalidità dell'atto emesso

dall'amministrazione finanziaria, laddove quest'ultimo sia difforme rispetto al paradigma normativo di riferimento. L'osservanza del contraddittorio procedimentale da parte dell'amministrazione finanziaria diviene quindi dirimente per stabilire se l'atto sia legittimo o meno. In questo senso, l'atto deve considerarsi illegittimo, perché difforme dal paradigma normativo, allorché l'instaurazione del contraddittorio sia stata omessa o irregolare, oppure nel caso in cui l'amministrazione finanziaria ometta di prendere in considerazione gli elementi emersi in sede di contraddittorio nella predisposizione della motivazione dell'atto di accertamento. I vizi predetti possono provocare l'invalidità dell'atto di accertamento per la semplice ragione che l'amministrazione finanziaria abbia adottato un atto difforme al modello di riferimento, oppure in considerazione di un vizio che abbia compromesso la funzione cui il procedimento di accertamento mira ad assolvere: assicurare il miglior esercizio del potere impositivo da parte dell'amministrazione finanziaria²⁶³.

Una dicotomia, questa, che implica due diversi approcci al tema delle conseguenze derivanti dalla violazione del contraddittorio procedimentale: l'uno di stampo legalistico-formale, l'altro invece di stampo sostanzialista. Il primo approccio si fonda essenzialmente sul principio di legalità dell'azione amministrativa, che conduce a considerare il potere pubblico esclusivamente in termini di esercizio tipico e formale²⁶⁴. In questa prospettiva, ciò che deve essere valorizzato è la dimensione normativa del contraddittorio, con la conseguenza che la sua eventuale violazione dovrà essere valutata alla sola stregua dei parametri normativamente imposti: presupposti, condizioni e modalità di instaurazione del contraddittorio. Ebbene, in questo caso, la semplice violazione

²⁶³ In questi termini, Cass. SS.UU. n. 19667 del 18 settembre 2014

²⁶⁴ Si rinvia alle motivazioni della Cass. n. 527 del 2015

dei suddetti parametri dovrà considerarsi di per sé sufficiente ai fini dell'annullamento dell'atto.

Diverso è il discorso laddove si assuma un approccio di tipo sostanzialista. Qui, invero, si deve attribuire rilevanza non tanto alla natura giuridica del contraddittorio, quanto piuttosto alla sua utilità ai fini della piena realizzazione della funzione del procedimento di accertamento²⁶⁵. Questo significa che la valutazione in ordine alla regolare instaurazione del contraddittorio procedimentale dovrà essere condotta tenendo conto dell'assolvimento o meno della funzione accordata al procedimento di accertamento. Occorre verificare, in altre parole, se l'omessa ovvero l'irregolare attivazione del contraddittorio da parte dell'amministrazione finanziaria abbia compromesso, in concreto, la realizzazione della predetta funzione. Cosicché, il contraddittorio pur se violato non può provocare sempre e comunque l'invalidità dell'atto, se e nella misura in cui il procedimento di accertamento non avrebbe potuto avere un risultato diverso²⁶⁶.

Si può osservare come gli approcci delineati implicino due diverse valutazioni circa la portata e gli effetti del vizio del contraddittorio, tali da individuare autonomi e distinti regimi giuridici in merito alle conseguenze derivanti dalla violazione del contraddittorio. Questa diversità di approccio

²⁶⁵ A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente* (a cura di A. Bordito, A. Contrino, A. Marcheselli), Torino, 2012, pag. 42; ID., *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, *passim*; A. LOVISOLO, *La sentenza Sezioni Unite 24823/2015 e il requisito della "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale: osservazioni e critiche*, in *Atti del Convegno - "Per un nuovo ordinamento tributario"* (a cura di V. Uckmar), vol. II, pag. 515 ss.; ID., *Sulla cd. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 719.

²⁶⁶ A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, pag. 2536; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cause riunite C-129/13 e C-130/13.

appare ancora più evidente e marcata a seconda che il procedimento di accertamento abbia ad oggetto tributi armonizzati ovvero non armonizzati.

4.1. (Segue) nel comparto dei tributi armonizzati

Con riferimento ai tributi armonizzati l'indagine sulla rilevanza dei vizi formali/procedimentali ai fini dell'invalidità dell'atto di accertamento per violazione del contraddittorio procedimentale non può che muovere dall'elaborazione compiuta in seno all'ordinamento dell'Unione europea. Tanto il diritto primario quanto l'interpretazione della Cgue operano una distinzione netta tra vizi relativi alle formalità sostanziali (cd. *essential procedural requirement*) e quelli costituenti semplici irregolarità procedurali²⁶⁷. Detta distinzione si apprezza, in particolar modo, sotto il profilo degli effetti, posto che a seconda che il vizio riguardi una formalità sostanziale ovvero costituisca un'irregolarità procedurale viene in considerazione una diversa conseguenza giuridica. Difatti, l'inosservanza di una formalità sostanziale provoca per ciò solo l'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, mentre in presenza di un'irregolarità procedurale occorre verificare se l'atto adottato sarebbe stato diverso in assenza di tale irregolarità e/o che il mancato rispetto di un determinato adempimento procedimentale abbia arrecato un pregiudizio effettivo agli interessi delle parti²⁶⁸.

Ebbene, nella prospettiva europea, la valutazione in ordine alla rilevanza del vizio procedimentale ai fini dell'annullamento dell'atto presuppone un duplice passaggio: uno necessario e uno meramente eventuale. Il passaggio necessario consiste nella qualificazione dell'adempimento procedimentale prescritto come formalità sostanziale o meno, mentre quello eventuale, che dovrà

²⁶⁷ K. LENAERTS – I. MASELIS – K. GUTMAN, *Eu procedural law*, Oxford, 2014, pag. 371; G. DI FEDERICO, *Le formalità sostanziali e il rispetto della «legality» nell'ordinamento comunitario. Il caso Ici e Solvay C. Commissione*, in *Dir. un. eu.*, 2000, pag. 877;

²⁶⁸ Ancora, G. DI FEDERICO, *Le formalità sostanziali e il rispetto della «legality» nell'ordinamento comunitario. Il caso Ici e Solvay C. Commissione*, cit., pag. 877;

essere espletato solamente se la formalità non è da considerarsi sostanziale, impone di verificare se l'atto adottato sarebbe stato diverso in assenza dell'irregolarità compiuta e/o che il mancato rispetto di detto adempimento procedimentale abbia arrecato un pregiudizio effettivo agli interessi delle parti (cd. prova di resistenza).

Tanto premesso, occorre verificare quale sia l'impatto di detta ricostruzione sul regime delle conseguenze derivanti dalla violazione del contraddittorio in seno ai procedimenti di accertamento dei tributi armonizzati. Anzitutto occorre stabilire se il contraddittorio procedimentale costituisca una formalità sostanziale o meno. Nella visione della Cgue costituiscono formalità sostanziali quelle che mirano a tutelare l'interesse della parte destinataria dell'atto. In questo senso, il contraddittorio ben può costituire una formalità sostanziale, dal momento che mira a tutelare essenzialmente due meritevoli interessi: quello pubblico ad una buona decisione e quello del privato/contribuente ad essere ascoltato in sede procedimentale²⁶⁹.

Senonché, con riferimento all'istituto del contraddittorio, la tendenza interpretativa sembra divergere dalla soluzione prospettata, qualificando piuttosto la violazione del contraddittorio come semplice irregolarità procedurale. Questo emerge chiaramente dalla giurisprudenza della Cgue, che nell'articolare il proprio giudizio sulla validità dell'atto adottato in difetto di contraddittorio impone sempre la cosiddetta prova di resistenza. La soluzione giurisprudenziale, sebbene consolidata, non sembra poter essere totalmente condivisa, dal momento che il contraddittorio procedimentale – come abbiamo avuto modo di osservare - è posto nel duplice interesse – pubblico e privato - e quindi dovrebbe essere ascritto al novero delle formalità sostanziali. Vero è che

²⁶⁹ Emerge chiaramente K. LENAERTS – I. MASELIS – K. GUTMAN, *Eu procedural law*, cit., pag. 371

una simile qualificazione non dovrebbe essere condotta a priori, in quanto non consente di stabilire se e in quale misura il contraddittorio nello specifico procedimento assicuri un effettivo interesse della dell'amministrazione, nonché della parte destinataria dell'atto.

Così, il giudice chiamato a pronunciarsi su di un vizio del contraddittorio nell'ambito di un procedimento in materia di tributi armonizzati dovrebbe procedere sempre e comunque ad una valutazione sulla natura del vizio, nel senso di stabilire se questo sia riconducibile o meno alla categoria delle formalità sostanziali. E nel caso di esito positivo dichiarare illegittimo l'atto sottoposto al suo scrutinio.

Diversamente, nel caso in cui detta verifica abbia un esito negativo, il giudice dovrà considerare il vizio del contraddittorio alla stregua di una semplice irregolarità procedurale, con la conseguenza che lo stesso giudice dovrà verificare se in mancanza di detto vizio, il procedimento avrebbe avuto un risultato diverso. Ciò non significa che il contribuente debba dimostrare l'infondatezza del provvedimento. Di conseguenza, gli elementi che il contribuente avrebbe potuto fornire in sede di contraddittorio (se attivato) non devono essere di per sé sufficienti a determinare l'annullamento dell'atto impositivo. L'eventuale infondatezza degli elementi e/o circostanze che il contribuente avrebbe potuto addurre nella suddetta sede non può fondare l'assunto per cui il procedimento non avrebbe avuto un esito diverso. Addirittura il contribuente potrebbe limitarsi a censurare il suddetto vizio formale senza contestare nel merito la pretesa tributaria. Per contro, il vizio relativo all'omessa attivazione del contraddittorio non rilevarebbe in alcun modo, essendo assorbito da ragioni di merito. L'accoglimento o il rigetto del ricorso del contribuente dipenderebbe, infatti dalla fondatezza o meno delle ragioni di merito addotte. Piuttosto, il suddetto vizio diviene invalidante laddove il contribuente dimostri

che gli elementi e/o circostanze che egli avrebbe proposto nel contraddittorio procedimentale sarebbero stati potenzialmente idonei ad integrare/espandere l'istruttoria procedimentale, ossia meritevoli di considerazione. Questo a prescindere dall'idoneità dei suddetti elementi a dimostrare l'infondatezza della pretesa fiscale.

Tutto questo postula un giudizio *ex ante* e in concreto (cd. prognosi postuma): il giudice tributario collocandosi idealmente nella stessa posizione dell'Amministrazione procedente, deve accertare se gli elementi e/o circostanze che il contribuente avrebbe potuto fornire in sede di contraddittorio sarebbero stati in grado di imporre un diverso iter logico-argomentativo, ma non, anche a dimostrare l'infondatezza della pretesa²⁷⁰.

In definitiva, si può osservare come nel comparto dei tributi armonizzati la valutazione in ordine alla rilevanza del vizio del contraddittorio sia sottoposta a precisi parametri, che impongono al giudice di stabilire se la violazione del contraddittorio integri di per sé una vizio invalidante (cd. formalità sostanziale), oppure se occorra una verifica più articolata che imponga di stabilire se e in che misura la violazione del contraddittorio abbia arrecato un pregiudizio agli interessi del contribuente (cd. irregolarità procedurale).

4.2. (Segue) nel comparto dei tributi non armonizzati

In linea di principio, il discorso sin qui svolto non sembra poter valere per i tributi cd. non armonizzati, in quanto ai tributi suddetti non torna applicabile la disciplina europea. In questo senso, è la sola disciplina nazionale a stabilire le modalità procedurali di esercizio della potestà impositiva ai fini dell'attuazione del prelievo, con la conseguenza che la rilevanza o meno del vizio del contraddittorio deve essere necessariamente ricercata ed individuata in seno

²⁷⁰ Così puntualmente A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. dir. trib., 2011, I, pag. 138

al solo diritto tributario nazionale. Sennonché, anche qui, come pure per i tributi armonizzati, il tema della rilevanza del vizio del contraddittorio può essere oggetto di due diversi approcci, di tipo legalistico-formale da una parte, di stampo sostanzialistico dall'altra parte.

Venendo al primo dei due approcci, occorre rilevare che il vizio del contraddittorio deve essere apprezzato puramente e semplicemente come violazione di una norma di carattere procedimentale, e quindi in termini di violazione di legge. In questa prospettiva, il vizio in argomento comporta di per sé solo l'illegittimità dell'atto di accertamento, senza che il contribuente dimostri il carattere innocuo o meramente formale della violazione procedimentale. Detta soluzione sembra trovare una propria giustificazione nel fatto che il legislatore tributario dove ha prescritto come obbligatorio il contraddittorio procedimentale si è preoccupato di disciplinarlo compiutamente, in ogni suo singolo aspetto, non lasciando così spazio ad una valutazione in ordine alla sua rilevanza ai fini dell'esito del procedimento di accertamento. La prospettiva qui delineata, ispirata ad una logica formalistica tende a valorizzare il solo dato normativo, escludendo così soluzioni che possono trovare il loro fondamento nel ruolo, *rectius* nella funzione, che viene riconosciuta al procedimento di accertamento nel suo complesso²⁷¹.

Accanto a questo primo approccio si è sviluppato, in via interpretativa, un secondo approccio che tende invece a valorizzare in modo prevalente l'utilità che il contraddittorio può presentare nel procedimento di accertamento tributario,

²⁷¹ «È nel segno della costruzione di una disciplina che può definirsi come del doppio binario. Ed il binario che le imposte dirette sono tenute a percorrere, porta a ritenere che le forme di contraddittorio, siano sempre e comunque a pena di nullità e cioè senza alcuna possibilità scriminante in casi di violazione dello stesso meramente formale o comunque irrilevante» (Cass. n. 7914 del 20 aprile 2016). Nello stesso senso, la Cassazione afferma che «l'inosservanza del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé l'illegittimità dell'atto ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi di derivazione costituzionale» (Cass. n. 9865 del 13 maggio 2016)

con la conseguenza che l'atto di accertamento dovrà ritenersi illegittimo se e nella misura in cui la funzione dell'atto e/o del procedimento risulti effettivamente compromessa dall'omissione procedimentale in argomento. Così, la violazione del contraddittorio potrà assumere rilevanza solamente nel caso in cui il contribuente dimostri che il confronto tra l'amministrazione finanziaria e il contribuente avrebbe potuto comportare un diverso esito del procedimento di accertamento²⁷². In questo modo, l'effetto invalidante riconducibile alla violazione del contraddittorio procedimentale si produce se ed in quanto l'atto o la procedura siano intrinsecamente inidonei, per difetto di un loro requisito o elemento essenziale (difetto di istruttoria), a realizzare la funzione che sia ad essi connessa dall'ordinamento²⁷³.

Ebbene, se così è diventa necessario operare una distinzione tra la violazione di legge che comporta la mera irregolarità dell'atto (o della procedura) e quella che ha come conseguenza, invece, l'invalidità dello stesso. Detta distinzione è affidata al criterio della strumentalità della forma, in forza del quale la nullità dell'atto è decisamente ridimensionata, nel senso che può essere provocata solo dall'inosservanza di una prescrizione che si riferisca ad una formalità o circostanza essenziale per il raggiungimento dello scopo cui l'atto è teso²⁷⁴.

Emerge così il problema della qualificazione del contraddittorio come formalità essenziale o meno del procedimento di accertamento tributario. Detto altrimenti, occorre stabilire se la violazione del contraddittorio comporti *ex se* la compromissione della funzione del procedimento di accertamento, oppure se si

²⁷² A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit., pag. 2536; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cause riunite C-129/13 e C-130/13.

²⁷³ M.G. DE FLORA, *La rilevanza del contraddittorio procedimentale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, pag. 872;

²⁷⁴ Cass., n. 5518 del 2013

debba compiere una valutazione caso per caso sulla rilevanza della violazione nell'ambito del procedimento preso in considerazione. In entrambe le ipotesi è, e deve essere, comunque la funzione del procedimento ad essere valorizzata come parametro per stabilire l'utilità in concreto del contraddittorio procedimentale ai fini dell'emissione dell'accertamento. Sennonché, il parametro della funzione sembra prestarsi a due diverse modalità di applicazione, che risentono in larga misura della tecnica normativa di codificazione del contraddittorio.

Laddove l'istituto del contraddittorio trovi nella disciplina dedicata all'accertamento tributario un proprio ed esplicito riconoscimento, si può osservare come il legislatore abbia previsto modalità precise di attuazione, come pure – in talune occasioni²⁷⁵ - una sanzione *ad hoc* per la violazione del contraddittorio medesimo.

Nel senso indicato, la previsione della sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del contraddittorio va letta come sintomatica di una valutazione a monte da parte del legislatore in merito alla rilevanza dello stesso nell'ambito del procedimento in considerazione²⁷⁶. L'assunto alla base di codesta ricostruzione non va quindi ridotto alla sola circostanza, secondo cui il contraddittorio in quanto regola del procedimento comporti laddove violata la nullità – per ciò solo – dell'atto di accertamento. Una simile opzione teorica condurrebbe, invero, ad una lettura puramente formalistica, che si pone in contrasto con il canone ermeneutico proprio delle norme procedurali, che impone di interpretare le norme evocate nell'interesse

²⁷⁵ Si vedano gli artt. 10-bis e 6, co. 5 della l. n. 212 del 2000.

²⁷⁶ Corte Cost. n. 132 del 2015; F. TUNDO, *La Corte Costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015, pag. 2670; A. RUSSO, *Costituzionale la sanzione di nullità dell'accertamento antielusivo per difetto di contraddittorio*, in *il Fisco*, 2015, pag. 3072 ss.; A. COLASANTI, *Il contraddittorio obbligatorio nell'elusione fiscale al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, pag. 203; G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, pag. 1217;

generale, limitando così le cause di invalidità o d'inammissibilità chiaramente irragionevoli²⁷⁷. Ebbene, diviene così dirimente stabilire se la previsione della nullità dell'accertamento, quale conseguenza della violazione del contraddittorio sia conforme a detto criterio di ragionevolezza.

A questo proposito, va osservato che la sanzione della nullità – laddove espressamente prevista - può sicuramente dirsi ragionevole, dal momento che quest'ultima si giustifica a fronte di una violazione – quella del contraddittorio - che comporta una radicale divergenza dal modello procedimentale normativamente previsto²⁷⁸. Divergenza, questa, che non può essere qualificata come meramente formale o innocua, in ragione della funzione propria che viene assegnata al contraddittorio nell'ambito del procedimento che viene in considerazione, ovvero di assicurare il confronto argomentativo tra contribuente e amministrazione finanziaria in previsione della valutazione di quest'ultima delle ragioni che possono giustificare e fondare l'eventuale accertamento. Orbene, la tesi per cui la violazione del contraddittorio procedimentale, in quanto regola di svolgimento della funzione accertativa, comporti la nullità *ex se* dell'atto

²⁷⁷ Cass. n. 407 del 14 gennaio 2015; Cass. 13979 del 8 luglio 2016.

²⁷⁸ Corte Cost. n. 132 del 2015, secondo cui «la sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione. La sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, come assume la rimettente, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente. La necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano 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».

di accertamento a prescindere da una valutazione sulla rilevanza in concreto nel singolo procedimento assume una precisa valenza sistematica.

Anzitutto, in ragione della valutazione compiuta dal legislatore in merito alla rilevanza del contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento, che come veduto trova la sua puntuale espressione nella previsione di una sanzione *ad hoc* di nullità, la cui applicazione non può soggiacere a limitazioni non espressamente previste, come quella di una valutazione caso per caso circa l'utilità in concreto del contraddittorio nel singolo procedimento. Contrariamente si finirebbe per introdurre una limitazione priva di qualunque giustificazione tanto sul piano normativo quanto su quello sistematico.

In secondo luogo, perché l'unica possibilità di introdurre una simile limitazione/valutazione implicherebbe l'applicazione della prova cd. di resistenza prescritta dall'art. 21-*octies* di cui alla l. n. 241/90. Come noto, la disciplina del procedimento di accertamento tributario è in rapporto di *species ad genus* rispetto alla legge generale sul procedimento amministrativo, potendo pertanto trovare applicazione le norme generali sugli atti del procedimento amministrativo soltanto nei limiti in cui non siano derogate o non risultino incompatibili con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo²⁷⁹. Se così è, ecco allora che dove la violazione del contraddittorio procedimentale sia puntualmente sanzionata con la nullità in seno alla norma tributaria è questa la disciplina che deve applicarsi nei termini ivi prescritti. In questo senso, laddove non sia espressamente prevista dalla norma tributaria una prova di resistenza ai fini della valutazione della rilevanza della violazione del contraddittorio nel singolo procedimento, si dovrà applicare la sola sanzione della nullità, senza procedere ad alcuna valutazione.

²⁷⁹ Cass. n. 18448 del 18 settembre 2015

Quanto sopra vale certamente per le norme sul contraddittorio che prevedono una specifica sanzione per la violazione dello stesso; ma cosa accade, invece, nelle ipotesi in cui la predetta sanzione sia assente?

Mancando un'apposita disciplina delle invalidità, il regime dei vizi degli atti impositivi viene tradizionalmente ricondotto al regime dei vizi degli atti amministrativi²⁸⁰. Del resto, la diretta applicabilità al procedimento di accertamento tributario delle norme generali sul procedimento amministrativo di cui alla l. n. 241/1990, non è generalmente impedita, salvi i specifici limiti espressamente indicati dalla medesima legge sulla disciplina del procedimento amministrativo²⁸¹. In questo senso, si deve rilevare come non sussistono, concettualmente e normativamente, aprioristiche preclusioni all'applicazione anche nel diritto tributario della categoria delle invalidità (nullità e annullabilità) degli atti amministrativi.

Ebbene, se così è occorre stabilire a quale delle due categorie di invalidità - nullità o annullabilità - debba essere ricondotta la violazione del contraddittorio procedimentale in ambito tributario²⁸². A questo proposito, il percorso che viene a configurarsi sembra essere articolato su due diversi livelli, che debbono essere esaminati secondo un preciso ordine logico.

In questo senso, è evidente come in prima battuta venga in considerazione la categoria della nullità di cui all'art. 21-*septies* della l. n. 241/90, che si pone – per

²⁸⁰ In dottrina, L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in Riv. dir. trib., VI, pag. 729; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in Rass. trib., 2011, pag. 1393; P. BURLA – G. FRACCASTORO – R. BABORO – F. COLAPINTO, *Applicabilità della l. 241/1990 al procedimento tributario*, Milano, 2008, pag. 213

²⁸¹ I limiti come ad esempio per le norme sulla partecipazione sono espressamente previsti. Nel senso è oramai pacifico l'insegnamento della giurisprudenza di legittimità Cass. n. 18448 del 18 settembre 2015

²⁸² S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012; A. RENDA, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in Dir. prat. trib., 2015, II, pag. 20593 ss.;

certi versi - in un rapporto assorbente rispetto la disciplina di cui all'art. 21-*octies* della medesima legge. Del resto, la valutazione in ordine alla sussistenza dei vizi di nullità, segnatamente quello relativo alla mancanza degli elementi essenziali dell'atto, costituisce un *prius* logico rispetto l'eventuale denuncia di una violazione di legge. D'altra parte, la mancanza di un elemento essenziale integra una forma peculiare di violazione di legge che per gravità ed intensità è stata collocata nell'ambito della categoria della nullità, in quanto sanzione certamente più rigorosa – per regime e conseguenze – rispetto a quella dell'annullabilità.

Ebbene, se così è sembra potersi argomentare che la violazione predetta integri un vizio di nullità dell'atto, sull'assunto che il contraddittorio procedimentale, costituisca uno degli elementi essenziali dell'atto di accertamento²⁸³. Più precisamente, si può osservare come il contraddittorio, laddove espressamente prescritto ovvero dove venga riconosciuto come requisito necessario dell'accertamento, assurga a strumento essenziale per l'amministrazione finanziaria di valutazione di tutti gli elementi di fatto e di diritto rilevanti della fattispecie in esame. Del resto, il contraddittorio – in ossequio al principio di imparzialità – viene a configurarsi come elemento strutturale del procedimento di accertamento, tale da assicurare la piena realizzazione della funzione cui il procedimento stesso mira: la giusta e regolare attuazione del tributo. L'omessa instaurazione del contraddittorio procedimentale si manifesta così come l'assenza di un elemento strutturale/essenziale del procedimento, come tale idoneo ad impedire il corretto assolvimento della funzione del procedimento di accertamento stesso. In questa prospettiva, è allora evidente come sia il vizio di nullità di cui all'art. 21-*septies* della L. n. 241/1990 a venire in considerazione a fronte della violazione del contraddittorio procedimentale.

²⁸³ Da ultimo, Cass. 24003 del 24 novembre 2016.

Così ragionando, si finisce per riconoscere non solo l'applicazione dell'art. 21-septies della L. n. 241/1990 agli atti tributari, ma anche e soprattutto del regime processuale ad esso correlato, ossia l'art. 31, co. 4 del D.lgs. 2 luglio 2010, n. 104, che attribuisce al giudice la possibilità di rilevare d'ufficio la nullità dell'atto impugnato.

Ebbene, spetta al giudice innanzi al quale è dedotto il vizio del contraddittorio la valutazione d'ufficio circa l'essenzialità o meno dello stesso nel singolo procedimento in considerazione²⁸⁴. L'esito negativo di una simile valutazione non significa però che l'atto sia valido ed efficace, in quanto l'atto potrebbe doversi considerare annullabile. In questo caso, spetta al contribuente denunciare, sempre e comunque, il vizio del contraddittorio, precisando che in assenza del vizio suddetto il procedimento avrebbe avuto un esito diverso²⁸⁵. Il contribuente è tenuto quindi ad assolvere ad una vera e propria prova di resistenza.

5. Il regime di invalidità dell'atto: nullità espresse e virtuali.

Le conseguenze derivanti dal vizio del contraddittorio procedimentale non sono tutte riconducibili ad uno stesso regime. In particolare, si possono distinguere tre diverse ipotesi: a) la previsione di nullità espresse; b) l'applicazione di nullità virtuali; c) l'assenza di sanzioni espresse, con conseguente applicazione del regime delle invalidità degli atti amministrativi di cui alla legge n. 241/1990.

Con riferimento all'ipotesi sub a), è il legislatore stesso ad aver espressamente previsto la sanzione della nullità nel corpo della norma di diritto formale che si assume violata. In altre parole, la violazione della norma che

²⁸⁴ Dal momento che il vizio di nullità è rilevabile d'ufficio questa valutazione deve essere quindi condotta a prescindere dal motivo di censura dedicato alla violazione del contraddittorio.

²⁸⁵ CGUE sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cause riunite C-129/13 e C-130/13.

prescrive l'obbligo del contraddittorio provoca la nullità dell'atto, come conseguenza normativamente prevista e disciplinata. Il regime delle nullità tributarie espresse pare trovare un proprio riconoscimento in seno alla disciplina positiva, nel senso che la nullità deve essere eccepita tempestivamente dal contribuente mediante impugnazione dell'atto innanzi alla Commissione tributaria competente (art. 61 del D.P.R. n. 600/73)²⁸⁶.

Diverso è il discorso, laddove manchi una sanzione espressa. Qui la soluzione che viene a configurarsi è duplice: applicare comunque la sanzione della nullità ancorché non espressamente prevista, sull'assunto che quest'ultima si desume dal sistema degli atti tributari; oppure applicare la disciplina generale delle invalidità degli atti amministrativi.

Nel primo senso, si assume che l'atto di accertamento viziato, debba essere dichiarato nullo in relazione alla violazione di principi fondamentali di rilevanza costituzionale²⁸⁷. In questa prospettiva, la sanzione della nullità è applicata non tanto in funzione della violazione di un precetto normativo, bensì in ragione della violazione di un principio desumibile dalla norma violata, la cui rilevanza costituzionale giustifica l'applicazione di una sanzione siffatta. Va detto che la soluzione qui descritta incontra un timido e parziale riconoscimento della giurisprudenza di legittimità, dal momento che continua a prevalere la preoccupazione di come si possa conciliare una valutazione siffatta con il tradizionale controllo di legittimità del giudice, che – come noto – è chiamato a verificare la conformità o meno dell'atto adottato con il paradigma normativo. In questo senso, la mancanza di una sanzione espressa non impedisce la

²⁸⁶ P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in Riv. dir. trib., 2011, I, pag. 1085; F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in Boll. trib., 2005, pag. 1446; F. PISTOLESI, *L'invalidità degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in Riv. dir. trib., 12, 2012, pag. 1131

²⁸⁷ Cass. SS.UU. n. 19677 del 2014; Cass. SS.UU. n. 18184 del 2013

declaratoria di nullità dell'atto, in quanto il giudice, valorizzando lo spessore costituzionale degli interessi sottesi alla norma violata può prescindere dallo schema tipico del controllo di legittimità e sanzionare con la nullità l'atto assunto in violazione del contraddittorio procedimentale. Del resto, le norme tributarie sul contraddittorio sono poste a presidio di interessi costituzionalmente rilevanti come l'imparzialità dell'azione amministrativa (art. 97 Cost.) e il diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.). Sennonché, in questo caso, non ci sarebbe alcuna indicazione in ordine al regime della nullità applicabile, nel senso che si dovrebbe chiarire se la nullità sia rilevabile d'ufficio o solo su eccezione del contribuente, nonché se il contribuente debba fornire la cd. prova di resistenza. Tutti elementi che certamente trascendono il tradizionale controllo di legittimità del giudice.

Per tali ragioni, in mancanza di una sanzione espressa, si tende a privilegiare la soluzione dell'applicazione della disciplina delle invalidità degli atti amministrativi di cui alla legge n. 241/1990. In questo senso, la sanzione applicabile trova un proprio fondamento e regime nel dato positivo. La sanzione, a questo proposito, può essere quella: a) della nullità di cui all'art. 21-*septies* della l. n. 241/90 rilevabile anche d'ufficio dal giudice (art. 31, co. 4 del D.lgs. 2 luglio 2010, n. 104); b) dell'annullabilità di cui all'art. 21-*octies* della l. n. 241/90, con conseguente onere del contribuente, laddove si tratti di mera irregolarità, di dimostrare che il procedimento avrebbe potuto avere un risultato diverso allorché fossero state osservate tutte le prescrizioni procedurali. Con le implicazioni viste *supra*.

6. Le ragioni sistematiche del superamento della dicotomia tra tributi armonizzati e non armonizzati: il contraddittorio come regola del procedimento di accertamento tributario e la prevalenza dell'approccio funzionale

Il principio di legalità nazionale e comunitaria (cd. legalità composita) declinato nell'esercizio dell'azione amministrativa impone di osservare – al

tempo stesso – le prescrizioni normative nazionali e comunitarie. Ebbene, una simile impostazione permette di superare la dicotomia applicativa tra i comparti impositivi interessati.

A ben vedere, infatti, la predetta distinzione risponde ad esigenze prevalentemente descrittive, piuttosto che di ordine logico-sistematico. Invero, sulla base di quanto argomentato appare evidente come la distinzioni non trovi una valida giustificazione sul piano sistematico.

D'altra parte, non vi sono ragioni (contrarie) affinché l'azione dell'amministrazione finanziaria non debba necessariamente conformarsi ai principi generali dell'attività amministrativa di cui all'art. 1, co. 1 della L. n. 241/1990. Il che significa osservare i principi dell'ordinamento dell'Unione europea, in quanto espressamente richiamati dalla disposizione citata. Altrimenti detto: per effetto del richiamo ai principi europei, questi ultimi debbono essere intesi come regola generale del procedimento di accertamento tributario.

Ebbene, se così è il contraddittorio procedimentale diviene – a pieno titolo – regola del procedimento di accertamento tributario, come tale sempre e comunque applicabile da parte dell'Amministrazione finanziaria, pena l'illegittimità del provvedimento finale.

Nella stessa prospettiva deve essere approcciato anche il tema delle conseguenze derivanti dalla violazione del contraddittorio procedimentale.

Tanto il diritto europeo quanto il diritto nazionale offrono una soluzione pressoché unitaria sulla rilevanza della violazione del contraddittorio procedimentale. Nel senso che, la violazione del contraddittorio assume rilevanza solo e soltanto quanto comprometta irrimediabilmente la funzione del procedimento di accertamento. Così ragionando, si finisce per articolare il giudizio sulla rilevanza della violazione suddetta su due diversi livelli tra loro

alternativi: il primo destinato a valutare se il contraddittorio costituisca un elemento essenziale del procedimento di accertamento (con conseguente nullità *ex se* del provvedimento finale), il secondo se la mancata violazione del contraddittorio avrebbe comportato un diverso risultato del procedimento (cd. priva di resistenza).

7. La crisi della legalità formale e la difficoltà ad affermare un approccio puramente sostanzialistico: il "giusto" compromesso della legalità sostanziale come "nuovo" fondamento del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario

Secondo le linee ricostruttive qui tracciate, si può certamente rilevare come l'affermazione del contraddittorio procedimentale non possa prescindere da un riconoscimento in seno ad una norma di diritto positivo. La considerazione di matrice giurisprudenziale, per cui il contraddittorio procedimentale debba trovare applicazione quand'anche non sia espressamente previsto da una norma di diritto positivo, non può trovare un adeguato fondamento sistematico nell'ordinamento tributario, anche se ha certamente contribuito a mettere in discussione il dogma della legalità formale, quale principio invulnerabile del procedimento amministrativo. Invero, il contributo interpretativo della giurisprudenza, segnatamente quella della CGUE, ha sollecitato un cambio di approccio nel trattare il contraddittorio procedimentale, nel senso di valorizzarne il ruolo non solo di principio generale ed indeterminato, ma anche e soprattutto di regola del procedimento con un proprio e preciso contenuto minimo.

Sennonché, ancora una volta, la mancanza di una norma positiva ha costituito il principale, se non l'unico, limite all'affermazione generalizzata del contraddittorio procedimentale nell'ordinamento tributario. Soprattutto se si considera che una simile affermazione si trova costretta a rapportarsi con una tradizione fortemente ispirata al principio di legalità. Ma non solo. Dal momento che la mancata affermazione del contraddittorio procedimentale ha incontrato,

ed incontra, limiti strutturali, legati propriamente all'assenza di precise modalità di applicazione dell'istituto nel procedimento.

A questo proposito, l'evoluzione normativa e giurisprudenziale si è mostrata particolarmente attenta ai profili evidenziati, al punto da sviluppare una tendenza coerente con la tradizione legalitaria e con la struttura del contraddittorio procedimentale. In questo senso, è paradigmatica la previsione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che formalizza la necessità di un contraddittorio procedimentale preventivo, fissando le indicazioni minime circa la sua attuazione nel procedimento. Ed anche a livello interno la tendenza è la medesima, nel senso che il contraddittorio procedimentale per trovare applicazione non può prescindere da una norma positiva che stabilisca, seppur minimamente, la necessità e le modalità di applicazione del contraddittorio stesso: basti pensare, agli interventi normativi in materia di abuso, di cfc e di accise. Restano, in ogni caso, alcuni settori privi di una norma espressa in tema di contraddittorio. Qui, sebbene in assenza di una norma propriamente dedicata al contraddittorio, potrebbe intervenire l'interpretazione, il cui compito sarebbe quello di assicurare l'affermazione del contraddittorio attraverso una lettura garantista delle norme sul procedimento di accertamento tributario. Dove, invece, anche l'interpretazione non può giustificare un contraddittorio procedimentale, si deve ritenere che l'istituto non operi. Viene così in considerazione una diversità di approcci, a seconda che il contraddittorio sia normativamente previsto, sia evincibile in via interpretativa dalle norme sul procedimento, ovvero non possa trovare alcuna applicazione. Questa differenziazione, legata essenzialmente all'assenza di una clausola generale, è avversata da soluzioni interpretative che trovano il loro fondamento

direttamente nella Costituzione, che vorrebbero una maggiore uniformità nell'applicazione del contraddittorio procedimentale²⁸⁸.

Di qui, insomma, emerge l'esigenza di approccio unitario, che in larga parte si giustifica, prima ancora che sul piano costituzionale, in ragione di un concetto di legalità oramai interamente "comunitarizzato"²⁸⁹. Come si è avuto modo di vedere la legalità cui deve ispirarsi l'azione impositiva è oramai una legalità non più solamente nazionale, ma composita integrata da principi e norme che provengono dall'ordinamento dell'Unione europea. Ebbene, l'azione impositiva, come pure l'azione amministrativa, deve conformarsi ai principi e alle regole europee come prescritto dall'art. 1 della L. n. 241 del 1990²⁹⁰. In questa prospettiva, il rispetto della norma citata diventa il naturale corollario della necessaria applicazione della regola del contraddittorio sancita all'art. 41 della CDFUE. Così ragionando, si finisce per superare quella frammentazione di approcci sopra descritta, dal momento che l'amministrazione finanziaria sarebbe tenuta ad assicurare sempre e comunque il rispetto del contraddittorio procedimentale, inteso come regola generale del procedimento di accertamento tributario. Del resto, la previsione dell'art. 41 della CDFUE, in ossequio al canone della legalità sostanziale, si mostra coerente con l'evoluzione dell'istituto nel momento stesso in cui fissa un contenuto minimo in ordine alle modalità di applicazione del contraddittorio. Ecco allora che, all'amministrazione finanziaria non resta che applicare la regola del contraddittorio nel corso del procedimento di accertamento tributario secondo lo schema delineato dall'art. 41 della CDFUE,

²⁸⁸ Soluzione che sembra doversi imporre (o meglio suggerita) anche alla luce del rinvio alla Corte Costituzionale disposto dalla CTR Toscana con la sentenza n. 736/1/2015

²⁸⁹ V. MASTROIACOVO, *Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, cit., pag. 3

²⁹⁰ L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, cit., pag. 1393; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, pag. 104 ss.;

lasciando all'amministrazione il solo compito di stabilire gli aspetti puramente materiali della relativa attuazione.

**IL MODELLO EUROPEO DI CONTRADDITTORIO E LA SUA EFFICACIA
NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO NAZIONALE: IL PROGRESSIVO AVVICINAMENTO
TRA IL MODELLO EUROPEO E QUELLO NAZIONALE**

Sommario: 1. *La figura del contraddittorio nella giurisprudenza della CGUE: l'assenza di una scelta espressa in ordine al modello di contraddittorio procedimentale –* 2. *La “positivizzazione” del contraddittorio in materia doganale: la scelta del modello europeo di contraddittorio –* 3. *La (ri)lettura della giurisprudenza della CGUE alla stregua dell'intervento del legislatore dell'Unione in materia doganale: il contraddittorio di matrice europea come modello prescelto dalla giurisprudenza della CGUE -* 4. *L'autonomia procedimentale degli Stati in ordine alla scelta del modello di contraddittorio: la distanza tra il modello europeo e quello nazionale – tributario -* 4.1. *La procedimentalizzazione del contraddittorio preventivo nel settore doganale: la competenza dell'Unione europea in ordine ai profili procedurali –* 4.2. *Il contraddittorio preventivo nei procedimenti di accertamento tributario cd. misti (che implicano l'applicazione del diritto europeo) e in quelli puramente nazionali: l'esercizio vincolato della competenza degli Stati membri*

1. *La figura del contraddittorio nella giurisprudenza della CGUE: l'assenza di una scelta espressa in ordine al modello di contraddittorio procedimentale*

Coerentemente con il riparto di competenze tra Unione europea e Stati membri, in materia tributaria il modello europeo di contraddittorio ha trovato un'applicazione limitata ad alcuni soltanto dei comparti impositivi. In particolare, nella materia suddetta il modello di contraddittorio non emerge da una norma di diritto positivo, bensì e piuttosto da un'elaborazione interpretativa condotta dalla giurisprudenza della CGUE. Il contributo interpretativo della CGUE, invero, muovendo dalle tradizioni costituzionali degli Stati membri ha riconosciuto l'esistenza di un principio generale di contraddittorio applicabile in via generalizzata a tutti i procedimenti di accertamento tributario²⁹¹. Tutto questo senza, però, precisare quali fossero le modalità di attuazione del principio

²⁹¹ CGUE Sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07

stesso²⁹². Il modello in argomento ha così incominciato ad arricchire il proprio spessore strutturale e funzionale grazie alla positivizzazione del diritto ad essere ascoltati in seno all'art. 41 della CDFUE e all'interpretazione dello stesso offerta dalla CGUE. A ben vedere, però, dall'elaborazione interpretativa della CGUE compiuta sui predetti dati non sembra possibile ritrarre il modello di contraddittorio prescelto. Le indicazioni della giurisprudenza della CGUE, infatti, non si mostrano univoche, al punto che sembrano emergere ben due modelli di contraddittorio procedimentale. Da una parte, la tendenza è quella di affermare un modello di contraddittorio di stampo istruttorio, nel senso cioè di prevedere una forma di contraddittorio già nell'ambito dell'istruttoria, ossia nella fase di raccolta degli elementi e delle prove rilevanti ai fini dell'accertamento²⁹³. In questo senso, l'amministrazione finanziaria è tenuta ad assicurare al contribuente la possibilità di accedere alle prove raccolte, nonché di essere ascoltato sulle stesse; ciò a pena di inutilizzabilità degli elementi istruttori assunti²⁹⁴. Il modello così delineato, tuttavia, non sembra trovare un adeguato fondamento normativo, né tantomeno sistematico, essendo piuttosto legato a soluzioni isolate di matrice giurisprudenziale. Non a caso, la soluzione descritta non fornisce un quadro completo del modello di contraddittorio procedimentale, lasciando invero assolutamente imprecisata la disciplina delle conseguenze derivanti dalla violazione del contraddittorio; detto altrimenti: se alla sanzione dell'inutilizzabilità torni applicabile o meno la cd. prova di resistenza, ovvero se l'inutilizzabilità operi *ex se* oppure richieda che il contribuente dimostri che in assenza del vizio suddetto il procedimento sarebbe potuto pervenire a risultati diversi. Ma non solo.

²⁹² R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. dir. trib., 3, 2016;

²⁹³ CGUE Sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMind*, C-419/14

²⁹⁴ *Ibidem*

Sul piano sistematico, una soluzione siffatta non sembra poter trovare giustificazione alcuna, dal momento che – come noto - occorre distinguere, nell’ambito dei procedimenti di accertamento tributario, la fase di verifica/controllo nel corso della quale vengono raccolte le informazioni, dalla fase di decisione/contraddittoria, tra l’amministrazione finanziaria e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l’invio a quest’ultimo di una “proposta di rettifica”²⁹⁵. Come riconosciuto in via interpretativa dalla giurisprudenza della CGUE il diritto di essere ascoltati, *rectius* al contraddittorio, è funzionale a due scopi: in via immediata alla preparazione di una decisione fondata e in via mediata alla tutela dell’interessato²⁹⁶. Se così è, ecco allora che la struttura dell’istituto non può che adeguarsi alla predetta funzione, con la conseguenza che una forma di contraddittorio di stampo istruttorio (sui singoli atti istruttori) costituirebbe piuttosto un ostacolo alla preparazione di una decisione fondata, senza peraltro alcun significativo incremento della tutela del contribuente. Del resto, l’amministrazione sarebbe tenuta ad attivare un dialogo con il contribuente su ciascun atto e/o elemento istruttorio, senza che ancora quest’ultima abbia valutato quale sia la rilevanza dell’elemento stesso ai fini dell’accertamento. Ebbene, una simile forma di contraddittorio avrebbe l’effetto di aggravare soltanto il procedimento di accertamento, senza arrecare alcuna utilità all’amministrazione nella valutazione imparziale della fattispecie. A garantire detta funzione, si mostra affatto adeguato un modello di contraddittorio “sulla decisione”, che invece assicura al contribuente di essere ascoltato prima dell’adozione della decisione stessa, e comunque alla fine del procedimento amministrativo, quando l’amministrazione finanziaria ha già compiuto le proprie valutazioni sulla fattispecie concreta. L’amministrazione finanziaria è difatti tenuta a mettere in condizione il contribuente di far valere le

²⁹⁵ CGUE sentenza del 22 ottobre 2013, *Sabou*, C-276/12

²⁹⁶ Conclusioni dell’Avv. Generale J. Kokott nella causa, *Sabou*, C-276/12, punti 54 e 55.

proprie osservazioni nella fase della decisione, ovvero prima che la stessa sia adottata; ciò al precipuo scopo di consentire all'amministrazione procedente di tener conto di tutti gli elementi del caso, e semmai di correggere uno o più errori relativi alla ricostruzione fattuale oppure alla qualificazione giuridica della fattispecie²⁹⁷. Così imponendo all'amministrazione un ulteriore e successiva valutazione in ordine all'assunzione o meno della decisione, ovvero sulla modifica del relativo contenuto.

2. La "positivizzazione" del contraddittorio in materia doganale: la scelta del modello europeo di contraddittorio

Con specifico riferimento alla disciplina doganale, punto di partenza diviene, necessariamente, il confronto della disciplina dedicata alle cd. decisioni, ossia degli atti con cui le autorità doganali - per l'Italia l'Agenzia delle Dogane - provvedono all'applicazione della normativa doganale ad una fattispecie concreta, con efficacia giuridica nei confronti di una o più persone determinate o determinabili²⁹⁸: dall'originario regime dettato dall'art. 6 del Regolamento n. 2913/1992, all'art. 16 del Regolamento n. 450/2008, rifluito infine nell'art. 22 del Regolamento n. 952/2013. Ebbene, subito si può segnalare che l'art. 6 del Regolamento n. 2913/1992 contiene, sul punto, una disciplina estremamente sintetica. In tema di garanzie per l'operatore, in specifico, prevede semplicemente al par. 3 un generico obbligo per l'autorità doganale di motivare «*le decisioni che non accolgano le richieste presentate oppure che abbiano conseguenze sfavorevoli per i loro destinatari*» Un obbligo generico di motivazione, insomma, come parimenti generica appare la qualificazione della natura recettizia della decisione, che si evince indirettamente dal predetto obbligo di motivazione. Nulla si dispone,

²⁹⁷ CGUE Sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cause riunite C-129/13 e C-130/13.

²⁹⁸ Su questi profili, F. CERIONI, *Gli atti dell'Agenzia delle Dogane e la giurisdizione tributaria*, in *Rass. trib.*, 2004, pag. 383.

invece, in tema di contraddittorio. Al riguardo però - come noto - è stato determinante il contributo della giurisprudenza della Corte di giustizia. Al di là della sua formalizzazione in seno alla norma positiva, il contraddittorio nella procedura doganale costituisce difatti un principio ritenuto operante indipendentemente dal suo esplicito riconoscimento normativo²⁹⁹, «ogniqualevolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto esso lesivo»³⁰⁰. Per la Corte di Giustizia, la previsione di forme di contraddittorio anticipato alle decisioni dell'Autorità doganale deve considerarsi pertanto obbligatoria³⁰¹. Si è così venuto affermando una precisa prescrizione procedimentale, di matrice giurisprudenziale, che impone all'Autorità preposta in materia doganale l'obbligo di instaurare un contraddittorio preventivo alla decisione, anche laddove la normativa specifica del caso applicabile non preveda esplicitamente siffatta formalità³⁰². Ciò comporta che prima dell'adozione di una decisione idonea ad incidere sulla sfera giuridica soggettiva dell'operatore, l'Autorità doganale è sempre tenuta ad instaurare un vero e proprio

²⁹⁹ D'altronde "l'eventuale "enunciazione" in atti normativi (si pensi alla codificazione) è considerata essenzialmente come ausilio all'interprete, ma non incide sulla "vigenza" del principio, che deriva dalla coerenza sistematica degli assetti disciplinari e si esprime nell'"eccedenza assiologica", nella capacità di conformazione delle regole giuridiche ad esso riconducibili", così A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in Riv. dir. trib., 2013, I, pag. 875 ; Cfr. C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2004, I, pag. 993.

³⁰⁰ Ancora, CGUE sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07, punto 36; CGUE sentenza del 13 marzo 2014, *Global Trans Lodzhistik*, nelle cause riunite C-29/13 e C-30/13, punto 57.

³⁰¹ Cfr. *considerando* (13) del CDC 2008; Conclusioni dell'Avvocato Generale Melchior Wathelet del 24 febbraio 2014 nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*, punti 32-33-34; CGUE Sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07, punto 36; CGUE sentenza del 13 marzo 2014, *Global Trans Lodzhistik*, nelle cause riunite C-29/13 e C-30/13, punto 57; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cause riunite C-129/13 e C-130/13, punto 28, consultabili sul sito www.curia.europa.eu.

³⁰² CGUE sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, C-349/07, cit., punto 38; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cause riunite C-129/13 e C-130/13, punto 31.

contraddittorio con la parte interessata³⁰³, che potrà in quella sede proporre tutte le sue difese e prendere posizione sugli elementi addotti dall’Autorità doganale, al fine di evitare una decisione sfavorevole nei propri confronti³⁰⁴.

Detto insegnamento è stato infine recepito dal Legislatore comunitario. Rispetto all’art. 6 del Regolamento n. 2913/1992, la corrispondente previsione contenuta all’art. 22 del Regolamento n. 952/2013, che riprende con diverse modifiche l’art. 16 del Regolamento n. 450/2008, presenta difatti importanti novità. La prima notazione da fare attiene certamente alla scelta di articolare in termini più dettagliati e puntuali la disciplina dedicata alle decisioni, rispetto a quella, estremamente sintetica dell’art. 6 del Regolamento 2913/1992. Anzitutto, è qui chiarita la natura recettizia delle decisioni. Si prevede infatti espressamente che la decisione debba essere notificata e che produce i propri effetti a decorrere dalla data in cui viene ricevuta o si può ritenere che sia stata ricevuta³⁰⁵.

Più articolato, ed al contempo “innovativo”, sono inoltre le novità in tema di contraddittorio.

L’art. 22 del Regolamento n. 952/2013, par. 6, prevede difatti, espressamente, che «*Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l’abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata*

³⁰³ F. CERIONI, *Garantito il contraddittorio preliminare con il contribuente nella procedura di revisione dell’accertamento doganale*, in GT- Riv. giur. trib., 2013, pag. 868.

³⁰⁴ L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell’accertamento*, in Corr. trib., 2009, pag. 3570; M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in GT – Riv. di giur. trib., 2010, pag. 875.

³⁰⁵ Cfr. par. 3 e par. 6 dell’art. 22 del Regolamento n. 952/2013. Al par. 4 si prevede poi espressamente che «*Salvo se altrimenti specificato dalla decisione o dalla normativa doganale, la decisione ha efficacia a decorrere dalla data in cui il richiedente la riceve o si ritiene l’abbia ricevuta*».

nella debita forma al richiedente». Risulta così pienamente metabolizzata la giurisprudenza della Corte di Giustizia in tema di contraddittorio. E ciò consente anche di intendere con maggiore chiarezza il senso e la portata della nuova previsione. È chiaro, difatti, che quanto qui previsto non è una semplice partecipazione/collaborazione dell'operatore alla procedura volta alla formazione di una decisione. La norma sembra invece chiara nel prescrivere l'obbligo per l'autorità di sollecitare il dialogo con l'operatore destinatario della decisione, prescrivendo di comunicare, preliminarmente, «*le motivazioni su cui intendono basare la decisione*»; questo, con ogni evidenza, allo scopo di consentire all'operatore di contraddire, replicare, su quelle specifiche motivazioni.

A questo proposito, il dato comunitario è sufficientemente chiaro, nel senso di fissare un contenuto minimo, e per certi versi specifico, della comunicazione suddetta, la quale deve: a) includere un riferimento ai documenti e alle informazioni su cui le autorità doganali intendono basare la propria decisione; b) indicare il termine entro il quale l'interessato deve esprimere il suo punto di vista a partire dalla data in cui riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta; c) includere un riferimento al diritto dell'interessato di accedere ai documenti e alle informazioni di cui alla lettera a) in conformità delle disposizioni applicabili. Da quanto precede, emerge un preciso obbligo procedimentale in capo all'autorità doganale, che è tenuta a formulare prima dell'assunzione della decisione una comunicazione di addebito al contribuente da cui si possa evincere quale sia la contestazione che viene mossa sotto il profilo dell'*an* e del *quantum*. La norma nulla dispone in merito alle conseguenze derivanti dall'omessa notifica della comunicazione di addebito; al riguardo, è ragionevole ritenere che una simile mancanza comporti l'omessa e/o irregolare instaurazione del contraddittorio procedimentale, come tale idonea a determinare l'illegittimità dell'atto finale. Di regola la comunicazione di addebito

costituisce un atto autonomo e distinto rispetto agli atti adottati nel corso dell'istruttoria: ciò coerentemente con il modello europeo di attuazione del contraddittorio procedimentale. Tale affermazione trova puntuale conferma nel dato normativo, laddove si precisa che le autorità doganali possono far rientrare la comunicazione di cui all'art. 22, par. 6, dell'UCC nel processo di verifica o di controllo nel caso in cui intendano adottare una decisione sulla base di uno dei seguenti elementi: a) i risultati di una verifica consecutiva alla presentazione delle merci; b) i risultati di una verifica della dichiarazione in dogana di cui all'articolo 191 del codice; c) i risultati del controllo a posteriori di cui all'articolo 48 del codice, quando le merci sono ancora sotto vigilanza doganale; d) i risultati di una verifica della prova della posizione doganale di merci unionali o, se del caso, i risultati della verifica della domanda di registrazione di tale prova o di convalida della stessa; e) il rilascio di una prova dell'origine da parte delle autorità doganali; f) i risultati del controllo delle merci per le quali non sono state presentate dichiarazioni sommarie, dichiarazioni di custodia temporanea, dichiarazioni di riesportazione o dichiarazioni in dogana. Ebbene, da quanto sopra, emerge come la comunicazione di addebito costituisca un atto autonomo e distinto rispetto il processo verbale di verifica, sia sotto il profilo strutturale quanto sotto quello funzionale: sennonché, in taluni specifici casi – tassativamente individuati dal legislatore – il processo verbale di verifica può assumere la natura di comunicazione di addebito, incorporando al suo interno i caratteri e gli elementi qualificanti della comunicazione predetta.

A completare il quadro descritto vi sono poi ulteriori elementi desumibili sempre dalla normativa doganale comunitaria.

È parimenti evidente che l'Autorità doganale deve poi prendere posizione sulle eventuali repliche del contribuente: solo così si giustifica la prescrizione di

un'ulteriore motivazione nella decisione finale³⁰⁶, che certamente non può essere la mera riproduzione delle motivazioni già notificate al destinatario nella fase del contraddittorio. Si intravede, insomma, un'ipotesi di motivazione rafforzata, giacché ampliata anche all'argomentazione del rigetto degli argomenti esposti dal privato, e che costituisce il corollario naturale della previsione di un'ipotesi di contraddittorio procedimentale.

Piuttosto, va rimarcata una significativa modifica apportata dall'art. 22 del Regolamento n. 952/2013 rispetto al corrispondente art. 16 del Regolamento n. 450/2008. Il par. 6 dell'art. 22, che riprende sostanzialmente il par. 4 dell'art. 16, stabilisce infatti, espressamente, al co. 2, che il diritto al contraddittorio non torna applicabile in talune, puntuali e tassative, ma indubbiamente significative ipotesi³⁰⁷. Non si tratta tanto del ridimensionamento del principio al contraddittorio, quanto di una compiuta configurazione della natura e dei termini di esercizio del relativo diritto. In linea, peraltro, con quanto ritenuto dalla Corte di Giustizia per le ipotesi di mancata attivazione del contraddittorio.

Conformemente alla natura meramente funzionale del diritto al contraddittorio, concepito e modulato per assicurare la migliore, legittima ma anche più efficace applicazione della disciplina doganale, se ne è positivizzato il carattere relativo e non assoluto. Il Legislatore comunitario ha ritenuto di poterne modulare l'esercizio, escludendone la necessaria operatività in ogni caso, ossia

³⁰⁶ Dopo aver previsto, all'ultimo inciso del par. 6, che «Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente», al successivo par. 7 si stabilisce che «Una decisione che ha conseguenze sfavorevoli per il richiedente è motivata», lasciando così intendere che si tratta di una motivazione ulteriore rispetto alla mera esposizione dei motivi prevista dal precedente par. 6 nel corso della fase preparatoria della decisione.

³⁰⁷ Cfr. il *considerando* (27) CDC 2013, dove si legge «Conformemente alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, occorre prevedere, oltre al diritto di proporre ricorso avverso le decisioni adottate dalle autorità doganali, il diritto per ogni persona di essere sentita prima che sia adottata una decisione che possa nuocerle. Tuttavia, le limitazioni a tale diritto possono essere giustificate in particolare se lo richiedono la natura o il livello della minaccia per la sicurezza dell'Unione e dei suoi residenti, per la salute umana, animale o vegetale, per l'ambiente o per i consumatori».

indipendentemente dalla sua effettiva utilità. Al contrario, si precisa che il diritto al contraddittorio può essere pretermesso, o perché il particolare atto/procedimento rende ininfluenza o superfluo il coinvolgimento attivo del destinatario dell'atto³⁰⁸ o perché detto coinvolgimento non appare consentito nel caso di specie per superiori ragioni di urgenza o necessità³⁰⁹. Il diritto al contraddittorio non costituisce quindi un diritto assoluto, in quanto è meramente funzionale alla corretta applicazione del regime doganale.

3. La (ri)lettura della giurisprudenza della CGUE alla stregua dell'intervento del legislatore dell'Unione in materia doganale: il contraddittorio di matrice europea come modello prescelto dalla giurisprudenza della CGUE

Alla stregua di quanto sopra, appare evidente come la scelta del legislatore doganale in tema di contraddittorio sia stata coerente rispetto al modello europeo: tanto sotto il profilo strutturale, quanto sotto quello funzionale. Il legislatore, a ben vedere, ha implementato un modello di contraddittorio procedimentale perfettamente coincidente con i modelli di contraddittorio già sviluppati in ambito europeo sebbene in altri comparti dell'ordinamento³¹⁰. In questo senso, il modello implementato presenta tutte le caratteristiche proprie del modello europeo: i) la comunicazione degli addebiti; ii) la possibilità di

³⁰⁸ Come nel caso delle decisioni relative a informazioni tariffarie vincolanti ("decisioni ITV") o delle decisioni relative a informazioni vincolanti in materia di origine ("decisioni IVO") di cui all'art. 33, par. 1, del CDC 2013 (lett. a), del rifiuto del beneficio di un contingente tariffario per raggiungimento del volume del contingente tariffario (lett. b), ovvero in caso di decisione diretta ad assicurare l'esecuzione di un'altra decisione per cui il contraddittorio sia stato garantito (lett. d).

³⁰⁹ Come nei casi previsti alla lett. c) (se lo richiedono la natura o il livello della minaccia per la sicurezza dell'Unione e dei suoi residenti, per la salute umana, animale o vegetale, per l'ambiente o per i consumatori) ed e) (se pregiudica le indagini avviate per lottare contro le frodi). Residua, infine, una clausola di chiusura alla lett. f) («in altri casi specifici») per consentire di adeguare la relatività del diritto al contraddittorio ad ulteriori esigenze che si potranno manifestare in futuro.

³¹⁰ S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, in "Riv. it. dir. pubbl. comunit.", fasc. 3-4, 2007, pag. 641

presentare memorie difensive entro un termine ragionevole; iii) l'obbligo per l'amministrazione di valutare le ragioni del privato prima di emettere la decisione finale³¹¹.

In questo senso, si debbono leggere anche le indicazioni interpretative fornite dalla giurisprudenza della CGUE, la quale a più riprese è intervenuta sul tema del contraddittorio nei procedimenti di accertamento tributario. Ebbene, le indicazioni suddette precisano ed integrano gli elementi strutturali che debbono connotare il contraddittorio di matrice europea.

In definitiva, va osservato che il modello di contraddittorio in argomento si caratterizza:

i) per garantire ai destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi la possibilità di manifestare utilmente la propria posizione mediante la presentazione di memorie e/o osservazioni in merito alle ragioni di fatto e di diritto sulle quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione;

ii) per essere attuato prima che la decisione sia adottata, ma comunque dopo la fase istruttoria. In questo senso, l'atto prodromico all'instaurazione del contraddittorio procedimentale deve contenere un addebito chiaro e preciso, espressivo di un'attività valutativa dell'amministrazione finanziaria. Non è sufficiente quindi un mero atto istruttorio;

iii) per garantire all'amministrazione procedente la possibilità di tener conto di tutti gli elementi di fatto e di diritto rilevanti della fattispecie, correggendo del caso un errore ovvero di rinunciare e/o modificare la decisione.

³¹¹ G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, Napoli 2008, pag. 133 ss.

4. *L'autonomia procedimentale degli Stati in ordine alla scelta del modello di contraddittorio: il progressivo avvicinamento tra il modello europeo e quello nazionale – tributario*

Il tema della previsione di una forma contraddittorio preventivo nel procedimento di accertamento tributario involge, indubbiamente, la competenza degli Stati membri, che – come noto – conservano su tali temi una competenza normativa esclusiva³¹². Detto altrimenti, spetta agli Stati membri stabilire se e a quali condizioni debba essere prevista in seno al procedimento di accertamento tributario una fase di contraddittorio preventivo tra il contribuente e l'amministrazione finanziaria.

In realtà, la portata di questa affermazione, sebbene giuridicamente fondata, incontra un importante ridimensionamento, laddove vengano in considerazione tributi che coinvolgano l'applicazione del diritto dell'Unione europea. Del resto, in questi casi, la competenza degli Stati in ordine ai predetti profili procedimentali può risultare vincolata a determinati parametri europei se non addirittura assente³¹³.

A questo proposito, occorre compiere talune precisazioni.

4.1. *La procedimentalizzazione del contraddittorio preventivo nel settore doganale: la competenza dell'Unione europea in ordine ai profili procedimentali*

Qualora si tratti di tributi doganali l'autonomia procedimentale degli Stati membri viene completamente meno, in funzione della competenza normativa esclusiva dell'Unione europea nel settore in argomento. Tradizionalmente, infatti, la disciplina europea, soprattutto in materia fiscale, è circoscritta ai soli profili sostanziali della vicenda impositiva. Nel caso della materia doganale,

³¹² D. U. GALETTA, *L'autonomia procedurale degli Stati membri dell'Unione europea: Paradise lost?*, Torino, 2009, pag. 28 ss.

³¹³ A. CARINCI, *Le controversie doganali*, cit.

invece, la normativa comunitaria si estende a coprire anche profili procedurali, fino ad influenzare quelli processuali, tradizionalmente lasciati alla sovranità degli Stati membri.

Tutto ciò impone di abbandonare la consueta prospettiva di lettura dei rapporti tra discipline nazionali e disciplina dell'Unione, incentrata ed esaurita nella verifica dei limiti all'autonomia degli Stati imposti per assicurare la piena affermazione dei diritti e degli obblighi di fonte europea³¹⁴. In assenza di una disciplina europea gli Stati sono chiamati a fornire, nel rispetto dei principi di effettività ed equivalenza, una propria normativa sul procedimento e sul processo³¹⁵. In materia doganale, invece, dove una simile disciplina è presente, il tema diviene non più tanto quello dei limiti all'operatività della normativa nazionale, bensì piuttosto dei margini, degli spazi lasciati alla disciplina nazionale nell'attuazione/esecuzione di quella europea.

Le regole nazionali in materia di procedimento doganale finiscono, in sostanza, per assumere una portata meramente esecutiva, nel senso che al Legislatore domestico è lasciato il mero compito di dare esecuzione alle norme

³¹⁴ Per detta prospettiva si veda, in particolare, G. C. R. IGLESIAS, *Sui limiti dell'autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'applicazione del diritto comunitario*, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2001, pag. 5.

³¹⁵ Così, CGUE sentenza del 30 giugno 2011, *Meilicke e a.*, C-262/09, punto 55, in "Racc". pag. I-5669; CGUE sentenza del 18 ottobre 2012, *Pelati*, C-603/10, punto 23; CGUE sentenza del 13 marzo 2014, *Global Trans Lodzhistik*, nelle cause riunite C-29/13 e C-30/13, punto 33: «Secondo una giurisprudenza costante della Corte, in mancanza di una disciplina dell'Unione in materia, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro designare i giudici competenti e stabilire le modalità procedurali dei ricorsi giurisdizionali intesi a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai singoli in forza delle norme di diritto dell'Unione, a condizione, da un lato, che dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna (principio di equivalenza) e, dall'altro, che esse non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività)»; tutte le sentenze sono consultabili su www.curia.europa.eu. In dottrina, su questi profili, si veda, M. P. CHITI, *Diritto Amministrativo europeo*, Milano, 2011, pag. 474 ss.; S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, in Riv. it. dir. pubbl. comunit., 2007, pag. 641; R. CARANTA, *Voce Procedimento amministrativo in diritto comparato*, in Dig. Pubbl., XI, Torino, pag. 609 ss.

doganali (procedimentali) europee, attraverso una disciplina nazionale di completamento e di dettaglio³¹⁶. Così ragionando, si finisce per dover riconoscere la piena operatività del modello di contraddittorio procedimentale delineato dalla normativa doganale europea in ambito nazionale. Si tratta, insomma, di un'integrazione giuridica piena che coinvolge tutti gli aspetti della disciplina doganale (sia formali che sostanziali), al punto che al Legislatore domestico con riferimento all'istituto del contraddittorio non resta che recepire il modello delineato a livello europeo senza alcuna possibilità di intervento sugli elementi che ne connotano la struttura. Ebbene, in questo senso, si può osservare come il modello implementato dal legislatore nazionale all'art. 11, co. 4-*bis* del D.lgs. n. 374 del 1990 sia sostanzialmente conforme a quello europeo, nella misura in cui ne riproduce fedelmente i tratti essenziali: i) la comunicazione di un addebito preciso ed immutabile attraverso la notifica di un processo verbale di revisione dell'accertamento; ii) un termine ragionevole per le repliche del contribuente (30 gg.); iii) l'obbligo dell'amministrazione di valutare le ragioni addotte del contribuente, fornendo una motivazione cd. rafforzata.

4.2. Il contraddittorio preventivo nei procedimenti di accertamento tributario cd. misti (che implicano l'applicazione del diritto europeo) e in quelli puramente nazionali: l'esercizio vincolato della competenza degli Stati membri

³¹⁶ Già la legge delega 23 gennaio 1968, n. 29 aveva elaborato i criteri direttivi da seguire nella riforma delle disposizioni legislative in materia doganale in funzione della piena applicazione dei Trattati istitutivi della CEE (oggi UE). A detta legge ha fatto quindi seguito il Testo Unico del 23 gennaio 1973, n. 43, "*Testo Unico delle disposizioni legislative in materia doganale*" (TULD), che ancora oggi reca la disciplina nazionale per il settore doganale, in combinazione, soprattutto per i profili che qui occupano, con il D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, di riordino degli istituti doganali e di revisione delle procedure di accertamento e controllo in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/ CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio 1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie.

Più articolato appare il discorso con riguardo al contraddittorio preventivo nell'ambito dei procedimenti di accertamento tributario cd. misti (che implicano l'applicazione del diritto europeo) e in quelli puramente nazionali. Qui, a ben vedere, la competenza dell'Unione europea esula dai suddetti profili di disciplina, lasciando interamente agli Stati membri il compito di legiferare sugli aspetti procedurali: la previsione di una forma di contraddittorio preventivo in seno al procedimento di accertamento tributario rientra quindi nella discrezionalità dei singoli Stati³¹⁷.

Senonché, la discrezionalità lasciata agli Stati membri non è assoluta, nel senso che l'esercizio della competenza in materia di procedimento deve osservare precisi parametri europei, segnatamente: quello di effettività e di equivalenza. Del resto, in mancanza di una disciplina dell'Unione europea, spetta al singolo Stato membro definire il modello procedimentale di attuazione della norma comunitaria a condizione, da un lato, che il modello implementato non dia luogo a modalità procedurali meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (cd. principio di equivalenza) e, dall'altro, che esse non rendano (in pratica) impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento dell'Unione europea (cd. principio di effettività)³¹⁸. In questa prospettiva, la definizione a livello nazionale di un modello di contraddittorio procedimentale tra amministrazione finanziaria e contribuente finisce per essere naturalmente sottoposto ai vincoli di equivalenza ed effettività imposti dall'ordinamento europeo, ciò nella misura in cui il

³¹⁷ CGUE sentenza del 12 febbraio 2015, *Surgicare*, C-662/13

³¹⁸ CGUE sentenza del 30 giugno 2011, *Meilicke e a.*, C-262/09, punto 55, in "Racc". pag. I-5669; CGUE sentenza del 18 ottobre 2012, *Pelati*, C-603/10, punto 23; CGUE sentenza del 13 marzo 2014, *Global Trans Lodzhistik*, nelle cause riunite C-29/13 e C-30/13, punto 33

legislatore domestico è tenuto ad osservare i principi, le norme e i diritti di matrice europea.

Quanto sopra è ancora più vero se letto alla luce dell'art. 41, par. 2 della CDFUE, il quale fissa positivamente un contenuto minimo della regola del contraddittorio procedimentale. Se così è, ecco allora che per potersi ritenere osservato il vincolo dell'equivalenza e dell'effettività occorre necessariamente che il modello nazionale presenti tutte le caratteristiche proprie ed essenziali del modello comunitario: i) la comunicazione di un addebito preciso ed immutabile; ii) un termine ragionevole per le repliche del contribuente; iii) l'obbligo dell'amministrazione di valutare le ragioni addotte del contribuente, fornendo una motivazione cd. rafforzata.

A questo punto, va osservato come l'autonomia procedimentale degli Stati membri nella definizione di un modello di contraddittorio preventivo nell'ambito del procedimento di accertamento tributario sia fortemente limitata dalla presenza di regole comunitarie che stabiliscono requisiti e condizioni minime di operatività del contraddittorio stesso. In questo senso, difatti, i parametri di equivalenza ed effettività divengono la principale garanzia di osservanza delle regole comunitarie da parte del legislatore domestico. Ebbene, la scelta di quest'ultimo in merito al modello di contraddittorio procedimentale non quindi è rimessa alla sua completa discrezionalità, in ragione dei vincoli di effettività ed equivalenza posti a presidio della regola sul contraddittorio procedimentale di matrice europea.

In questo senso, sembrerebbero esclusi dalla ricostruzione *supra* tracciata i comparti impositivi non armonizzati (es. imposte dirette). In verità, anche per tali settori si presentano talune limitazioni, in considerazione dei vincoli derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea. Questa volta, però, l'operatività dei vincoli suddetti è destinata a rivolgersi non tanto al legislatore, quanto

piuttosto all'amministrazione procedente, nel senso che le modalità procedurali di svolgimento della funzione accertativa debbono necessariamente conformarsi al modello europeo di contraddittorio, come delineato dall'art. 41, par. 2 della Carta. Ciò in ragione del richiamo generalizzato ai principi dell'ordinamento dell'Unione europea operato dall'art. 1, co. 1 della l. n. 241/90, che – come noto – reca i principi che reggono l'attività amministrativa (compresa quella tributaria)³¹⁹. Il che significa, in definitiva, l'obbligo per l'amministrazione finanziaria – in ossequio ai parametri europei di equivalenza ed effettività - di assicurare nell'ambito del procedimento attivato una fase di contraddittorio con il contribuente secondo i criteri prescritti dall'art. 41, par. 2 della Carta.

³¹⁹ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., pag. 104 ss.; ID., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, cit., pag. 1393

CONCLUSIONI: I FONDAMENTI SISTEMATICI DEL MODELLO

PROCEDIMENTALE DI CONTRADDITTORIO NEL DIRITTO TRIBUTARIO TRA ADEGUATEZZA DELLA STRUTTURA E PIENA REALIZZAZIONE DELLA FUNZIONE

Sommario: 1. *L'interesse protetto dal contraddittorio tributario: elementi a sostegno della configurazione del contraddittorio procedimentale come interesse legittimo strumentale* – 2. *La legalità sostanziale come fondamento dell'istituto del contraddittorio procedimentale nella dialettica tra art. 41 della CDFUE e ordinamento tributario nazionale* – 3. *I modelli di attuazione del contraddittorio: dal contraddittorio "genetico" al contraddittorio "vaglio"* – 3.1. *Il vincolo costituzionale dell'imparzialità nell'attuazione del contraddittorio procedimentale* – 3.2. *(Segue) il vincolo comunitario dell'effettività*

1. *L'interesse protetto dal contraddittorio tributario: elementi a sostegno della configurazione del contraddittorio procedimentale come interesse legittimo strumentale -*

Quale sia l'interesse sotteso alle forme di contraddittorio attualmente previste dall'ordinamento tributario non è così chiaro. Le formule normative impiegate dal legislatore («*diritti e garanzie del contribuente...*», «*richiesta di chiarimenti*», «*l'invito a comparire*», ecc.) non sembrano muovere in una direzione univoca, identificando così con precisione l'interesse protetto dall'istituto. Ed anche a livello comunitario, l'approccio del legislatore non semplifica il compito dell'interprete, dal momento che il contraddittorio viene formalmente qualificato come diritto ad essere ascoltato («*right to be heard*»), sebbene venga inserito nella più ampia categoria dei diritti ad una buona amministrazione. Senza così riuscire a comprendere se l'interesse sotteso al contraddittorio sia posto in favore del contribuente o dell'amministrazione. In questo "cortocircuito logico", che è venuto così a crearsi, il contributo della giurisprudenza si è mostrato in un certo senso risolutivo, nel momento stesso in cui ha valorizzato la duplicità degli interessi sottesi al contraddittorio procedimentale: da una parte quello privato, alla tutela anticipata della propria posizione soggettiva, dall'altra parte quello pubblico al miglior esercizio della potestà impositiva. Una soluzione siffatta,

tuttavia, non sembra trovare un adeguato fondamento sistematico, nel senso che non pare essere suscettibile di un inquadramento nell'ambito delle categorie giuridiche nazionali. La mancanza di un preciso inquadramento categoriale porta con sé innumerevoli conseguenze; prima tra tutte la possibilità per il legislatore di esercitare la propria discrezionalità normativa senza alcun parametro di confronto e/o di riferimento. Occorre quindi che il contraddittorio non resti semplicemente un principio senza alcuna precisa categorizzazione, poiché questo consentirebbe al legislatore – nell'esercizio della propria discrezionalità - di prescindere dalla previsione di una forma di contraddittorio, anche laddove potrebbe ritenersi necessario. In questo senso, per come è strutturato il contraddittorio in materia tributaria sembrerebbe possibile ricorrere ad una categoria mutuata dal diritto amministrativo: quella dell'interesse legittimo strumentale. Come noto, l'interesse legittimo strumentale si configura come pretesa del privato a che l'amministrazione si comporti legittimamente³²⁰. Ebbene, la teoria dell'interesse strumentale sembrerebbe conciliare tanto la posizione del privato quanto quella dell'amministrazione: del resto la predetta categoria si caratterizza per il rapporto di strumentalità, che collega la pretesa del privato alla legalità dell'azione – quale garanzia dell'interesse pubblico ad una buona decisione - con la tutela dell'interesse sostanziale dell'amministrato.

Una siffatta ricostruzione ben può adattarsi alla materia tributaria, dove in effetti il contraddittorio, in considerazione dell'evoluzione che si è manifestata soprattutto in sede comunitaria, viene concepito quale pretesa del singolo ad una buona decisione, ossia ad una decisione imparziale. D'altra parte, la *ratio* ispiratrice dell'impianto normativo che emerge dall'art. 41 CDFUE è quella di assicurare la bontà delle decisioni mediante un procedimento nel quale gli interessati siano messi nelle condizioni di esporre utilmente ed efficacemente le

³²⁰ La teoria è stata elaborata da P. VIRGA, *Diritto amministrativo*, II, Milano, 1997, pag. 171

proprie ragioni, avendo preventiva conoscenza degli elementi dei quali dispone l'autorità per prendere le decisioni che le spettano. Così, l'obbligo procedimentale del contraddittorio, *rectius* di ascoltare, diviene la necessaria premessa di un'istruttoria completa, che favorisca l'opera del buon agire amministrativo.

Ebbene, se così è si può allora giustificare la tesi del contraddittorio quale interesse legittimo strumentale, nel senso di ritenere l'istituto del contraddittorio procedimentale quale primaria espressione dell'interesse ad una buona amministrazione. In questa prospettiva, il contraddittorio finisce per assurgere a garanzia di imparzialità dell'agire amministrativo, ossia ad elemento essenziale ed imprescindibile, *rectius* connaturato alla struttura, del procedimento di attuazione del tributo.

2. La legalità sostanziale come fondamento dell'istituto del contraddittorio procedimentale nella dialettica tra art. 41 della CDFUE e ordinamento tributario nazionale

L'affermazione che il contraddittorio procedimentale debba trovare applicazione sempre e comunque, prescindendo quindi da una specifica previsione normativa costituisce un assunto che non trova alcun fondamento sistematico. Sebbene il contraddittorio mantenga anche la natura di principio generale, la mancanza di un'apposita disciplina di attuazione rende eccessivamente difficile l'applicazione dell'istituto.

Non è certo un caso, infatti, che l'evoluzione normativa che ha interessato tanto l'ordinamento nazionale quanto quello europeo abbia, in un certo senso, confermato che per assicurare il contraddittorio procedimentale è necessaria una norma positiva che lo preveda. Lo si desume dall'art. 41 della CDFUE prima, e dai recenti interventi legislativi nazionali in tema di contraddittorio poi.

Di qui, insomma, emerge l'esigenza di una formalizzazione dell'obbligo del contraddittorio procedimentale nel *corpus* di una norma positiva, in ossequio ai parametri di legalità sostanziale che ispirano la nostra tradizione amministrativa. Quello che viene richiesto, in sostanza, è una norma che definisca, seppur minimamente, le modalità di attuazione del contraddittorio, di modo che l'amministrazione possa operare conformemente ad un preciso paradigma normativo, e non in maniera arbitraria esulando da qualsivoglia schema procedimentale predeterminato.

In questa prospettiva, è evidente come il contraddittorio debba incominciare ad essere concepito sempre di più come vera e propria regola necessaria del procedimento di attuazione del tributo, e non come semplice criterio interpretativo delle norme sul procedimento.

Sul piano sistematico, del resto, una soluzione siffatta sembra trovare adeguato fondamento nel momento stesso in cui si avvalla una lettura combinata dell'art. 1 della l. 241/90 (sui principi cui deve ispirarsi l'azione amministrativa) e dell'art. 41 della CDFUE; così finendo per ammettere che l'azione impositiva deve sempre osservare i parametri europei imposti dalla norma citata indipendentemente dal fatto che si sia o meno in presenza di una fattispecie rilevante ai fini del diritto europeo.

3. I modelli di attuazione del contraddittorio: dal contraddittorio "genetico" al contraddittorio "vaglio"

Dall'analisi della disciplina positiva, nazionale prima ed europea poi, emergono chiaramente due distinti modelli di attuazione del contraddittorio procedimentale.

Da un lato, come si può desumere dall'analisi delle singole previsioni normative nazionali in tema di contraddittorio procedimentale, viene in

considerazione un modello di contraddittorio di tipo genetico, nel senso che il l'Istituto viene collocato nella fase di passaggio dall'istruttoria alla decisione. In questo senso, il contraddittorio appare concepito come strumento a disposizione dell'amministrazione finanziaria per acquisire tutti gli elementi, fattuali e di diritto, utili per addivenire ad una decisione legittima e fondata. Ebbene, se così è l'instaurazione del contraddittorio nella fase di genesi della decisione consente tanto all'amministrazione quanto al contribuente di contribuire attivamente alla formazione della decisione, sì da individuare ed apportare elementi e/o circostanze potenzialmente rilevanti ai fini dell'accertamento. Viene così a configurarsi un modello di contraddittorio per la decisione, destinato cioè ad assicurare una fase procedimentale dove, nel primario interesse pubblico, il contribuente possa apportare un proprio contributo argomentativo e/o probatorio alla ricostruzione della vicenda oggetto di accertamento.

Dall'altro lato, nella prospettiva del diritto europeo, il contraddittorio sembra seguire un modello di attuazione affatto diverso, nel senso che l'Istituto appare concepito essenzialmente come vaglio preventivo prima dell'emissione della decisione, ossia come contraddittorio sulla decisione o contraddittorio cd. vaglio. In questa prospettiva, come del resto emerge dall'analisi condotta, il contraddittorio rappresenta lo strumento a disposizione dell'amministrazione finanziaria per conoscere in via preventiva se e in che misura il provvedimento che intende emettere sia conforme al paradigma normativo. Altrimenti detto, un modello siffatto finisce per concepire il contraddittorio come fase procedimentale dove - nel primario interesse pubblico - il contribuente è chiamato ad avvalorare la correttezza dell'operato dell'amministrazione, come formalizzato nell'addebito puntualmente contestato dall'amministrazione.

I due modelli descritti sono destinati a convivere nell'ambito dell'ordinamento tributario, in quanto entrambi espressione di regole precise e

pienamente operanti. Vero è che entrambi i modelli sono ispirati ad un medesimo primario interesse: quello pubblico ad una buona decisione. Questo, tuttavia, non consente di ricondurre ad unità i due modelli, dal momento che la scelta per l'uno o per l'altro, piuttosto che per entrambi, resta nella discrezionalità del legislatore.

3.1. Il vincolo costituzionale dell'imparzialità nell'attuazione del contraddittorio procedimentale

Come osservato, in ambito domestico, manca una previsione normativa che assicuri l'applicazione generalizzata del contraddittorio procedimentale. Invero, le previsioni in tema di contraddittorio risultano limitate e aventi una portata settoriale. Una simile impostazione, ancorché espressione della discrezionalità del legislatore, non sembra mostrarsi coerente con il dettato costituzionale, segnatamente con l'art. 97 Cost.

Il vincolo che discende dalla norma suddetta pare tradursi come obbligo per il legislatore di assicurare nell'ambito della disciplina dell'accertamento una norma che assicuri un'applicazione generalizzata del contraddittorio. In un certo senso, una norma che garantisca tutto questo pare rinvenirsi nell'art. 1 della l. n. 241/1990. Detta norma, tuttavia, si limita ad un'affermazione di principio, senza prevedere le specifiche modalità di attuazione dell'Istituto.

3.2. (Segue) il vincolo comunitario dell'effettività

A ben vedere, però, l'effetto sicuramente più dirimpente è dato dai vincoli che discendono dall'ordinamento europeo. A rigore il modello europeo di contraddittorio dovrebbe tornare applicabile a tutti i comparti impositivi dell'ordinamento tributario, stante il richiamo generalizzato ai principi europei operato dall'art. 1 della l. n. 241/90. Sennonché, al riguardo, la normativa nazionale non sembra prevedere simili modalità di attuazione del contraddittorio, se non in maniera isolata, come accade ad esempio per il

procedimento ordinario di irrogazione delle sanzioni amministrative, per gli studi di settore, nonché per l'applicazione della normativa cfc. In tutti gli altri casi, il modello procedimentale europeo non sembra trovare applicazione alcuna. Se così è, ecco allora che, in ragione del vincolo europeo di effettività, il legislatore prima e l'amministrazione poi, dovrebbero garantire modalità di attuazione del contraddittorio conformi al modello delineato. Ciò richiederebbe l'implementazione di un simile modello a livello domestico o comunque un adeguamento delle attuali norme procedurali in tema di contraddittorio nel senso appena indicato. Le norme nazionali che prevedono forme di contraddittorio procedimentale non presentano, in larga parte, una conformità con il modello citato, ciò nella misura in cui – per varie ragioni – manca un elemento caratterizzante del modello stesso (i.e. la comunicazione di un addebito certo e preciso; un termine congruo per replicare; l'obbligo di valutazione delle repliche). In questa prospettiva, diventa importante osservare come le forme nazionali seppur giustificate e conformi al vincolo costituzionale di cui all'art. 97 Cost. non sembrano superare il vaglio europeo dell'effettività. Ebbene, così ragionando, prima di compiere una scelta in ordine al modello di contraddittorio da implementare, per il legislatore diventa assolutamente centrale maturare una certa consapevolezza circa il ruolo del diritto comunitario in detto ambito; ciò per valutare se e in quale misura le forme di contraddittorio attualmente implementate a livello normativo e di prassi siano compatibili con l'ordinamento europeo.

BIBLIOGRAFIA

- A. BERLIRI, *Principi di diritto tributario*, III, Milano, 1964;
- A. C. VIGNARELLI, *Osservazioni sull'urgenza legittimante l'accertamento «ante tempus»*, in *Diritto e processo tributario – Dialogo con le Corti*, 2, 2015;
- A. CARINCI–D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul “revirement” della Suprema Corte*, in *il Fisco*, 2016, pag. 207;
- A. CARINCI, *La questione fiscale nella Costituzione europea, tra occasioni mancate e prospettive per il contribuente*, in *Rass. trib.*, 2005, pag. 543;
- A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008;
- A. CARINCI, *Le controversie doganali*, in *Intrecci tra mare e fisco* (a cura di Victor Uckmar), Padova, 2015;
- A. COLASANTI, *Il contraddittorio obbligatorio nell'elusione fiscale al vaglio della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, pag. 203;
- A. COLLI VIGNARELLI, *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente)*, in *Riv. dir. trib.* n. 6, 2014, I, pp. 677 ss.
- A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria*, Padova 2012;
- A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario* (a cura di C. Glendi, C. Consolo, A. Contrino), Milano, 2016, pag. 36 ss.
- A. CUVA, *Conciliazione giudiziale ed indisponibilità dell'obbligazione tributaria*, Padova, 2007;
- A. DI PIETRO, *Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio*, in *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Atti del Convegno - I settanta anni di Diritto e pratica tributaria (a cura di V. Uckmar), Padova, 2000, pag. 531;
- A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, pag. 138

- A. FANTOZZI, voce *Accertamento tributario*, in Enc. giur., I, Roma, 1988;
- A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in Riv. dir. fin., 1984, I, pag. 224;
- A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, Torino, 2005, pag. 355;
- A. FEDELE, *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in AA.VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, pag. 15;
- A. GENTILI, *Il diritto come discorso*, Milano, 2013, pag. 534
- A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in Rass. trib., n. 1, 2017, pag. 13 ss.
- A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su nullità dell'avviso senza contraddittorio e non rilevanza d'ufficio dell'abuso*, in Corr. trib., 2015, pag. 4506 ss.;
- A. GIUFFRIDA, *Il "diritto" ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino, 2012, pag. 55 ss.;
- A. GUIDARA, *Rapporto tra avviso bonario e iscrizione a ruolo nella liquidazione della dichiarazione*, in Corr. trib., 2016, pag. 1819;
- A. GUIDARA, *Richiesto l'esito del controllo formale della dichiarazione a pena di invalidità della cartella – la rilevanza della comunicazione dell'esito del controllo formale della dichiarazione tra le pieghe dell'autosufficienza del ricorso per cassazione*, in GT-Riv. giur. trib., 2016, pag. 330 ss.
- A. LOVISOLO, *L'osservanza del termine di cui all'art. 12, co. 7° comma dello statuto dei diritti del contribuente, nell'ottica del principio del contraddittorio*, in Dir. prat. trib., 2015, pag. 10405;
- A. LOVISOLO, *La sentenza Sezioni Unite 24823/2015 e il requisito della "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale: osservazioni e critiche*, in Atti del Convegno - "Per un nuovo ordinamento tributario" (a cura di V. Uckmar), vol. II, pag. 515 ss.;
- A. LOVISOLO, *Sulla cd. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in Dir. prat. trib., 2016, pag. 719;

- A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 2014, 3019 ss.;
- A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccipirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, pag. 2536
- A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nella procedura doganale*, cit., pag. 2812;
- A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento» tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, *passim*;
- A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente* (a cura di A. Bordito, A. Contrino, A. Marcheselli), Torino, 2012, pag. 421;
- A. PERRONE, *L'art. 12 dello statuto e il contraddittorio «endoprocedimentale» tributario: una questione ancora aperta*, in *Diritto e processo tributario – Dialogo con le Corti*, 2, 2015;
- A. RENDA, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazioni e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 719 ss.;
- A. RENDA, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, II, pag. 20593 ss.;
- A. RUSSO, *Costituzionale la sanzione di nullità dell'accertamento antielusivo per difetto di contraddittorio*, in *il Fisco*, 2015, pag. 3072 ss.;
- A. SCOGNAMIGLIO, *Il diritto di difesa nel procedimento amministrativo*, Milano 2004, *passim*;
- A. SERIO, *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2008, pag. 237 ss.;
- A. V. EIJSDEN – J.V. DAM, *The impact of European law on domestic procedural tax law: wrongfully underestimated?*, in *EC-Tax review*, 2010, 199.
- A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002.

A. VOGLINO, *Modelli di procedimento e mezzi di tutela*, in AA.VV., "La riforma delle sanzioni amministrative tributarie", a cura di G. Tabet, Torino, 2000, pag. 163.

A. WALLERMAN, *Towards an eu doctrine on the exercise of discretion in national courts? the member states self-imposed limits on national procedural autonomy*, in *Common market law review*, 2016, pag. 339

A.D.P. CABRAL, *Il principio del contraddittorio come diritto d'influenza e dovere di dibattito*, in *Riv. dir. proc.*, n. 2, 2005, pag. 449

A.F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989;

A.M. CALAMIA, *La nuova disciplina della concorrenza nel diritto comunitario*, Milano, 2004, pag. 89 ss.

AA.VV., *I principi europei del diritto tributario*, a cura di A. Di Pietro – T. Tassani, Padova, 2014.

B. BELLÈ, *Procedimenti di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, pag. 1212.

C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, fasc. 9, 2004, pag. 993;

C. GIOÉ, *Il reclamo e la mediazione nel diritto tributario*, Torino, 2015;

C. LAMBERTI, *Nel diritto nazionale l'accertamento non è (sempre) nullo se manca il contraddittorio – per le sezioni unite della Cassazione il contraddittorio endoprocedimentale va attivato nei soli tributi armonizzati*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, pag. 20 ss.;

C. SCALINCI, *Lo Statuto e l'“auretta” dei principi che ... incomincia a sussurrar: il contraddittorio preventivo per una tutela effettiva e un giusto procedimento partecipato*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, pag. 883 ss.

D. CONTE, *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, V, 2014, pag. 609

- D. SIRACUSANO, *Vecchi schemi e nuovi modelli per l'attuazione di un processo di parti*, in *Introduzione allo studio del nuovo processo penale* (a cura di D. Siracusano), Milano, 1989, XII;
- D. STEVANATO – R. LUPI – M. R. SILVESTRI, *Accertamento prematuro e procedimento amministrativo*, in *Dial. trib.*, n. 4, 2013;
- D. STEVANATO – R. LUPI, *Sul contraddittorio procedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dial. trib.*, 2015, pag. 383;
- D. STEVANATO, R. LUPI, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi trib.*, 2015, pag. 383 ss.;
- D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2005, pag. 819 ss
- D. U. GALETTA, *L'autonomia procedurale degli Stati membri dell'Unione europea: Paradise lost?*, Torino, 2009, pag. 28 ss.
- E. A. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, pag. 394 ss.;
- E. F. RICCI, *La sentenza "della terza via" e il contraddittorio*, in *Riv. dir. proc.*, n. 2, 2006, pag. 47
- E. MANONI, *Ragioni a favore dell'impugnabilità del pvc*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 3156
- E. MARELLO, voce *Avviso di accertamento nel diritto tributario*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm., Aggiornamento, vol. VII, Torino, pag. 55
- E. MARELLO, *Concordato tributario*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, II, Milano, 2006;
- E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000;
- E. PICOZZA, *Diritto amministrativo e diritto comunitario*, Torino, 1997;
- F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2015, pag. 232 ss.
- F. BATISTONI FERRARA, voce *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, II, Milano, 1998;
- F. BATISTONI FERRARA, voce *Conciliazione giudiziale*, in *Enc. dir.*, Aggiornamento, II, Milano, 1998;

- F. CERIONI, *Garantito il contraddittorio preliminare con il contribuente nella procedura di revisione dell'accertamento doganale*, cit., pag. 868;
- F. CERIONI, *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali*, cit., pag. 274;
- F. COLI, *Sull'invalidità degli atti di accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *GT-Riv. giur. trib. n. 2*, 2010, pag. 118 ss.
- F. D'AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente. Il Ruolo dello Statuto*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, pag. 915 ss.;
- F. FASSÒ, *Abuso del diritto: la mancata instaurazione del contraddittorio rende nullo l'atto impositivo anche per fattispecie non contemplate dall'art. 37-bis D.P.R. n. 600 del 1973*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 762;
- F. FERRARIS, *Principio del contraddittorio e divieto di decisioni a «sorpresa»: questioni di fatto e questioni di diritto*, in *Riv. dir. proc.* 2016, pag. 1182 ss.
- F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 25
- F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, pag. 425 ss.;
- F. LEVI, *Partecipazione e organizzazione*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1977, pag. 1634 ss.;
- F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965;
- F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, pag. 1918;
- F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *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, pag. 397;
- F. PISTOLESI, *Appunti sui procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie*, in *Rass. trib.*, 2002, pag. 903

- F. PISTOLESI, *Il reclamo e la mediazione nel processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2012, pag. 67;
- F. PISTOLESI, *L'invalidità degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 12, 2012, pag. 1131;
- F. PUGLIESE, *Il contraddittorio nel procedimento*, in *Il procedimento amministrativo fra riforma legislative e trasformazione dell'Amministrazione* (a cura di F. Trimarchi), Milano, 1990, *passim*;
- F. PUPPO, *La forma retorica del contraddittorio*, in *Audiatur et altera pars – Il contraddittorio fra principio e regola* (a cura di M. Manzin – F. Puppo), Milano, 2008, pag. 23 ss.
- F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, pag. 1446.
- F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo* (a cura di M.P. Chiti – G. Greco), I, Milano, 2007, pag. 49 ss.;
- F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, pag. 937 ss.;
- F. TUNDO, *Diritto di difesa del contribuente in caso di emissione «anticipata» dell'avviso e mancata valutazione delle osservazioni difensive*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2012, pag. 321;
- F. TUNDO, *Il procedimento di accertamento "redditometrico" tra partecipazione e contraddittorio*, in *Rass. trib.*, 2013, pag. 1037;
- F. TUNDO, *Illegittimità dell'atto di accertamento per mancata consegna del processo verbale di constatazione*, in *Corr. trib.*, 2015, pag. 37
- F. TUNDO, *La Corte Costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015, pag. 2670;
- F. TUNDO, *La riaffermazione del contraddittorio anteriore al provvedimento accertativo*, in *Corr. trib.*, 2016, pag. 1878;
- F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, *passim*;

- F. TUNDO, *Processo verbale di constatazione a garanzia del contraddittorio nella fase di verifica*, in *Corr. trib.*, 2011, pag. 2089;
- F. TUNDO, *Richiesta di chiarimenti ex art. 37-bis, commi 4 e 5, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600: inscindibilità di ratio e forma*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 1190 ss.;
- F. TUNDO, *Rilevanza del processo verbale di constatazione nell'indagine tributaria*, in *Corr. trib.*, 2015, pag. 783;
- F. VISMARA, *Il contraddittorio anticipato in ambito tributario tra diritto dell'Unione europea e diritto interno*, in *Il Fisco*, 2014, pag. 4713
- G. ANTICO, *Accertamenti anticipati: rileva la data di emissione o la data di notifica?*, in *Il Fisco*, 2016, pag. 1817;
- G. BOLETTO, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, pag. 98;
- G. CARTEL, *I principi del diritto comunitario*, in AA. VV., *Dal procedimento amministrativo all'azione amministrativa - Atti dell'Incontro di Studio su "L'azione amministrativa nel progetto di revisione della legge n. 241/1990"* (a cura di S. Civitarese Matteucci e G. Gardini), Bologna, 2004.
- G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, pag. 1585 ss.
- G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, pag. 1575;
- G. CORASANITI, *Il reclamo e la mediazione nel sistema tributario*, Padova, 2013, pag. 46;
- G. CORASANITI, *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5, 2016, pag. 1838 ss.
- G. D'ANGELO, *Integrazione europea e interpretazione nel diritto tributario*, Padova, 2013;
- G. DI FEDERICO, *La riforma del procedimento comunitario antitrust e i diritti di difesa*, Napoli 2008, pag. 133 ss.

- G. DI FEDERICO, *Le formalità sostanziali e il rispetto della «legality» nell'ordinamento comunitario. Il caso Ici e Solvay C. Commissione*, in *Dir. un. eu.*, 2000, pag. 877;
- G. DI FEDERICO, voce *Carta dei diritti fondamentali*, in *Treccani – Diritto online*, 2014;
- G. FALSITTA, *Lezioni sulla riforma tributaria*, Padova, 1972;
- G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.*, 2014, pag. 594 e ss.;
- G. FRANSONI, *La parabola del contraddittorio*, in *Atti del Convegno - "Per un nuovo ordinamento tributario"* (a cura di V. Uckmar), vol. III, pag. 149 ss.
- G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, pag. 1803;
- G. GAFFURI, *Considerazioni sull'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, pag. 534;
- G. GAFFURI, *Concordato tributario*, in *Dig. sez. comm.*, III, Torino, 1988, pag. 294;
- G. GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, 1971, pag. 64;
- G. GIOSTRA, voce *Contraddittorio (principio del) – II) Diritto processuale penale*, in *Enc. giur. Treccani*, vol. VIII, Roma, 1988, pag. 1 ss.;
- G. INGRAO, *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, pag. 10289;
- G. KOFLER-M. P. MADURO -P. PISTONE, *Human rights and taxation in Europe and the world*, Amsterdam, 2011.
- G. M. CIPOLLA, *La prova nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, pag. 10545;
- G. MARONGIU, *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2010, pag. 3051;
- G. MARONGIU, *Lo statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, pag. 10954;

- G. MICHELI, *Premesse per una teoria della potestà d'imposizione*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 1967, I, pag. 266 ss.
- G. PETRILLO, *Profili sistematici della conciliazione giudiziale tributaria*, Milano, 2006;
- G. PINO, *I principi tra teoria della norma e teoria dell'argomentazione giuridica*, in Diritto e questioni pubbliche, 2012;
- G. PUOTI – P. SELICATO, *Concordato tributario*, in Enc. giur. Treccani, Agg., Roma, 2001, pag. 1;
- G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*;
- G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in Rass. trib., 2015, pag. 1217;
- G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009;
- G. RAGUCCI, *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2001, I, pag. 252.
- G. SCALA, *L'emergere della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nella giurisprudenza della Corte di giustizia*, in Giur. it., 2002, pag. 250 ss.
- G. TABEL, *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti «ante tempus»*, in GT- Riv. giur. trib., 2013, pag. 843;
- G. TINELLI, *Accertamento sintetico e tutela del contribuente*, in L'accertamento sintetico e il nuovo redditometro (a cura di F. Amatucci), Torino, 2015, pag. 39.
- G. VANZ, voce *Poteri istruttori (dir. trib)*, in Treccani – Diritto online, 2014;
- G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2012;
- G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi di imposta*, in Riv. dir. fin., 1974, I, pag. 620;
- G: VIRGA, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, 1998, pag. 107 ss.;
- GIGLIONI – S. LARICCIA, voce *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, in Enc. dir., IV, Milano, 2000;

- I. M. RUGGERI, *Inapplicabilità all'atto impositivo del principio di non annullabilità per vizi di forma e/o del procedimento*, in *Corr. trib.*, 2015, pag. 2285;
- ID, *Il principio di buona amministrazione procedurale – Contributo allo studio del buon andamento nel contesto europeo*, Napoli, 2008, *passim*;
- ID., *Accertamenti e contraddittorio tra statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. trib.*, 2011, pag. 474;
- K. LENAERTS – I. MASELIS – K. GUTMAN, *Eu procedural law*, Oxford, 2014, pag. 371
- K. LENAERTS – J. VANHAMME, *Procedural rights of private parties in the community administrative process*, in *Common market law review*, 1997, pag. 531
- L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, pag. 1393;
- L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, VI, pag. 729;
- L. DEL FEDERICO, *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal D.lgs. del 18 dicembre 1997, n. 472*, in *Rass. trib.*, 1999, pag. 1041.
- L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, pag. 104 ss.;
- L. DEL FEDERICO, voce *Procedimento tributario*, in *Treccani – Diritto online*, 2014;
- L. PERRONE, *Discrezionalità amministrativa (dir. trib.)*, in *Diz. dir. pubbl. Cassese*, III, Milano, 2006, pag. 2005;
- L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano 1969;
- L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, I, pag. 563;
- L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 52 ss.;
- L. R. PERFETTI, *Diritto ad una buona amministrazione, determinazione dell'interesse pubblico ed equità*, in *Riv. it. dir. pubbl. comunit.*, 2010, pag. 789;

- L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. dir. trib., 2000, I, pag. 13 ss.;
- L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in Corr. trib., 2009, pag. 3570;
- L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'IVA)*, Padova, 1990, pag. 2;
- L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990;
- L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in Diz. dir. pubbl. Cassese, pag. 4531;
- L.P. COMOGLIO, voce *Contraddittorio (principio del) – I Diritto processuale civile*, in Enc. giur., VIII, Roma, 1997, pag. 1 ss.
- M. ALLENA, *Interessi procedurali e convenzione europea dei diritti dell'uomo: verso un'autonomia di tutela?*, in Giornale di diritto amministrativo, 2015, pag. 67;
- M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in GT – Riv. giur. trib., 2015, pag. 741 ss.;
- M. BASILAVECCHIA, *Funzione di accertamento tributario e funzione repressiva: i nuovi equilibri (dalla strumentalità alla sussidiarietà)*, in Dir. prat. trib., 2005, pag. 10003;
- M. BASILAVECCHIA, *L'art. 10-bis dello Statuto: "the day after"*, in GT – Riv. giur. trib., 2016, pag. 5 ss.;
- M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, cit., pag. 875;
- M. BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in Corr. Trib., 2008, pag. 871;
- M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva*, in Riv. dir. fin., 2006, I, pag. 357;
- 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, pag. 297 ss.;
- M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2015, pag. 255;

- M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, pag. 479 ss.;
- M. BRUZZONE, *Torna al vaglio della Consulta il contraddittorio preaccertativo nelle indagini "a tavolino" – Statuto del contribuente – L'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000 è davvero incostituzionale?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, pag. 249 ss.;
- M. C. ROMANO, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, in *L'azione amministrativa* (a cura di A. Romano), Torino, 2016, pag. 291;
- M. CANTILLO, voce *Conciliazione*, III) Processo tributario, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1998;
- M. CLARICH, *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, in *Dir. amm.*, 2004, pag. 59;
- M. DE BENEDETTO, *Il procedimento amministrativo tributario*, in *Dir. amm.*, 2007, I, pag. 127;
- M. GRADI, *Il principio del contraddittorio e la nullità della sentenza della "terza via"*, in *Riv. dir. proc.*, n. 4, 2010, pag. 826
- M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia nel pensiero di Enrico Allorio*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, pag. 10831;
- M. MANZIN, *Del contraddittorio come principio e come metodo*, in *Audiatur et altera pars – Il contraddittorio fra principio e regola* (a cura di M. Manzin – F. Puppo), Milano, 2008, pag. 3 ss.
- M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura di M. Miccinesi), Padova, 1999, pag. 1;
- M. NIGRO, *Il nodo della partecipazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1980, pag. 3165;
- M. NUSSI, *La dichiarazione tributaria*, Torino, 2008;
- M. P. CHITI, *Diritto Amministrativo europeo*, Milano, 2011, pag. 474 ss.;
- M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, pag. 11;

- M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2016, II, pag. 193
- M. PIERRO, *Invalidità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in Rass. trib., 2012, pag. 1574;
- M. PIRRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente (a cura di A. Bordito, A. Contrino, A. Marcheselli), Torino, 2012, pag. 374;
- M. POLANO, *La conciliazione giudiziale*, in Rass. trib., 1, 2002, pag. 43 ss.;
- M. SCUFFI, *Questioni procedurali e processuali nel diritto doganale e in tema di accise*, in Il Fisco, 2016, pag. 962
- M. STIPO, *Ancora sulla natura giuridica dell'accertamento con adesione del contribuente (ex D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218) nella prospettiva del nuovo cittadino e della nuova P.A. nell'ordinamento democratico*, in Rass. trib., 2000, pag. 1741 ss.;
- M. VERSIGLIONI, *Voce Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in Treccani – Diritto online, 2015;
- M. VERSIGLIONI, *Accertamento con adesione*, Padova, 2011;
- M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario*, Milano, 2001;
- M. VERSIGLIONI, voce *Accordi amministrativi (dir. trib.)*, in Diz. dir. pubb. Cassese, 2006;
- M.G. DE FLORA, *La rilevanza del contraddittorio procedimentale*, in Dir. prat. trib. int., 2016, pag. 872;
- M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, 2007;
- M.VERSIGLIONI, *Contributo allo studio dell'attuazione consensuale della norma tributaria*, Perugia, 1996;
- N. PICARDI, «*Audiatur et altera pars*». *Le matrici storico-culturali del contraddittorio*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 2005, pag. 21 ss.

- O. MAZZA, *I protagonisti del processo*, in AA.VV. *Procedura penale*, Torino, 2012, pag. 52;
- O. MAZZA, *Le insidie al primato della prova orale rappresentativa. L'uso dibattimentale di materiale probatorio precostituito*, in *Riv. it. dir. proc. pen.*, 2011, pag. 1516;
- O. MAZZA, voce *Contraddittorio (principio del) – (Diritto processuale penale)*, in *Enc. dir. Annali*, VII, 2014, pag. 247 ss.;
- P. ACCORDINO, *Orientamenti giurisprudenziali in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12, l. n. 212 del 2000)*, in *Diritto e processo tributario – Dialogo con le Corti*, 2, 2015;
- P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, pag. 396;
- P. BURLA – G. FRACCASTORO – R. BABORO – F. COLAPINTO, *Applicabilità della l. 241/1990 al procedimento tributario*, Milano, 2008, pag. 213;
- P. L. JEZZI, *Si fa presto a dire "diritto al contraddittorio"*, in *Corr. trib.*, 2015, pag. 3760;
- P. LAZZARA, *L'azione amministrativa e il procedimento in cinquant'anni di giurisprudenza costituzionale*, in *Diritto amministrativo e Corte Costituzionale* (a cura di G. Della Cananea - M. Dugato), Napoli, 2006, pag. 396 ss.
- P. P. PORTINARO, Voce *Principio di legalità*, in *Enc. sc. soc. - Treccani*, Roma, V, 1996, pag. 224;
- P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, pag. 52;
- P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, pag. 1085;
- P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, pag. 321;
- P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001;
- P. SOMMAGGIO, *Il contraddittorio come criterio di razionalità del processo*, in *Audiatur et altera pars – Il contraddittorio fra principio e regola* (a cura di M. Manzin – F. Puppo), Milano, 2008, pag. 3 ss.

- R. CARANTA, Voce *Procedimento amministrativo in diritto comparato*, in Dig. Pubbl., XI, Torino, pag. 609 ss.;
- R. DOMINICI, *Attitudine espansiva del principio del contraddittorio*, in GT – Riv. giur. trib., 2015, pag. 680 ss.;
- R. DWORKIN, *The Model of Rules I (1967)*, in *Taking Rights Seriously* (a cura di R. Dworkin), Duckworth, London, 1978;
- R. IAIA, *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, in GT – Riv. giur. trib., 2014, pag. 838 ss.;
- R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. prat. trib., 2016, pag. 10055 ss.
- R. IAIA, *Il diritto al "progetto di accertamento" nel regime dei c.d. studi di settore*, in GT – Riv. giur. trib., 2014, pag. 578 ss.;
- R. LUNELLI, *"Contraddittorio procedimentale": verso la conferma di un obbligo generalizzato*, Il Fisco, 2014, pag. 3709;
- R. LUPI – M. R. SILVESTRI, *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buonsenso*, in Dialoghi tributari, 2014, pag. 236;
- R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. dir. trib., 3, 2016;
- R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in Riv. dir. trib., 2001, II, pag. 392;
- R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in Riv. dir. trib., V, 2001, pag. 371
- R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto tributario* (a cura di A. Fantozzi), Torino, 2012;
- R. MICELI, *Motivazione "per relationem" dalle prime elaborazioni giurisprudenziali allo statuto del contribuente*, in Riv. dir. trib., XI, 2001, pag. 1145;
- R. ORLANDI, *L'attività argomentativa delle parti nel dibattimento penale*, in AA.VV. *La prova nel dibattimento penale*, Torino, 2010, pag. 52 ss.;
- R. POLI, *L'invalidità degli atti processuali*, in Riv. dir. proc., 2015, pag. 353;

- R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitivo di cui all'art. 5-bis del D.lgs. n. 218/1997*, in *Rass. trib.*, 2009, pag. 620;
- R. ROLLI, *Integrazione amministrativa e buona amministrazione alla luce della Carta di Nizza*, in *Il trattato costituzionale nel processo di integrazione europea (a cura di) M. Scudiero*, Napoli, 2005, II, pag. 1055 ss.;
- R. SCHIAVOLIN, voce *Poteri istruttori dell'Amministrazione finanziaria*, in *Dig. sez. comm.*, vol. XI, 1995;
- R. VILLATA – G. SALA, voce *Procedimento amministrativo*, in *Dig. disc. pubbl.*, vol. XI, Torino, 1996, pag. 574;
- R.A. MULLERSON, *Human rights and the individual as subject of international law*, in *European Journal of International Law*, 1990, p. 33 ss.;
- S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, in *"Riv. it. dir. pubbl. comunit."*, fasc. 3-4, 2007, pag. 641.
- S. ANTONIAZZI, *Procedimenti amministrativi comunitari composti e principio del contraddittorio*, cit., pag. 641;
- S. COGNETTI, *Quantità e qualità della partecipazione. Tutela procedimentale e legittimazione processuale*, Milano, 2000, pag. 8 ss.;
- S. FANTINI, *La partecipazione al procedimento amministrativo e le pretese partecipative*, in *Il procedimento amministrativo fra semplificazione partecipata e pubblica trasparenza (a cura di B. Cavallo)*, Torino, 2000, pag. 84;
- S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990, I, pag. 794;
- S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, X, 2008, pag. 803;
- S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'Ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, VI, 2009, pag. 523;
- S. LA ROSA, *Il giusto procedimento tributario*, in *Giur. imp.*, 2004, pag. 763;

- S. LA ROSA, *Istruttoria e poteri dell'ente impositore*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, pag. 523
- S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012;
- S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2001;
- S. RICCI, *La "buona amministrazione": ordinamento comunitario e ordinamento nazionale*, Torino, 2005, *passim*;
- S. RUGGERI, *Procedimento penale, diritto di difesa e garanzie partecipative nel diritto dell'Unione europea*, in *Diritto penale contemporaneo*, 2015;
- S. S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, pag. 10387;
- S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, pag. 986;
- S. ZAGÀ, *Le disciplina del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» della dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, pag. 10845;
- S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, pag. ;
- SANTINI, *Diritto ad una buona amministrazione: la prima applicazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Giur. it.*, 2002, pag. 1792 ss.
- T. LAMEDICA, *Il contraddittorio alla Corte Costituzionale: le sorprese, come gli esami, non finiscono mai*, in *Corr. trib.*, 2016, pag. 805;
- V. FICARI, *Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, pag. 1413 ss.;
- V. FICARI, voce *Processo tributario. La mediazione fiscale*, in *Treccani – Diritto online*, 2013;
- V. RAPELLI, *Il diritto ad una buona amministrazione comunitaria*, Torino, 2004, pag. 37 ss.;
- W.V. GERVEN, *Of rights, remedies and procedures*, in *Common market law review*, 2000, pag. 501