



SAPIENZA
UNIVERSITÀ DI ROMA

Il lungo cammino verso il riconoscimento della portata generale del diritto alla partecipazione difensiva nei procedimenti tributari

**Facoltà di Giurisprudenza
Dipartimento di Scienze Giuridiche
Dottorato di ricerca in Autonomia privata, impresa, lavoro e tutela dei diritti nella prospettiva europea ed internazionale – Curriculum di Diritto Tributario
XXXV ciclo**

**Cesare Borgia
Matricola 1799801**

Tutores
Chiar.mo Prof. Pietro Boria
Chiar.ma Prof.ssa Rossella Miceli

A.A. 2021-2022

TESI DI DOTTORATO IN DIRITTO TRIBUTARIO

di Cesare Borgia

Il lungo cammino verso il riconoscimento della portata generale del diritto alla partecipazione difensiva nei procedimenti tributari

INDICE

Ringraziamenti	1
Introduzione	2
Capitolo Primo L'evoluzione del principio del contraddittorio nel procedimento tributario	8
1. Premessa	8
2. Il contraddittorio nel diritto processuale penale.....	8
3. La genesi del diritto al contraddittorio all'interno del diritto processuale civile	12
4. La "diffusione del processo" in tutte le branche dell'ordinamento. Il contributo di Elio Fazzalari e della dottrina pubblicistica	14
5. La "processualizzazione" della funzione amministrativa. Gli studi di diritto amministrativo sul procedimento.....	16
6. La ricostruzione del giusto procedimento sul modello dell'articolo 111 della Costituzione	18
7. Gli orientamenti della Corte Costituzionale in tema di giusto procedimento. Il contributo di Vezio Crisafulli	21
8. La dimensione della partecipazione del contribuente nel procedimento tributario. L'impulso di Ezio Vanoni per un nuovo equilibrio tra fisco e contribuente	26
9. La costituzionalizzazione del generalizzato diritto del contribuente alla partecipazione difensiva all'accertamento.....	33
10. L'archetipo del processo e la prospettiva oggettivo-funzionalistica che collega il giusto procedimento all'articolo 97 della Costituzione	38
Capitolo Secondo La partecipazione del privato nei procedimenti di accertamento	47
1. Premessa	47

2. Gli anni '70 e '80: dalla dimensione collaborativa della partecipazione del privato all'accertamento alle prime forme di contraddittorio anticipato.....	47
3. L'accertamento con adesione: l'influenza dell'emanazione della legge n. 241 del 1990 sulla volontà di innovare attraverso la definizione consensuale dell'accertamento.....	48
4. La partecipazione difensiva agli accertamenti caratterizzati dalle verifiche <i>in loco</i>	50
5. Il contraddittorio negli accertamenti svolti in Ufficio.....	55
6. Il contraddittorio nelle indagini bancarie e finanziarie.....	61
7. Il contraddittorio nell'accertamento antielusivo o antiabuso	64
8. Il quadro normativo attuale: la mancanza di una previsione generale di contraddittorio preventivo rispetto agli atti impositivi.....	69
Capitolo Terzo La partecipazione del privato nelle altre sequenze procedurali	72
1. Premessa	72
2. Il contraddittorio nei controlli formali	73
3. L'estensione dell'obbligo del contraddittorio al diniego di rimborso	78
4. Il contraddittorio nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni.....	83
Capitolo Quarto Verso il riconoscimento della portata generale del diritto alla partecipazione difensiva al procedimento tributario. La prospettiva europea	87
1. Premessa	87
2. La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Il "generale" diritto ad una buona amministrazione	89
3. Il <i>right to be heard</i> nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU	93
4. Le sentenze <i>Sopropé</i> e <i>Kamino</i> della Corte di Giustizia Ue.....	96
5. Il diritto di essere ascoltati, parte integrante del " <i>rispetto dei diritti di difesa</i> ": gli ultimi sviluppi nella giurisprudenza della Corte di Lussemburgo	103
Conclusioni.....	109
1. La codificazione del diritto europeo ad una buona amministrazione	109
2. La "procedimentalizzazione" della funzione amministrativa nel sistema italiano e le ricadute del fenomeno in materia tributaria	113
3. La <i>vis expansiva</i> del diritto europeo ad una buona amministrazione e le trasformazioni in atto nel nostro sistema amministrativo e tributario. La creazione di una società europea solidale e rispettosa dello Stato di diritto.....	118
4. La progressiva estensione dell'articolo 6 della CEDU all'ambito pubblicistico, con particolare riguardo a quello fiscale.....	125

5. La traiettoria interpretativa che estende la tutela dei diritti formali oltre il processo, fino a comprendere anche il procedimento. Il canone del <i>due process of law</i>	129
6. La correzione, in termini più garantistici, del rapporto tra fisco e contribuente. Il riconoscimento del generalizzato diritto al contraddittorio endoprocedimentale	133
BIBLIOGRAFIA	138

Ringraziamenti

Questi anni di ricerca, in qualità di dottorando, mai potranno essere dimenticati, a maggior ragione per la pandemia, la quale ci ha travolti pochi mesi dopo aver vinto il dottorato di ricerca.

In tempi così incerti, fare ricerca è stata la mia salvezza, oltre che la mia missione.

Per questi anni così intensi, voglio ringraziare la Professoressa Rossella Miceli, per i preziosi consigli, i suggerimenti, per esserci confrontati spesso su un tema – quello del contraddittorio – che ha tanto indagato negli anni, portandola a pubblicare importanti contributi. Voglio, però, ringraziarla soprattutto per la grande umanità e il supporto.

Voglio ringraziare il Professore Pietro Boria, per gli spunti di riflessione che mi ha sempre offerto durante le lezioni del suo Corso, del quale ho avuto l'onore di essere *tutor* didattico. E per aver pensato a me per la scrittura del saggio sulla tassazione dell'economia digitale, poi pubblicato nella ambiziosa collettanea di Cattedra sull'evasione fiscale.

Voglio ringraziare il Professore Angelo Lalli, per avermi accolto fra i suoi collaboratori della Cattedra di Diritto Amministrativo, prima ancora di vincere il dottorato di ricerca in Diritto Tributario, i miei primissimi tempi presso la Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza.

Un ringraziamento particolare voglio rivolgere a tutto il personale della prestigiosa *Biblioteca "Antonino De Stefano"* della Corte dei Conti, a partire dalla Direzione, nella persona di Marina Silenzi.

Ci tengo a ringraziare anche il personale tutto dell'*Istituto di Diritto Pubblico* della Facoltà di Giurisprudenza della Sapienza Università di Roma. Trattasi del luogo dove ho avuto la fortuna non soltanto di studiare e fare ricerca, ma anche di incontrare tante persone straordinarie.

Molti amici carissimi, come Luca Mariantoni, ho potuto conoscerli nel "nostro" Istituto.

Ringrazio anche Roberta Corriere, per la grande stima reciproca e la stessa missione che ci lega.

Ringrazio il mio Maestro, per avermi invitato ad approfondire la tematica dei diritti del contribuente nel lontano 2016, diversi anni prima di vincere il dottorato alla Sapienza e di trasferirmi a Roma.

Ringrazio Jessica, per il ruolo fondamentale che ricopre nella mia vita.

Ringrazio la mia famiglia, per aver sempre creduto in me.

Introduzione

L'esigenza di tutela, per mezzo del contraddittorio endoprocedimentale¹, del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e, più in generale, l'auspicato riconoscimento della portata "generale" del diritto alla partecipazione difensiva al procedimento tributario², soprattutto alla luce delle istanze europee e della inclusione del contraddittorio tra i principi generali del procedimento amministrativo in ambito comunitario, si imbatte in un quadro normativo nazionale che è, ancora oggi, quello di previsioni episodiche e apparentemente non estensibili in via interpretativa.

Per quanto concerne l'attività ermeneutica della giurisprudenza di legittimità, i risvolti più recenti hanno finito per attribuire preminenza alla tesi svalutativa del diritto al contraddittorio all'interno del

¹ Sul contraddittorio, da tempo all'attenzione della dottrina tributaria, si vedano, senza pretesa di esaustività: L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 16 ss.; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010; A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012; D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011; AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del Prof. G. Marongiu*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012; A.E. LA SCALA, *Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2012; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; G. MARONGIU, *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. Trib.*, 2011, 474 ss.; A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137 ss.; F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *Studi in onore del Prof. G. Marongiu*, op. cit., 397; F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 937 ss., in nota a Cass., Sez. Un., 18 settembre 2014 n. 19667; 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, 883; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, 986 ss.; A.E. 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, I, 394 ss.; G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 1217 ss.; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 193 ss.; A. CARINCI-D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 207 ss.; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 345 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, II, 21 ss.; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018; S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedra della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 89 ss.; G. MOSCHETTI, *Premesse valoriali e quadro costituzionale del diritto al contraddittorio: le soluzioni proporzionate dell'esperienza tedesca*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 877 ss.; S. LA ROSA, *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 296 ss.

² La dottrina tributaria, in prevalenza schierata per l'affermazione dell'esistenza di un principio generale ed immanente secondo cui il contraddittorio preventivo sarebbe in ogni caso obbligatorio, ritiene di poter giungere a tale conclusione valorizzando l'interpretazione del dato positivo, oltre che in senso costituzionalmente orientato, anche in senso comunitariamente orientato. Sul punto, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *La lotta per il diritto al contraddittorio in materia tributaria: una via interpretativa per giungere al riconoscimento del principio del giusto procedimento*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2020, 845 ss.

sistema tributario nazionale, non riconoscendovi una maturazione – in termini generali – analoga a quella che si è rilevata in ambito comunitario³.

La Commissione tributaria provinciale di Siracusa, sez. V, con ordinanza n. 170 del 26 marzo 2018 aveva posto all'attenzione della Consulta l'esigenza di tutela, per mezzo del contraddittorio endoprocedimentale, del contribuente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Tuttavia, la Corte costituzionale si era limitata a "non decidere"⁴.

Ultimamente, come si avrà modo di approfondire più avanti, con sentenza n. 47 del 21 marzo 2023, seppure dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria regionale per la Toscana⁵, la Corte costituzionale ha invitato il legislatore a disciplinare più compiutamente il contraddittorio endoprocedimentale.

Dal canto suo, il legislatore aveva di recente introdotto una disciplina che è sembrata riduttiva, anziché rafforzativa, della tutela del contribuente nella fase precedente all'emanazione dell'atto autoritativo dell'Amministrazione finanziaria⁶.

³ Per la prospettiva comunitaria, si vedano: G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 580 ss.; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 1585 ss.; R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 55 ss.; M.V. SERRANÒ, *Innovativo e sostanziale contributo della Corte di Giustizia europea in tema di contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in *Boll. trib.*, 2015, 466 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, 639 ss.; F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 257 ss.; R. ESPOSITO, *"Verità fiscale" e giusto procedimento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, I, 985 ss.; A. LOVISOLO, *La necessaria "utilità" e la "ampiezza" del previo contraddittorio endoprocedimentale anche al fine dell'accertamento di tributi armonizzati a seguito di "verifica"*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, II, 1632 ss.; M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019 dove gli Autori verificano se le tutele e le garanzie riconosciute al contribuente dall'ordinamento tributario italiano possano essere potenziate dal diritto ad una buona amministrazione di matrice europea; A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1315 ss.

⁴ Sull'ordinanza di rimessione, si veda S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, in *Rass. trib.*, 3/2019, 532 ss.

Autorevole dottrina si auspicava che la Consulta finalmente provvedesse, con una sentenza di tipo additivo, a rimediare al vuoto di tutela lasciato dal legislatore. Si veda E. DE MITA, *Contraddittorio da potenziare*, in *Il Sole – 24 Ore*, 15 gennaio 2019.

La Consulta, sulla base di una valutazione di carattere tecnico-processuale, ha dichiarato inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa. Si veda G. FRANSONI, *La legittimità costituzionale della mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo e necessario fra presente e futuro. Commento a Corte cost., ord. 31 gennaio 2020, n. 8*, in www.fransoni.it

⁵ Con ordinanza del 12 maggio 2022 (reg. ord. n. 75 del 2022), la Commissione tributaria regionale per la Toscana, sezione prima, ha sollevato, in riferimento all'articolo 3 della Costituzione, questione di legittimità costituzionale dell'articolo 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212 (Disposizioni in materia di Statuto dei diritti del contribuente), nella parte in cui non estende il diritto al contraddittorio endoprocedimentale a tutte le modalità di accertamento in rettifica poste in essere dall'Agenzia delle Entrate, se effettuate tramite verifiche "a tavolino".

⁶ La disposizione contenuta nell'articolo 4-octies del d.l. n. 34 del 2019, inserita dalla Legge di conversione n. 58 del 2019 circa l'obbligo di invito al contraddittorio, ha alzato un coro unanime di critiche. Da più parti è stato sostenuto che la norma sarebbe incostituzionale, così come è stato osservato che, in realtà, la disposizione non ha nulla a che vedere con il contraddittorio endoprocedimentale, in quanto si limita a rendere obbligatorio l'invito per consentire all'ente

Il risultato è l'affermazione di una valenza del diritto al contraddittorio procedimentale in materia tributaria limitata entro i confini delle poche disposizioni che lo prevedono espressamente.

Eppure, davvero le asimmetrie che caratterizzano il rapporto tra il Fisco e il contribuente potrebbero essere corrette attraverso la valorizzazione del contraddittorio endoprocedimentale che, a sua volta, costituisce uno dei caratteri del “giusto procedimento” il cui fine ultimo, al pari di quello che dovrebbe orientare il “giusto processo”, è quello di pervenire alla attuazione della giusta imposta⁷.

Il principio del giusto procedimento, ricostruito⁸ come il luogo maggiormente adatto per il coordinamento di interessi, pubblici e privati, potenzialmente confliggenti, rappresenta uno dei caratteri dello Stato di diritto, ragion per la quale non può essere in alcun modo trascurato, in particolare quando l'agire del pubblico potere finisce per limitare, oltre misura, i diritti del contribuente.

Il giusto procedimento si presta, altresì, ad assicurare continuità al principio di partecipazione democratica che, nella fase dell'attuazione amministrativa della norma rispetto al caso concreto, tanto più quando questa avviene all'esito di un procedimento a carattere autoritativo, attraverso il

impositore di visionare altri documenti ed avvalersi dell'ulteriore differimento dei termini perentori per l'accertamento, come specificato nel nuovo comma 3-bis aggiunto all'articolo 5 del d.lgs. n. 218 del 1997, senza minimamente obbligarlo ad un reale confronto con il contribuente circa i dati istruttori acquisiti. Ancora, come è stato segnalato da autorevole dottrina (C. GLENDI, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corr. trib.*, 2020, 26 ss.), si ritiene che la disposizione non abbia l'auspicata portata generale, non riguardando i c.d. accertamenti parziali, e che la medesima abbia, invece, impropriamente esteso la gamma delle autogiustificazioni esonerative da parte degli Uffici. Con questa disposizione – come è stato affermato da Glendi – si è posto (o si è cercato di porre) definitivamente fine alla parabola del contraddittorio, facendo credere di estenderlo e potenziarlo, ma in realtà togliendolo definitivamente di mezzo.

⁷ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, cit., 572. Per approfondire, anche per tutti i riferimenti bibliografici citati, si veda G. MOSCHETTI, *Ripensando il processo tributario come insieme di regole “proporzionate” ad un fine*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2022, in particolare 562 ss., il quale osserva che “la dottrina attenta agli aspetti procedurali, valorizzando una diversa concezione dello Stato e la crescente cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente, ovvero il maggior spazio partecipativo del contribuente alla ricostruzione del fatto, ha inteso affermare l'esistenza di un “diritto soggettivo alla giusta imposizione””. Tuttavia, allargando, ad esempio, lo sguardo al sistema dei vari istituti collaborativi, l'Autore fa notare che gli stessi non sembrano permeati, sul piano applicativo, da una piena valorizzazione dei diritti del contribuente. Come afferma, la partecipazione del contribuente nelle diverse fasi di adesione e conciliazione è più influenzata dalla celere “definizione del tributo”, con vantaggi di immediato gettito e di attenuata sanzione, che dal primato della “giusta imposizione”. Peraltro, l'Autore segnala che “anche se viene rafforzata la situazione giuridica del contribuente nel procedimento riconoscendo un diritto alla giusta imposizione, resta che il processo tributario è sempre un giudizio veicolato sulla “impugnazione di uno degli atti previsti dall'art. 19” e il contribuente può esercitare i propri diritti solo “entro determinati limiti”” (p. 564 ss.). Difatti, il contribuente si trova in una situazione correlata al potere e finalizzata al suo sindacato entro determinati limiti (come è stato osservato da C. GLENDI, *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984, 218). Se, come osserva l'Autore, l'oggetto del processo è stabilire la legittimità o meno di un atto o di un comportamento della pubblica amministrazione, “le parti sono insanabilmente e radicalmente portatrici di interessi contrapposti, difettando in toto il valore superiore della giustizia come obiettivo comune” (p. 565). Da qui, la necessità di ripensare il processo tributario.

⁸ Si veda F. CORTESE, “*Tutte le ragioni del “due process of law”*”, in *laCostituzione.info* del 30 dicembre 2017.

preventivo contraddittorio con il contribuente concorre all'innalzamento del grado di civiltà dell'intero ordinamento⁹.

Nonostante questi argomenti, il percorso volto al riconoscimento – a livello costituzionale – del giusto procedimento non sembra ancora giunto a definitiva maturazione. Di fatto, ad oggi, non è ancora possibile affermare l'esistenza, a livello costituzionale, del principio del giusto procedimento.

La Corte Costituzionale, a partire dalla celebre sentenza n. 13 del 1962¹⁰, seppure con alcune significative aperture, ha sempre negato rango costituzionale al principio del giusto procedimento, pur riconoscendo ad esso la natura di principio generale dell'ordinamento giuridico, oltre che di criterio di orientamento sia per il giudice che per l'interprete¹¹.

In questo lavoro sembra, allora, opportuno focalizzare l'attenzione sulle principali elaborazioni teoriche che si sono fatte carico di approfondire i rapporti tra "giusto processo" e "giusto procedimento", giungendo a prospettare una rilevanza costituzionale del secondo principio¹².

La ricerca di corrispondenze tra "giusto processo" e "giusto procedimento" è tutt'altro che inopportuna, dato che procedimento e processo costituiscono modalità, seppure differenti tra loro, di attuazione della norma, e pure in materia tributaria è piuttosto evidente la contiguità tra *administratio* e *jurisdictio*¹³.

Si potrebbe, infatti, ritenere che talune regole e principi elaborati in sede processuale, anche a livello costituzionale, possano avere rilevanza anche per quanto riguarda il procedimento, in particolare quando questo incide direttamente su interessi individuali.

Uno degli elementi caratteristici che qualificano il "processo" è proprio il contraddittorio, da intendersi quale procedimento dialettico svolto in condizioni di parità fra i relativi partecipanti e, se si focalizza l'attenzione sulla legge generale sul procedimento amministrativo, è possibile constatare che i caratteri identificativi del processo, quindi lo stesso contraddittorio, si trovano variamente riflessi all'interno del procedimento, al punto che si è parlato di tendenza alla "processualizzazione della funzione amministrativa"¹⁴; tendenza che non si esaurisce nel campo del diritto amministrativo,

⁹ Si veda A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, IV ed., Torino 2012, 543 ss., sull'esigenza che all'incremento dei poteri del Fisco faccia da contrappunto il concorso del contribuente, in contraddittorio appunto con l'Amministrazione finanziaria, al fine della migliore determinazione del presupposto e dove si sottolinea che la partecipazione del privato riflette il grado di "civiltà" dei rapporti Fisco-contribuente.

¹⁰ In *Giur. cost.*, 1962, 126 ss., con nota di V. CRISAFULLI, *Principio di legalità e giusto procedimento*, 130 ss.

¹¹ Si vedano: Corte cost. sentt. nn. 59/1965; 212/1972; 23/1978; 5/1980; 7/1982; 91/1982; 148/1982; 301/1983; 234/1985; 48/1986; 344/1990; 346/1991; 103/1993; 57/1995; 210/1995; 312/1995; 68/1998 e di recente Corte cost. n. 103/2007 e 104/2007.

¹² Per una rassegna, anche in chiave storica, delle varie impostazioni teoriche si veda L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, in www.forumcostituzionale.it, 19 ss.

¹³ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, cit., 563.

¹⁴ Evidente ad esempio nell'azione delle autorità amministrative indipendenti, su cui magistralmente M. CLARICH, *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, in *Dir. Amm.*, n. 1/2004, 59 ss.

ma che è possibile osservare anche in materia tributaria, ove il riferimento è anzitutto alla Legge 27 luglio 2000, n. 212 e, in particolare, all'articolo 12, comma 7¹⁵.

Sia gli studi di teoria generale dello Stato (ed in particolare del processo) che gli speculari studi amministrativistici (sul procedimento) hanno dimostrato fondata l'applicazione del "processo" al "farsi" dell'atto amministrativo¹⁶; si tratta ora di capire come questa applicazione abbia condotto a compiere passi avanti nella direzione del giusto procedimento tributario.

Si vuole, inoltre, dare conto anche di una diversa ricostruzione che, muovendosi all'interno del quadro costituzionale della funzione amministrativa, tenta di agganciare la "giustizia" nel procedimento amministrativo ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento.

Questo tentativo di modificare dall'interno la funzione amministrativa (senza, quindi, ricondurla all'archetipo del processo), in modo tale che la stessa possa assumere proprio il giusto procedimento a canone obiettivo di esercizio, ha il pregio di "attualizzare" il rapporto tra autorità e libertà, tra governanti e governati, perché alla valenza difensivo-garantista del procedimento, privilegiata nella raffigurazione delle istanze partecipative come estrinsecazione dell'inviolabile diritto di difesa, aggiunge una più marcatamente "oggettivo-funzionale" in grado di far emergere moduli procedimentali partecipati funzionali non soltanto al diritto di difesa dei privati, ma alle stesse esigenze dell'azione amministrativa (si pensi alla partecipazione in quanto funzionale alla completezza della fase istruttoria).

Dopo aver ricostruito, a livello storico e sistematico, l'origine del diritto al contraddittorio in ambiti, di matrice "processuale", diversi dal diritto tributario, e dato conto del suo progressivo riconoscimento in materia amministrativa, si focalizzerà l'attenzione sulla partecipazione, non soltanto difensiva, nel procedimento impositivo.

Più concretamente, nel Capitolo Secondo si prenderanno in esame quelle fattispecie, più propriamente riconducibili alla fase dell'accertamento tributario, nelle quali opera il contraddittorio.

Nel Capitolo Terzo, si darà, invece, conto della rilevanza del contraddittorio nelle "altre" sequenze procedimentali, con particolare riferimento ai controlli formali, ai rimborsi e all'irrogazione delle sanzioni.

Il Capitolo Quarto è dedicato, anche seguendo l'evolvere dei tempi, alla fondamentale prospettiva europea, che si analizzerà prendendo le mosse dalle fonti normative, prestando particolare attenzione all'innalzamento del livello di tutela dei diritti degli individui operato dalla Carta dei diritti

¹⁵ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, cit., 564.

¹⁶ L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, cit., 26.

fondamentali dell'Unione europea, per poi mettere in evidenza la ricostruzione del *right to be heard* ad opera della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU.

In conclusione, si porrà l'accento sulle trasformazioni in atto nel nostro sistema amministrativo e tributario, alla luce della creazione di una società europea solidale e rispettosa del valore dello Stato di diritto.

Come si cercherà di dimostrare, gli argomenti a favore del riconoscimento in Italia della portata generale del diritto alla partecipazione difensiva del contribuente ai procedimenti tributari sono molteplici. In particolare, gli sviluppi in tema di "giusto processo" e "giusto procedimento", come anche la *vis expansiva* del diritto europeo ad una buona amministrazione, sembrano tasselli decisivi lungo il cammino che, auspicabilmente, ci condurrà a questo traguardo fondamentale per lo sviluppo della civiltà giuridica.

Capitolo Primo

L'evoluzione del principio del contraddittorio nel procedimento tributario

1. Premessa

Per inquadrare l'attuale dimensione del principio del contraddittorio nel procedimento tributario, dapprima sembra necessario ricostruirne – in un'ottica di sistema – l'evoluzione all'interno del nostro ordinamento.

La genesi del principio del contraddittorio è, infatti, riconducibile ad ambiti diversi rispetto al diritto tributario, di stampo sostanzialmente processuale.

Viene, così, congegnata quella elaborazione che – a partire dal processo – ha coinvolto il procedimento e che, in virtù del dibattito registrato in materia di diritto amministrativo, ha favorito l'avanzare del diritto al contraddittorio anche nella fase che precede il contenzioso.

L'estensione del fenomeno al diritto tributario è più recente e, come si vedrà, ancora in via di definizione.

2. Il contraddittorio nel diritto processuale penale

L'attuale sistema processuale penale prevede un tipo di processo che, per le caratteristiche sulle quali è modellato, può definirsi "accusatorio". A distinguerlo dal modello "inquisitorio", è uno dei principali caratteri che lo contraddistinguono, per l'appunto il principio dialettico.

Difatti, è proprio la dialettica tra le parti processuali a stimolare la scelta del giudice in ordine alla ricostruzione del fatto. Come è stato autorevolmente messo in luce in dottrina, il giudice non è più colui che acquisisce le prove per l'accertamento della verità (intesa nel senso di verità "materiale"¹⁷), ma colui che risolve la contrapposizione dialettica tra le parti¹⁸.

Il sistema processuale antecedente – previsto dal Codice Rocco del 1930 – era modellato sul tipo "inquisitorio" e, come è stato descritto in dottrina¹⁹, era caratterizzato: dal fatto che il diritto d'accusa fosse affidato ad un organo distinto dal giudice; dall'istruzione scritta e segreta, contrapposta ad un giudizio pubblico e orale²⁰; dalla carcerazione preventiva dell'imputato, che in alcuni casi era

¹⁷ P. FERRUA, *Studi sul processo penale. Anamorfosi del processo accusatorio*, vol. II, Torino, 1992, 185, il quale afferma che il processo inquisitorio cerca la verità "materiale", mentre quello accusatorio la verità "formale".

¹⁸ G. GIOSTRA, voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. VIII, 2001, 1.

¹⁹ G. CONSO, voce *Accusa e sistema accusatorio*, in *Enc. dir.*, vol. I, 1958.

²⁰ Da qui la qualificazione "mista" del Codice.

obbligatoria, mentre in altri era affidata alla discrezionalità del giudice; dal fatto che fosse il giudice ad assumere le prove.

Il procedimento constava di una fase preliminare, sommaria, durante la quale il pubblico ministero valutava la non manifesta infondatezza della *notitia criminis*.

Se la notizia di reato non era manifestamente infondata, seguiva la fase dell'istruzione, la quale poteva assumere il carattere dell'istruzione "sommaria", se condotta dal pubblico ministero, oppure dell'istruzione "formale", se svolta dal giudice istruttore.

Il giudice istruttore veniva definito il "signore del processo e delle prove"²¹ e, stando a quanto disposto dall'articolo 299 del Codice allora in vigore, compiva "*tutti gli atti necessari per la ricerca della verità*".

La fase istruttoria aveva a tutti gli effetti natura processuale e giurisdizionale; tale caratteristica aveva delle ricadute sul piano probatorio: le prove acquisite in questa fase venivano utilizzate dal giudice del dibattimento per fondare la propria decisione e, questo, nonostante i (invero, limitati) sbarramenti posti dal legislatore alla possibilità di ingresso in dibattimento del materiale probatorio raccolto nella fase istruttoria.

Dunque, mancava una separazione tra le fasi processuali e il sistema, nonostante fosse qualificato come "misto", aveva in netta prevalenza caratteri inquisitori.

Apparentemente l'assunzione delle prove in dibattimento avveniva nel pieno rispetto dei principi dell'oralità e dell'immediatezza, ma, di fatto, i verbali nei quali erano contenuti gli atti istruttori si collocavano tra il giudice e la prova, declassando il dibattimento a mera fase di controllo degli elementi probatori raccolti in precedenza²².

L'avvento della Costituzione ha evidentemente avuto delle ricadute anche sul sistema penale.

Sembra opportuno osservare che, nonostante la Carta costituzionale non effettui una scelta netta a favore di un determinato modello processuale, ma si limiti a individuare una pluralità di garanzie e principi, ebbene questi ultimi permettono di qualificare il modello di processo in essa delineato come "accusatorio". Ad esempio, focalizzando l'attenzione sulle disposizioni contenute agli articoli 24, comma 2 e 27, comma 2, si evince che è compito dell'accusa dimostrare la colpevolezza dell'imputato e ciò si realizza principalmente attraverso il contraddittorio effettivo²³.

L'imparzialità del giudice può essere assicurata soltanto separando il suo ruolo da quello dell'accusa. Bisogna segnalare che, prima di una modifica radicale, culminata con l'emanazione del nuovo Codice nel 1989, il Codice del 1930 è stato sottoposto a varie riforme parziali e, questo, anche grazie

²¹ Per approfondire, si veda P. TONINI, *Dal codice del 1930 al codice del 1988*, in P. TONINI-C. CONTI, *Il diritto delle prove penali*, Milano, 2012, 17.

²² G. ILLUMINATI, voce *Accusatorio ed inquisitorio (sistema)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. I, 2007, 6.

²³ G. ILLUMINATI, *op. cit.*

all'attività compiuta dalla Corte Costituzionale, la quale ha dichiarato l'illegittimità di molte norme del Codice contrastanti con i principi costituzionali, in quanto di matrice prevalentemente inquisitoria. L'insigne giurista Francesco Carnelutti si faceva, invece, portavoce dell'indirizzo il quale sosteneva che non fosse sufficiente procedere a delle modifiche del Codice allora vigente, ma fosse necessaria una sostituzione. Suo è il "Progetto" del 1963, che aveva l'intento di mettere in piedi un sistema accusatorio "puro", eliminando la fase istruttoria e assegnando un ruolo di primo piano al dibattimento.

Più nello specifico, Carnelutti evidenzia la necessità di superare la vecchia distinzione tra istruzione e giudizio – in uso nel Codice Rocco – e sostituirla con un'inchiesta preliminare (alla quale sarebbe seguito, eventualmente, un dibattimento) che avrebbe avuto la sola funzione di effettuare una valutazione sulla necessità o meno di entrare nella fase dibattimentale.

L'inchiesta preliminare si sarebbe distinta dall'istruzione "sommatoria" prevista dal Codice del 1930 per il fatto di non fornire dei risultati direttamente utilizzabili dal giudice del dibattimento; piuttosto, quei risultati sarebbero stati appresi dal pubblico ministero e, solo per il tramite di quest'ultimo, avrebbero potuto transitare, indirettamente, verso la conoscenza del giudice²⁴.

Il "Progetto" in questione, giudicato troppo radicale²⁵, non ebbe l'esito sperato ma, successivamente, nel 1974, fu promulgata la legge delega n. 108, alla quale seguì il Progetto preliminare del 1978, il cui tentativo di divenire codice definitivo fu, tuttavia, ostacolato dal periodo storico in cui fu emanato: i fatti di terrorismo, frequenti in quegli anni, richiedevano una ferma condanna da parte dello Stato, mettendo da parte il garantismo che caratterizzava il Progetto.

Nel 1987 viene emanata la legge delega n. 81, con la quale viene delegato al Governo il compito di emanare il nuovo Codice di procedura penale. L'articolo 2 di detta legge delega precisa che *"il codice deve attuare i principi della Costituzione e adeguarsi alle norme delle convenzioni internazionali ratificate dall'Italia e relative ai diritti della persona e al processo penale. Esso inoltre deve attuare nel processo penale i caratteri del sistema accusatorio"*.

Il modello processuale preso a riferimento è opposto a quello adottato dal legislatore nel 1930, dato che i principali caratteri sono: oralità; partecipazione di accusa e difesa su un piano paritario; facoltà del pubblico ministero e delle altre parti, nonché dei difensori della persona offesa, di indicare elementi di prova.

Il Codice del 1989 si contraddistingue per la netta separazione tra le fasi processuali delle indagini preliminari e del dibattimento, ove la prima ha la funzione di permettere al pubblico ministero di *"assumere le determinazioni inerenti all'esercizio dell'azione penale"* e, quindi, serve ad individuare

²⁴ Si veda ampiamente F. CARNELUTTI, *Verso la riforma del processo penale*, Napoli, 1963, 18 ss.

²⁵ Per approfondire, si veda G. CONSO, *Costituzione e processo penale*, Milano, 1969, 9.

gli elementi per sostenere l'accusa e, ancor prima, a valutare la possibilità di configurare una precisa imputazione; possibilità che potrà, però, essere vagliata soltanto al termine delle indagini²⁶.

La fase processuale inizia successivamente ed è solo eventuale. Precisamente, al termine delle indagini preliminari, il pubblico ministero – quando ritenga che gli elementi acquisiti durante le indagini siano “*idonei a sostenere l'accusa in giudizio*” – chiede il rinvio a giudizio dell'imputato.

Qualora, invece, gli elementi raccolti non siano idonei a sostenere l'accusa in giudizio, il pubblico ministero presenta al giudice la richiesta di archiviazione.

La scelta del legislatore è stata quella di eliminare la precedente fase istruttoria, sostituendola con quella delle indagini preliminari, che si distacca dalla prima non soltanto dal punto di vista terminologico, ma in particolare per le sue caratteristiche. Infatti, si tratta di una fase che non può essere qualificata come processuale e giurisdizionale. Conseguentemente, la persona nei cui confronti viene svolta l'attività di indagine, non può essere definito imputato, ma solamente “persona sottoposta alle indagini” o, più semplicemente, “indagato”.

In conclusione, il modello processuale previsto dall'attuale Codice può essere definito di tipo accusatorio, qualificazione che, però, viene effettuata ormai a soli fini descrittivi, essendo sempre più radicata l'idea che le etichette “inquisitorio” e “accusatorio” non servano più a definire la complessità degli ordinamenti processuali. Neanche le Carte internazionali come la CEDU, il Patto sui diritti civili e politici, indicano una preferenza per il modello inquisitorio o accusatorio, richiedendo, piuttosto, che il sistema processuale adotti le caratteristiche del giusto processo²⁷.

In merito al “giusto processo”, è possibile sin da ora osservare che, con l'articolo 111 della Costituzione, il legislatore ha consacrato la scelta del metodo dialettico quale strumento più attendibile per la ricerca della verità in ogni procedimento a carattere giurisdizionale che sia “giusto” e che tenda alla realizzazione della giustizia sostanziale²⁸.

Come è stato notato in dottrina, il legislatore – garantendo con l'articolo 24 della Costituzione il solo diritto di difesa – aveva lasciato al legislatore ordinario la scelta del metodo di formazione della prova, tanto che, per quanto concerne il processo penale, con l'avvento della Costituzione non ne era stata travolta neppure l'impostazione inquisitoria del Codice Rocco. L'articolo 111 della Costituzione, invece, avrebbe ora “costituzionalizzato” il principio del contraddittorio, in modo tale che non sarebbero necessarie altre giustificazioni per improntare ad esso l'intero sistema processuale²⁹.

²⁶ P.L. VIGNA, *Le indagini preliminari*, in AA. VV., *Il nuovo processo penale. Dalle indagini preliminari al dibattimento*, Milano, 1989, 5.

²⁷ G. UBERTIS, *Giusto processo e contraddittorio in ambito penale*, in *Cass. Pen.*, n. 6/2003, 2097.

²⁸ Si veda, anche per approfondire i profili attinenti alla tematica del contraddittorio nel processo tributario, L. SABBI, *Il contraddittorio nel processo tributario*, Milano, 2019, 19.

²⁹ A. NAPPI, *Indagini preliminari (Disp. gen.)*, in *Enc. dir.*, V, Milano, 2001, 689.

Una volta che il metodo, fondato sul contraddittorio, trova il suo riconoscimento a livello costituzionale, laddove non sussista un'espressa previsione legislativa che preveda strumenti compensativi idonei a tutelare l'uguaglianza tra le parti e l'effettività della difesa, allora dovrà ritenersi illegittima, per contrasto con il principio del giusto processo, ogni limitazione all'esercizio del diritto alla prova che provochi disuguaglianze nelle situazioni difensive delle parti³⁰.

3. La genesi del diritto al contraddittorio all'interno del diritto processuale civile

In materia processualcivilistica, la genesi del diritto al contraddittorio è direttamente riconducibile all'articolo 101 del Codice di procedura civile, risalente al 1940 e intitolato "*principio del contraddittorio*".

Nel 1940 l'articolo in questione constava soltanto di quello che è, attualmente, il primo comma: "*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*".

La norma è considerata dispositiva del c.d. contraddittorio formale nel processo civile, nella misura in cui richiede che non si statuisca in merito alla controversia innanzi al giudice adito se non in presenza dell'attore e della parte convenuta. In mancanza, la necessaria tutela tipica del giudizio civile relativa al rapporto tra soggetti, fondato su una azione bilaterale, non si può attuare.

A qualificare nei termini predetti l'azione è autorevole dottrina, la quale sottolinea come l'essenza del principio consista proprio in un giudizio sull'esistenza del diritto che "*viene necessariamente a statuire sulle rispettive posizioni giuridiche dei due soggetti*"³¹.

Inoltre, essa svolge anche la funzione di garanzia effettiva di giustizia, donando concretezza al fondamento del contraddittorio sostanziale³².

Questa funzione diventa ancor più incisiva in seguito alle modifiche che hanno interessato l'articolo 101 del Codice di procedura civile; a tal proposito, occorre rammentare che l'articolo 45, comma 13, della l. 18 giugno 2009, n. 69 ha introdotto il secondo comma: "*Se ritiene di porre a fondamento della decisione una questione rilevata d'ufficio, il giudice riserva la decisione, assegnando alle parti, a pena di nullità, un termine, non inferiore a venti e non superiore a quaranta giorni dalla comunicazione, per il deposito in cancelleria di memorie contenenti osservazioni sulla medesima questione*".

³⁰ L. SABBI, *Il contraddittorio nel processo tributario*, cit.

³¹ Per approfondire, si veda S. SATTA-C. PUNZI, *Diritto processuale civile*, Padova, 1992, 162 ss.

³² A. NASI, *Contraddittorio (principio del) (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 720 ss.

Come è stato sottolineato in dottrina, l'inserimento del secondo comma non fa che rafforzare *“il tratto caratterizzante di un processo che deve essere improntato al canone della giustizia della decisione”*³³. Come vedremo, in questi termini il principio è stato recepito all'interno dell'articolo 111 della Costituzione.

Peraltro, autorevole dottrina aveva sin da subito evidenziato che la possibilità offerta alla parte di replicare alle affermazioni del suo contraddittore non è posta soltanto a garanzia del rispetto della certezza del diritto e del principio di uguaglianza delle parti, ma costituisce il più idoneo strumento per l'accertamento della verità³⁴.

Condizioni che vanno ben oltre l'ambito processuale, per assumere la portata di principi generali del diritto. Difatti, attenta dottrina ha individuato alcuni riscontri testuali di questa essenzialità del contraddittorio anche al di fuori del processo civile³⁵. Il riferimento non è solo ad altri ambiti processuali ma, anche, a procedure particolari come il fallimento e la volontaria giurisdizione.

Risulta evidente, dunque, la volontà di riconoscere al principio una portata più ampia rispetto a quella eminentemente processuale, tant'è che si afferma che la “contraddizione” scaturisce dal semplice confronto tra un soggetto che è riconosciuto titolare di poteri e doveri configurabili solo nei confronti di altri soggetti.

Ancora, una rilevanza del contraddittorio era stata riconosciuta da autorevole dottrina – nell'ambito del diritto civile – quando i soggetti portatori di interessi diversi ne regolano l'assetto reciproco attraverso il *“farsi dialettica”* delle norme di autonomia privata³⁶.

Più di recente, sempre in ambito processualcivilistico, si riaffermava la dimensione di universalità del principio che *“lo rende capace d'imporsi, quale canone sommo di legalità e giustizia, in molteplici settori dell'esperienza giuridica”*³⁷. E si individuava come ambito all'interno del quale il contraddittorio deve esplicare la predetta funzione il processo di formazione dell'atto amministrativo, del quale esso deve costituire *“requisito generale di legittimità”*.

Prima, però, di cercare di comprendere il momento in cui e le modalità con le quali la trasposizione del principio del contraddittorio dal processo al procedimento è avvenuta, occorre – in via preliminare – focalizzare l'attenzione proprio sui due concetti di “procedimento” e “processo” e sul come, col mutare dei tempi, si siano divaricati, in modo tale da considerare i due istituti quasi come fossero del tutto autonomi.

³³ C. GAMBA, *Contraddittorio (principio del) (diritto processuale civile)*, in *Enc. dir.*, Annali, vol. VIII, Milano, 2014, 138 ss.

³⁴ P. CALAMANDREI, *Il processo come giuoco*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, I, 23 ss.

³⁵ Anche per approfondire, si veda A. NASI, *Contraddittorio*, cit., 720 ss.

³⁶ E. BETTI, *Teoria generale delle obbligazioni*, I, Milano, 1953, 83 ss.

³⁷ L.P. COMOGLIO, *Contraddittorio*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. civ., IV, Torino, 1989, 1 ss.

4. La “diffusione del processo” in tutte le branche dell’ordinamento. Il contributo di Elio Fazzalari e della dottrina pubblicistica

Secondo uno dei massimi teorici generali del processo, vale a dire Elio Fazzalari, il processo è un procedimento, vale a dire una sequenza di norme, atti e posizioni giuridiche soggettive interconnesse, cui sono abilitati a partecipare anche coloro nella cui sfera giuridica l’atto finale è destinato a svolgere effetti, in contraddittorio ed in modo che l’autore dell’atto non possa obliterare le loro attività³⁸.

Come è stato sottolineato in dottrina, lo studio incrociato del procedimento e del processo, come schemi di teoria generale, ha insegnato che il “processo” è una *species* del più ampio *genus* “procedimento”³⁹.

Ora, affinché si abbia processo, non è sufficiente la partecipazione dei soggetti nella forma dell’audizione e/o della contestazione, ma, come notava autorevolmente Piero Calamandrei, è fondamentale il contraddittorio, cioè la struttura dialettica del procedimento nella simmetrica parità delle posizioni⁴⁰.

Ma se, come è stato evidenziato, la *ratio distinguendi* del processo è il contraddittorio, la strada è spianata per la sua “emancipazione” dalla funzione giurisdizionale e la sua elevazione a schema di teoria generale, esportabile anche al modo di procedere della pubblica amministrazione⁴¹; non si può dubitare del fatto che il paradigma del processo (*i.e.* la partecipazione degli interessati in contraddittorio all’*iter* di formazione dell’atto) si diffonde, per dirla alla Fazzalari, anche al di fuori della giurisdizione, soprattutto quando l’attività da svolgere deve tenere conto di interessi potenzialmente confliggenti⁴².

Il monito per il futuro diveniva allora la “diffusione del processo” in tutte le branche dell’ordinamento⁴³.

Elio Fazzalari nota come lo schema del processo o parti di esso sono impiegati per la disciplina di attività non giurisdizionali, comprese le attività amministrative, probabilmente nell’intento di offrire garanzie agli interessi implicati⁴⁴.

³⁸ Cfr. E. FAZZALARI, *Note in tema di diritto e processo*, Milano, 1957, 105 ss.; E. FAZZALARI, *Diffusione del processo e compiti della dottrina*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 861 ss.; E. FAZZALARI, *Processo (Teoria generale)*, in *NssD.I.*, vol. XIII, 1966, 1067 ss.; E. FAZZALARI, *Procedimento e processo (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Milano, 1986, 819 ss.

³⁹ L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del “giusto procedimento” e l’archetipo del “processo”*, cit., 26 ss.

⁴⁰ Si veda per l’appunto la ricostruzione dogmatica dell’istituto del processo attorno al principio del contraddittorio in P. CALAMANDREI, *Il processo come giuoco*, cit., 23 ss.

⁴¹ In questo senso cfr., in particolare, L.P. COMOGLIO, *Contraddittorio (Principio del) – I) Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, vol. VIII, Roma, 1988, 12.

⁴² L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del “giusto procedimento” e l’archetipo del “processo”*, cit., 27.

⁴³ Cfr. E. FAZZALARI, *Diffusione del processo e compiti della dottrina*, cit., 866 ss.

⁴⁴ Cfr. E. FAZZALARI, *Diffusione del processo e compiti della dottrina*, cit., 861.

Tende a diffondersi il fenomeno della “partecipazione” – uno dei connotati necessari del processo, al quale è riconducibile il contraddittorio – degli interessati all’*iter* di formazione del provvedimento, intendendosi per tali coloro nella cui sfera giuridica l’atto è destinato ad incidere.

Lo stesso Fazzalari nota la sensibilità della dottrina pubblicistica⁴⁵ di fronte a questo imponente fenomeno, per l’appunto l’impiego di schemi processuali fuori del campo della giurisdizione, a dimostrazione del fatto che la diffusione del processo o di parti di esso non riguardava soltanto una singola materia giuridica (da qui la possibilità che il fenomeno descritto possa riguardare anche la materia tributaria).

Quando Fazzalari nel suo importante scritto, pubblicato nel lontano 1958, descrivendo le gradazioni di questa partecipazione⁴⁶, parla dei casi in cui la pubblica amministrazione deve, prima di provvedere, sentire gli interessati, cioè ammetterli ad esporre il loro punto di vista in ordine all’emanando provvedimento, si avverte che è proprio quello che ci si auspica accada in materia tributaria: cioè che la pubblica amministrazione senta gli interessati.

Dunque, procedimento e processo appartengono ad un genere comune, contraddistinto dalla collocazione normativa di una serie di atti (e posizioni soggettive) in ordinata sequenza, in vista e fino alla costituzione di una fattispecie⁴⁷.

Sempre Fazzalari, in uno scritto più recente, magistralmente afferma che il diffondersi del fenomeno della partecipazione degli interessati all’*iter* di formazione del provvedimento è traguardo auspicabile, al fine: sia di rendere trasparente l’attività dell’organo; sia di evitare lesioni ingiuste, nonché reazioni successive al provvedimento, più lunghe e costose; sia di attuare una concreta e non episodica partecipazione dei cittadini al governo della cosa pubblica⁴⁸.

Ancora, pone l’accento sul fatto che gli amministrativisti hanno elaborato la disciplina e il concetto del “procedimento” proprio partendo dal modello delle attività di giustizia, come da ovvio archetipo, aggiungendo ed evidenziando che tale modello, però, non è esclusivo della giustizia, dal momento che può considerarsi a tutti gli effetti uno schema di teoria generale, utilizzabile e utilizzato al di là della giurisdizione, in qualsiasi settore dell’ordinamento, quindi anche in quello della pubblica amministrazione⁴⁹.

La diffusione del processo in tutte le branche dell’ordinamento richiedeva, però, in via preliminare, l’individuazione dei c.d. *substantialia processus*, in presenza dei quali poteva concretamente dirsi di

⁴⁵ Su tutti F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, 137 ss.

⁴⁶ Cfr. E. FAZZALARI, *Diffusione del processo e compiti della dottrina*, cit., 864.

⁴⁷ Cfr. F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, cit., 130; E. FAZZALARI, *Note in tema di diritto e processo*, cit., 110.

⁴⁸ E. FAZZALARI, *Procedimento e processo (Teoria generale)*, cit., 820.

⁴⁹ E. FAZZALARI, *Procedimento e processo (Teoria generale)*, cit., 821.

avere un “processo”; questo significava, per un verso, ammettere che il principio dialettico poteva articolarsi diversamente a seconda del tipo e della natura della funzione di cui il processo era strumento; per l’altro, scandagliare alcuni valori permanenti e stabili del processo, quali che fossero le attività che attraverso il medesimo si realizzavano, in modo tale da fornire un rigoroso criterio di indagine e selezione⁵⁰.

I principi comuni del “processo” venivano sostanzialmente individuati: nella partecipazione al processo di coloro nella cui sfera giuridica l’atto finale è destinato ad incidere; nella comunicazione con atto recettizio del *thema disputandum* nel processo, ai fini dell’instaurazione del contraddittorio; nella pubblicità; nell’equiordinazione delle parti nell’allegazione dei fatti e delle prove, nonché nelle argomentazioni; nella scelta dei modi e contenuti della propria difesa; nella motivazione dell’atto finale; nella lealtà e probità dei contraddittori.

5. La “processualizzazione” della funzione amministrativa. Gli studi di diritto amministrativo sul procedimento

Gli amministratori hanno messo in piedi il procedimento partendo dall’archetipo delle attività di giustizia; difatti, volgendo lo sguardo alla legge generale sul procedimento amministrativo, è possibile rendersi conto di come il nostro ordinamento abbia realmente assistito alla trasfigurazione del “procedimento” amministrativo in “processo”.

Si vedano, ad esempio, gli istituti di diritto positivo della motivazione dei provvedimenti amministrativi, del termine del procedimento, della comunicazione di avvio, della partecipazione mediante audizione e presentazione di documenti e memorie, che – come è stato sostenuto in dottrina – richiamano con forza alla mente i *substantialia processus*⁵¹.

Ad avere, più di recente, notato questo fenomeno è anche la Corte di Cassazione, Sez. I, civ., 20 maggio 2002, n. 7341⁵², dal momento che ha osservato come, con la legge n. 241 del 1990, il procedimento amministrativo abbia visto, progressivamente, attenuarsi “la storica caratterizzazione autoritativa del procedimento che sfocia in un provvedimento, per favorire il più ampio grado di partecipazione del soggetto interessato alla formazione del medesimo”. Ciò talvolta “a mezzo di un vero e proprio contraddittorio, analogo per forza di cose, a quello giudiziario che ne costituisce il modello”.

⁵⁰ L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del “giusto procedimento” e l’archetipo del “processo”*, cit., 27.

⁵¹ L. BUFFONI, *op. cit.*, 28 ss.

⁵² In *Foro it.*, 2002, I, 86.

La tendenza alla “processualizzazione” della funzione amministrativa è ancora di più riscontrabile nelle recenti modifiche apportate alla legge n. 241 del 1990, ed in particolare focalizzando l’attenzione sull’articolo 10-*bis*; tale disposizione, nella parte in cui prevede – prima della formale adozione di un provvedimento negativo – la comunicazione tempestiva agli istanti dei motivi che ostano all’accoglimento della domanda, sembra “trapiantare” nel procedimento amministrativo l’istituto dell’informazione di garanzia proprio del procedimento penale, codificando in modo espresso il diritto di difesa tra le garanzie del procedimento amministrativo.

Invero, è lo stesso primo alinea dell’articolo 10-*bis* a richiamare alla mente il diritto dell’imputato ad una tempestiva informazione dei processi a proprio carico (oggi costituzionalizzato al novellato articolo 111, comma 3, della Costituzione), evocando con forza il parallelo tra principio del giusto procedimento e principio del giusto processo.

A simili conclusioni sembrano, peraltro, condurre le sollecitazioni della migliore dottrina amministrativista che ha affrontato l’argomento.

Feliciano Benvenuti era consapevole del fatto che il procedimento ed il processo, pur rappresentando le forme tipiche di estrinsecazione della funzione amministrativa e di quella giurisdizionale, non ne costituiscono, però, le forme necessarie⁵³.

Secondo Benvenuti, nel diritto le forme sono mezzi, strumenti, ma non c’è ragione, logica o giuridica, per negare che anche l’amministrazione attiva (di primo grado) si eserciti nelle forme del processo.

Sull’indistinzione di natura tra procedimento e processo, e sul procedimento come forma di ogni funzione pubblica, concordava anche Massimo Severo Giannini⁵⁴.

Queste intuizioni trovano, poi, ulteriore affinamento nell’opera di sistematizzazione dei rapporti tra procedimento e processo condotta da Mario Nigro, che individua tre modalità di interrelazione: la prima, di assoluta separatezza tra procedimento e processo; la seconda, di rigida alternatività; la terza, accolta dalla nostra Costituzione, di complementarietà ed integrazione⁵⁵ (se non – come sostenuto in dottrina⁵⁶ – di “strumentalità”). Tipico di quest’ultimo modello è l’apertura dell’amministrazione alla partecipazione e cioè la processualizzazione dei suoi metodi di azione⁵⁷.

⁵³ Si vedano: sul punto F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, cit., 137 ss. e su quelle tesi E. BALBONI, *Idea e prassi dell’amministrazione giustiziale*, in *Studi in onore di Feliciano Benvenuti*, vol. I, Modena, 1996, 183 ss.

⁵⁴ Cfr. M.S. GIANNINI, *L’attività amministrativa*, Roma, 1962, 112.

⁵⁵ M. NIGRO, *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (Il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. proc. civ.*, 1980, ora in M. NIGRO, *Scritti giuridici*, III, Milano, 1996.

⁵⁶ L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del “giusto procedimento” e l’archetipo del “processo”*, cit., 30.

⁵⁷ Si veda U. ALLEGRETTI, *Procedura, procedimento, processo. Un’ottica di democrazia partecipativa*, in *Diritto amministrativo*, n. 4/2007, 779 ss.

Dalle riflessioni dei teorici generali del processo e degli amministrativisti emerge che l'apertura del procedimento amministrativo alla partecipazione ed in particolare al contraddittorio è stata molto concretamente l'applicazione dei valori permanenti del processo al "farsi" dell'azione amministrativa⁵⁸.

6. La ricostruzione del giusto procedimento sul modello dell'articolo 111 della Costituzione

Come è stato acutamente evidenziato, entrambi i termini in cui è scomponibile la locuzione "giusto procedimento" appaiono di per sé intrisi di un'alta valenza costituzionale⁵⁹.

Il procedimento amministrativo è di per sé connotato da una spiccata natura materialmente costituzionale, nella misura in cui la concreta articolazione tocca, in modo immediato e profondo, le libertà dei cittadini, da un lato, e l'assetto dei poteri pubblici, dall'altro.

Travalicando i confini del tema tecnico-giuridico, il procedimento assume un'elevata valenza costituzionale perché coessenziale alla dialettica autorità/libertà, immanente in ogni rapporto pubblicistico⁶⁰.

Ne deriva che il procedimento non può essere soltanto mero esercizio di autorità, dal momento che è anche misura di tale autorità e dell'altrui libertà e, quindi, garanzia della libertà di ciascuno nel rapporto regolato con il potere.

Tanto detto, secondo una recente proposta interpretativa⁶¹, il novellato articolo 111 della Costituzione potrebbe fungere da strumento ermeneutico per la messa a punto del contenuto minimo del "giusto procedimento", sempre oscillante tra difesa delle situazioni giuridiche soggettive e canone oggettivo della funzione amministrativa⁶².

Come noto, la legge costituzionale n. 2 del 1999 ha costituzionalizzato all'articolo 111 della Costituzione il "giusto processo". Da quel momento, nel dibattito interno alla comunità scientifica ha iniziato ad adombrarsi l'idea che l'assonanza tra giusto processo e giusto procedimento potrebbe forse celare qualcosa di più di una mera somiglianza di suoni e – magari per mezzo dell'articolo 111 della Costituzione, quale norma in grado di conferire il crisma della costituzionalità al principio del giusto

⁵⁸ L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, cit., 31.

⁵⁹ L. BUFFONI, *op. cit.*, 1.

⁶⁰ Sul procedimento come rappresentazione della tensione ricorrente fra il momento autoritario e quello libertario si veda assolutamente G. PASTORI, *La procedura amministrativa negli ordinamenti contemporanei. Introduzione generale*, in G. PASTORI (a cura di), *La procedura amministrativa*, Milano, 1964, 34.

⁶¹ Si vedano M.C. CAVALLARO, *Il giusto procedimento come principio costituzionale*, in *Il Foro amministrativo*, 2001, 1836, nota 23; G. COLAVITTI, *Il "giusto procedimento" come principio di rango costituzionale*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it

⁶² L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, cit., 4.

procedimento – risultare decisiva per il riconoscimento di garanzie come il diritto al contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria.

Per queste ragioni, sembra opportuno testare l'effettiva idoneità delle forme tipiche del "processo" codificate nella novellata disposizione costituzionale a rappresentare anche i paradigmi della "giustizia" nell'esercizio della funzione amministrativa, quindi a soddisfare quelle esigenze sottese ad ogni tentativo, giurisprudenziale e dottrinale, di fondazione costituzionale del giusto procedimento.

Infatti, se si osserva la costituzionalizzazione del giusto processo con la lente di ingrandimento fornita tanto dalle indagini di storia politico-amministrativa, quanto dalla teoria generale dello Stato, quanto, ancora, dalla teoria generale del processo e del procedimento, ci si avvede che tra "giusto processo" giurisdizionale e "giusto procedimento" amministrativo vi è assai più di una mera assonanza⁶³.

Da un lato, la contiguità, storica e teorica, tra la funzione giurisdizionale e quella amministrativa ha legittimato il passaggio di stili processuali dalla prima alla seconda; dall'altro, lo studio dei rapporti tra "procedimento" e "processo" ha portato alla rappresentazione del processo, considerato alla stregua di un istituto di teoria generale, come un procedimento connotato dal principio del contraddittorio paritetico.

L'approdo comune è stato l'emancipazione dello schema del "processo" da forma tipica esclusiva della giurisdizione e la sua elevazione ad archetipo delle funzioni di *legis executio* aperte alla partecipazione dei soggetti portatori di interessi diversi da quello dell'autore dell'atto finale.

Nella prospettiva descritta, emerge la dimensione partecipativa del "giusto procedimento" come la "processualizzazione" dei metodi di azione della funzione amministrativa.

Sulla base di quanto osservato, acquista allora validità il tentativo di attribuire al "giusto procedimento" il crisma della costituzionalità attraverso l'articolo 111 della Costituzione ed, in particolare, attraverso le forme tipiche del processo costituzionalizzate al comma secondo.

Occorre, quindi, verificare se l'articolo 111 Cost. possa essere interpretato in modo tale che travalichi i confini della funzione giurisdizionale e fornisca veste costituzionale al processo, nelle sue forme universali e stabili, come schema di teoria generale in grado di estendersi anche al procedimento.

In primo luogo, come è stato evidenziato in dottrina, l'ancoraggio del giusto procedimento amministrativo all'articolo 111 Cost. consentirebbe di superare i rilievi di chi in passato aveva negato la possibilità di agganciare tale principio all'articolo 24 della Costituzione, ritenendo che il

⁶³ Si vedano: per l'assonanza tra giusto processo e giusto procedimento, G. COLAVITTI, *Il "giusto procedimento" come principio di rango costituzionale*, cit. e, sul punto, dal momento che paiono adombrare un'interpretazione analogica dell'articolo 111 Cost., idonea ad estendere le garanzie del contraddittorio ivi previste al procedimento amministrativo, anche M.C. CAVALLARO, *Il giusto procedimento come principio costituzionale*, cit. e M. CLARICH, *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, in *Dir. amm.*, n. 1/2004, 69.

procedimento amministrativo, a differenza del processo, non ha l'obiettivo di tutelare i diritti delle parti. Come è stato rilevato dalla stessa dottrina costituzionalistica, la lettera dell'articolo 111 Cost., in questo distinguendosi rispetto all'articolo 24 Cost., è chiara nel delineare il processo più come canone obiettivo di esercizio della funzione che garanzia di situazioni giuridiche soggettive⁶⁴.

Dunque, tale lettura dell'articolo 111 della Costituzione permetterebbe di estendere la copertura costituzionale dell'archetipo processuale anche al di fuori della funzione giurisdizionale, senza intaccare la preordinazione della funzione amministrativa alla cura dell'interesse pubblico.

Questa operazione, peraltro, non frustrerebbe la vocazione garantista del giusto procedimento, considerato alla stregua di un diritto fondamentale dell'individuo, perché il fine ultimo sarebbe quello di configurare un nuovo modo di essere del rapporto pubblico potere-individuo, rendendo l'esercizio del pubblico potere più permeabile alla partecipazione.

In secondo luogo, se si volge lo sguardo alle caratteristiche essenziali del processo, positivizzate al comma secondo dell'articolo 111 Cost., non sembra difficile scorgere proprio in esse quei "valori permanenti" del processo, variamente declinabili, idonei a restituire anche il nocciolo duro del giusto procedimento amministrativo⁶⁵.

La garanzia del contraddittorio tra le parti, suscettibile di assumere contenuti diversi a seconda della funzione che si esercita, sembrerebbe inglobare in sé tutti gli istituti procedurali che la disciplina generale sul procedimento prevede in funzione di garanzia del diritto di difesa, di partecipazione collaborativa e di rappresentanza degli interessi⁶⁶.

Quindi, l'articolo 111 della Costituzione non si limita ad offrire un mero appiglio letterale per la costituzionalizzazione del giusto procedimento, dato che restituisce l'immagine archetipa di un contenuto minimo ed indefettibile, a declinazione variabile, cui è possibile ancorare il giusto procedimento amministrativo.

La ricostruzione del giusto procedimento sul modello dell'articolo 111 Cost., in cui esigenze di difesa e di efficienza convivono nel duplice richiamo alle garanzie del contraddittorio paritetico ed alla ragionevole durata, consente la sintesi tra le due anime della disciplina costituzionale dell'azione amministrativa riassunte nell'articolo 97 della Costituzione, e cioè tra l'anima difensivo-garantista e quella efficiente-funzionale⁶⁷.

⁶⁴ L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, cit., 33.

⁶⁵ L. BUFFONI, *op. cit.*, 34.

⁶⁶ Sulle diverse funzioni del contraddittorio procedimentale, si veda assolutamente la lezione di M. NIGRO, *Il nodo della partecipazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1980, ora in ID., *Scritti giuridici*, Milano, vol. II, 1413 ss.

⁶⁷ L. BUFFONI, *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, cit., 37.

7. Gli orientamenti della Corte Costituzionale in tema di giusto procedimento. Il contributo di Vezio Crisafulli

Sulla nozione di giusto procedimento la Corte Costituzionale non ha per lungo tempo sviluppato le prime innovative indicazioni che al riguardo essa stessa aveva offerto con la famosa sentenza n. 13 del 1962⁶⁸.

Vezio Crisafulli, prendendo spunto dalla sentenza della Corte Costituzionale, già nel lontano 1962 si occupava di giusto procedimento, incentrando la sua riflessione sui nessi, non del tutto esplorati, tra principio di legalità e giusto procedimento⁶⁹.

In quella sentenza si forniva una serie di indicazioni in relazione all'attività amministrativa e ai requisiti che l'amministrazione doveva rispettare quando apportasse limiti ai diritti dei cittadini.

La Corte tratteggiava un procedimento nell'ambito del quale si facessero gli opportuni accertamenti, dove trovasse spazio la collaborazione, anche con altri organi pubblici, e soltanto dopo aver messo i privati in condizione di esporre le proprie ragioni nel corso del procedimento. In queste chiare parole sembrava già compendiarsi il giusto procedimento.

La Corte Costituzionale, tuttavia, pur riconoscendo la rilevanza del principio del giusto procedimento, non lo riteneva un canone costituzionalizzato ma un principio generale dell'ordinamento⁷⁰.

Crisafulli magistralmente rimarca il nesso tra giusto procedimento e principio di legalità, inteso in una accezione particolare. Il principio in parola non viene visto, come tradizionalmente era concepito, come limite all'amministrazione, ma come un limite alla stessa legge, nel senso che essa deve essere vincolata, di massima, ad avere un certo contenuto, disponendo in astratto e prevedendo interventi amministrativi, concreti e specifici, congegnati e articolati in modo da offrire idonee garanzie a tutela del pubblico interesse ed insieme degli interessi privati coinvolti, attraverso l'adozione per l'appunto di determinati modelli procedurali.

Sotteso a tutto il discorso vi è il necessario stacco tra il disporre in generale (la legge) e il provvedere in concreto (il provvedimento amministrativo)⁷¹. Come spiegato da Crisafulli, la garanzia dei diritti non sta né nel principio di legalità, tradizionalmente inteso come subordinazione dell'amministrazione alla legge, né nel principio della riserva di legge, ma proprio nello stacco tra legge e provvedimento che, solo, consente di esperire gli opportuni rimedi, in sede amministrativa e in sede giurisdizionale e, in definitiva, di garantire la raffrontabilità dell'atto alla norma che lo

⁶⁸ Per approfondire L. PEDULLÀ, *La costituzionalizzazione del giusto procedimento*, Napoli, 2019, 91 ss.

⁶⁹ V. CRISAFULLI, *Principio di legalità e giusto procedimento*, cit.

⁷⁰ Cfr. Corte Cost., 2 marzo 1962, n. 13.

⁷¹ Lo stacco tra il disporre in astratto e il provvedere in concreto viene sviluppato da V. CRISAFULLI anche nelle *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1984, 74 ss.

prevede, in difetto di cui sarebbe praticamente vanificato lo stesso principio di legalità, assunto nel suo più pregnante significato garantista.

Se questo è vero, si può sostenere che, accanto ad una riserva di giurisdizione, esista nel nostro ordinamento – come affermato da Crisafulli – anche una riserva di amministrazione.

A favore di tale tesi, l'Autore sostiene che lo stacco (in cui si sostanzia il principio di legalità) tra porre norme in astratto e il concreto provvedere può trovare radice in due principi costituzionali. In primo luogo nell'articolo 3, rappresentando la regola del giusto procedimento un possibile sviluppo del principio di eguaglianza dinanzi alla legge. In secondo luogo nell'articolo 97, riferendosi il principio di imparzialità in esso consacrato non soltanto all'apparato organizzativo ma anche alla funzione ad esso attribuita.

Crisafulli, richiamando l'attenzione sul poco esplorato nesso tra principio di eguaglianza e attività amministrativa, era consapevole del fatto che ove fosse confermato il nesso e il principio del giusto procedimento fosse realmente da considerare implicito nel combinato disposto degli articoli 3 e 97 della Costituzione, ad esso si sarebbe potuto riconoscere valore formalmente costituzionale.

Ancora, l'Autore trae anche una serie di conseguenze in relazione alla necessità che l'azione amministrativa si debba conformare a determinate modalità procedurali.

Illuminante è il passaggio ove viene rimarcata una certa contiguità tra procedimento giurisdizionale e procedimento amministrativo: in questo quadro Crisafulli fa riferimento a un corredo di garanzie inerenti allo stesso farsi dell'atto amministrativo, ai vari momenti del procedimento culminanti nell'atto finale.

In primo luogo ragiona di garanzie per gli interessati, che devono essere assicurate nello stadio di formazione degli atti. Il riferimento è anzitutto alla tutela del contraddittorio e al conseguente diritto di esporre le proprie ragioni davanti all'autorità amministrativa.

Successivamente la Corte ha precisato⁷² che il principio del giusto procedimento, in vista del quale i soggetti privati dovrebbero poter esporre le proprie ragioni, prima che vengano adottati provvedimenti limitativi dei loro diritti, non poteva considerarsi costituzionalizzato e che, all'opposto, fin dalla sentenza 2 marzo 1962, n. 13, la Corte ha rilevato che la esigenza in questione è stata molte volte derogata dal legislatore statale, dal momento che esso non è vincolato – diversamente dai legislatori regionali – al rispetto dei principi generali dell'ordinamento, quando questi non si identifichino con norme e principi della Costituzione.

Per un lungo periodo la Corte Costituzionale ha ritenuto il principio del giusto procedimento riconducibile solo ed esclusivamente all'esigenza di contemplare i principi enunciati nell'articolo 97

⁷² Cfr. Corte Cost., 23 marzo 1978, n. 23.

della Costituzione con riguardo alla struttura organizzativa della Pubblica Amministrazione, nel rapporto con il privato⁷³.

La Corte affermava che la mancanza di una garanzia della difesa nel procedimento amministrativo non violava alcuna norma costituzionale, dato che il principio del giusto procedimento non aveva rango costituzionale⁷⁴.

Ancora, in tema di misure di prevenzione, la Corte ribadiva che la disciplina del procedimento amministrativo era rimessa alla discrezionalità del legislatore nei limiti della ragionevolezza e del rispetto degli altri principi costituzionali, fra i quali non poteva ricomprendersi quello del giusto procedimento amministrativo, dato che la tutela delle situazioni soggettive era comunque assicurata in sede giurisdizionale dagli articoli 24, comma 1 e 113 della Costituzione⁷⁵.

Una differente impostazione sarà il risultato di una lenta maturazione, successiva all'introduzione della legge n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo, prima, e della legge n. 15 del 2005, dopo.

L'affermarsi di una nuova concezione della partecipazione al procedimento amministrativo attribuisce all'articolo 97 della Costituzione una forza propulsiva diversa dato che si comprende, finalmente, che la legittimità del provvedimento, in conformità ai principi costituzionali di buon andamento e imparzialità, è indubbiamente legata alla possibilità concessa al cittadino di dialogare con la Pubblica Amministrazione.

Si supera la limitata visione dell'articolo la cui portata precettiva era stata limitata alle esigenze di organizzazione dei pubblici uffici e si comprende come l'imparzialità, che è garanzia dell'azione amministrativa, si attui anche attraverso la partecipazione, che è strumento di soddisfazione del fine amministrativo, cioè la tutela e il soddisfacimento delle posizioni degli amministrati⁷⁶.

La nuova concezione dell'articolo è da ricollegarsi anche all'articolo 3 della Costituzione, dal momento che riconosce l'esigenza di garantire la parità dei cittadini rendendone effettiva la capacità di far valere i propri diritti ed è, come notato in dottrina⁷⁷, fondamento di una ragionevolezza che giustifica l'inclusione partecipativa degli interessati nell'istruttoria, per assicurarne la completezza.

Il buon andamento e l'imparzialità tutelati dall'articolo 97 della Costituzione, nella misura in cui siano propulsivi di una occasione di confronto, sarebbero l'estrinsecazione di un più generale diritto

⁷³ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 15.

⁷⁴ Cfr. Corte Cost., 19 marzo 1993, n. 103.

⁷⁵ Cfr. Corte Cost., 31 maggio 1995, n. 210.

⁷⁶ La dottrina amministrativa prevalente già riconosceva al principio del giusto procedimento un fondamento costituzionale riconducibile, in particolare, all'articolo 97 della Costituzione, nella misura in cui garantisce l'imparzialità e il buon andamento della Pubblica Amministrazione. Si veda assolutamente U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965.

⁷⁷ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 16.

di partecipazione a tutti i procedimenti legittimato dall'articolo 3 della Costituzione, nella sua funzione di strumento per evitare la disparità di trattamento.

Come è stato evidenziato, ed in questa svolta è ravvisabile il passo in avanti compiuto, l'interesse pubblico al quale tende la Pubblica Amministrazione non deve più essere valutato in una concezione soggettivistica e istituzionale, bensì in una dimensione oggettiva che fa capo alla collettività che ne consenta il completamento con gli interessi di cui sono portatori il singolo e le associazioni, a loro volta, espressione di interessi diffusi⁷⁸.

Questo ritardo nel riconoscimento della corretta interpretazione dell'articolo 97 della Costituzione, ha, però, fatto in modo che si cercasse altrove il fondamento costituzionale del giusto procedimento. Nell'articolo 24 della Costituzione, ad esempio, che al comma 2 stabilisce che la difesa è un diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento.

Tuttavia nella giurisprudenza costituzionale si consolidava l'idea che il principio del giusto procedimento non potesse trovare diretto fondamento nell'articolo 24 della Costituzione perché il diritto di difesa viene riferito esclusivamente alla tutela in sede giurisdizionale senza necessità di una tutela anticipata in sede procedimentale, ancorché contenziosa⁷⁹.

Una nuova linfa vitale giunge dalla novella, operata dalla legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, al testo originario dell'articolo 111 della Costituzione, che si occupava già della giurisdizione, ma mediante un sistema di garanzie costituzionali non sufficientemente organico.

La norma è stata arricchita dei commi 1 e 2 ed è proprio il comma secondo ad affermare che ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a un giudice terzo e imparziale.

Il legislatore costituzionale, nel formulare l'articolo 111, ha preso spunto dall'articolo 6 della Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, dove il termine "contraddittorio" non è menzionato espressamente ma non vi sono dubbi in merito al diritto assicurato al cittadino di essere ascoltato nel corso del procedimento⁸⁰.

Secondo la dottrina, l'articolo 111 ha costituzionalizzato il principio del contraddittorio all'interno del più ampio ambito del giusto processo⁸¹. In seguito a corposo dibattito sulla dimensione da attribuire al principio, si è pervenuti alla attribuzione allo stesso della garanzia costituzionale

⁷⁸ Si veda G. ROEHRSEN, *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *Dir. proc. amm.*, Milano, 1987.

⁷⁹ Cfr. Corte Cost., sentt. nn. 146 del 1963; 80 del 1964; 12 del 1965; 83 del 1966; 32 del 1974; 248 del 1983; 107 del 1994; 173 del 1994; 197 del 1994; 57 del 1995; 356 del 1995; 313 del 1995. Su questa giurisprudenza si vedano le critiche espresse da A. CERRI, *Difesa e contraddittorio nel procedimento*, in *Giur. cost.*, 1971, 2731 ss.

⁸⁰ Si veda W. SCHICK, *Il procedimento nel diritto tributario*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. III, *Il procedimento di attuazione della norma tributaria*, Padova, 1994, 69 ss.

⁸¹ Si veda C. GAMBA, *Contraddittorio (principio del) (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir., Annali*, vol. III, Milano, 2014, 138 ss.

espressa. Questo significa che il contraddittorio deve essere riconosciuto come canone fondamentale e principio generale di un processo che rispetti i requisiti di giustizia.

In realtà, già in precedenza parte della dottrina aveva individuato la portata del concetto di “giusto processo” ravvisandone il nucleo essenziale nelle garanzie di carattere processuale presenti nella Costituzione e, prestando attenzione alle origini di carattere storico e culturale di tale valore, aveva messo in risalto il collegamento con il concetto di *due process of law* tipico degli ordinamenti di *Common Law*, e con le disposizioni delle garanzie processuali presenti nelle convenzioni internazionali in materia di diritti umani⁸².

Analogamente la Corte Costituzionale aveva desunto dall’articolo 24 della Costituzione la garanzia dello svolgimento di un processo “giusto”, senza, però, operare quel collegamento, auspicato dalla dottrina, con i principi elaborati dai giudici di Strasburgo in riferimento al concetto di giusto processo ed all’articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell’uomo⁸³.

Il concetto di “giusto processo” ricorre, quindi, ancor prima della riforma, anche nella giurisprudenza della Corte, prima in materia civile e poi in materia penale.

I primi riferimenti espliciti al principio del giusto processo sono operati dalla Corte Costituzionale in alcune decisioni a partire dalla metà degli anni ’80. Vi è poi un secondo gruppo di sentenze degli anni ’90 che – oltre a richiamare la nozione di giusto processo – ne individua il significato e le implicazioni qualificandolo al rango di vero e proprio principio costituzionale⁸⁴.

Tuttavia, al di là delle diverse tesi circa il riconoscimento nell’articolo 111 della Costituzione del carattere solo ricognitivo di regole e principi già presenti nel sistema costituzionale o, al contrario, della funzione innovativa e rifondatrice dei canoni di equità processuale, la costituzionalizzazione del contraddittorio ne consacra la collocazione nell’ambito dei diritti morali o naturali già riconosciuti dalla giurisprudenza della Corte europea⁸⁵.

Tanto detto, l’elaborazione di un’interpretazione comprensiva anche del procedimento non è stata immediata⁸⁶. Inizialmente, come si è visto, il principio è stato riconosciuto con riguardo all’ambito processuale civile e penale. Successivamente, se ne è riconosciuta la rilevanza anche nel processo amministrativo.

⁸² Per una articolata rassegna della dottrina e della giurisprudenza costituzionale, si veda M. CECCHETTI, *Giusto processo (dir. cost.)*, in *Enc. dir.*, vol. V Aggiornamento, Milano, 2001, 595 ss.

⁸³ M. CECCHETTI, *Giusto processo (dir. cost.)*, cit., 597.

⁸⁴ Per approfondire si veda N. TROCKER, *Il nuovo art. 111 della Costituzione e il “giusto processo” in materia civile: profili generali*, in B. CAPPONI-V. VERDE (a cura di), *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il “giusto processo” in materia civile*, Napoli, 2002, 27 ss.

⁸⁵ Si veda, anche per i riferimenti nelle note, N. GALANTINI, *Giusto processo e garanzia costituzionale del contraddittorio nella formazione della prova*, in *Diritto penale contemporaneo*, 7/9/2011.

⁸⁶ Si veda P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 18 ss. anche per i riferimenti della dottrina nelle note.

Ben presto, però, la dottrina amministrativa, pur affermando che esso si manifesta soprattutto nel processo in cui si esplica una funzione giurisdizionale, vi ha riconosciuto un valore che travalica i ristretti confini processuali, in quanto principio generale, di matrice costituzionale, derivante dal correlativo principio di imparzialità⁸⁷.

Questa interpretazione della disposizione costituzionale consente di estendere l'operatività dei canoni di imparzialità ad essa sottesi in una ottica non di mera salvaguardia della legalità, bensì di interazione di natura difensiva. Si tratta, come è stato sottolineato in dottrina, di riconoscere, anche nel procedimento, la possibilità di affiancare alla partecipazione come chiarificazione di interessi che potrebbero essere lesi un confronto dialettico che favorisca l'accertamento della verità⁸⁸.

Sembrerebbe, quindi, l'evoluzione ermeneutica dell'articolo 111 della Costituzione, nella sua più recente formulazione, a consentire una lettura dell'articolo 97 della Costituzione ispirata ad una diversa visione del rapporto tra pubblica amministrazione e cittadino.

8. La dimensione della partecipazione del contribuente nel procedimento tributario.

L'impulso di Ezio Vanoni per un nuovo equilibrio tra fisco e contribuente

In materia tributaria, l'idea di riconoscere al contribuente un ruolo partecipativo nell'ambito dell'accertamento⁸⁹ si ritiene sia riconducibile alle fondamentali opere di Ezio Vanoni, il quale teorizzò e introdusse, con l'obbligo generalizzato di dichiarazione, la prima ed essenziale forma di partecipazione del contribuente all'accertamento del tributo⁹⁰.

Difatti, già le *"Norme generali del diritto tributario"*, edite nel 1942, pur mantenendo prevalente l'attività autoritativa della amministrazione, rendono centrale la collaborazione e la partecipazione del contribuente attraverso la dichiarazione unica annuale analitica⁹¹.

Sembra opportuno mettere in evidenza che nelle Norme generali, come anche nel Rapporto della Commissione economica presentato all'Assemblea costituente del 1946, ed infine nel Progetto di riforma tributaria del 1950, Vanoni individua nel dovere di solidarietà il criterio di partecipazione del

⁸⁷ F. BENVENUTI, *Contraddittorio (principio del) (dir. amm.)*, in *Enc. dir.* IX, Milano, 1961, 738 ss. il quale afferma anche che l'imparzialità, se dal lato negativo indica il disinteresse di chi esercita la funzione, dal lato positivo significa uguale interesse di chi è chiamato ad essere destinatario del suo esercizio: ciò che costituisce il fondamento generale dell'istituto del contraddittorio.

⁸⁸ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 19.

⁸⁹ Sulla tematica, per approfondire, si veda R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI-A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 673 ss.

⁹⁰ Si veda A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, Torino, 2012, 541.

⁹¹ Si veda A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 599 ss.

privato, per mezzo del tributo, alla spesa pubblica⁹². Egli correla a questo dovere quello di imparzialità dell'amministrazione e pone nelle Norme generali la fase di attuazione del tributo quale momento essenziale della realizzazione di un prelievo "giusto", in quanto finalizzato a consentire quella partecipazione "solidale" che è espressa dalla effettiva tassazione in base alla capacità contributiva manifestata dal presupposto.

In realtà, per molto tempo è stata assolutamente dominante l'idea per cui il tributo trovasse il suo fondamento nella sovranità dello Stato, ovvero che esso fosse un diritto dello Stato in quanto Stato-persona. Questa concezione, di matrice germanica (Gerber, Jellinek) ed introdotta nella nostra cultura giuridica in particolare attraverso il recepimento della teoria dei diritti pubblici soggettivi ad opera di Orlando e Santi Romano, incide in modo significativo sulla definizione e caratterizzazione dell'attività amministrativa, in quanto presuppone che tale attività non abbia carattere meramente esecutivo, ovvero sia volta ad attuare un assetto di interessi già prefigurato, ma sia essa stessa momento di determinazione di quell'assetto⁹³.

Per Enrico Allorio il tributo non costituisce più il momento di soddisfazione di un interesse specifico dello Stato-persona ma realizza un superiore fine di giustizia ed equità, tuttavia, questo "fine" non si trova completamente attuato e realizzato nella norma, ma impone e presuppone un intervento di matrice autoritativa della pubblica amministrazione⁹⁴. Dunque, nella teoria alloriana il quadro muta sensibilmente ma non conduce ad una radicale revisione della concezione dell'attività amministrativa. Anche in questa prospettiva non ci si discosta dall'idea che la supremazia dell'amministrazione rispetto agli individui è manifestazione della sovranità dello Stato.

La concezione del fenomeno tributario propria di Ezio Vanoni si colloca, invece, al di fuori di questa area, che si potrebbe definire "statalista", per porre in evidenza la matrice comunitaria del tributo.

Vanoni critica le tesi di Otto Mayer rilevando che la concezione per cui il tributo è manifestazione di sovranità non è idonea a giustificare l'imposizione a carico dei non cittadini, la quale deve invece essere spiegata alla luce della partecipazione alla vita di una data collettività statale.

Una visione – come si può notare – anticipatrice di quelle che configurano il dovere tributario come uno dei doveri inderogabili di solidarietà sociale previsti dall'articolo 2 della Costituzione, i quali costituiscono, insieme e in diretta correlazione ai diritti inviolabili, la complessiva posizione giuridica dei membri della comunità statale nella prospettiva della nostra Carta costituzionale.

⁹² Per approfondire, si veda E. DE MITA, *Maestri del diritto tributario. Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli*, Milano, 2013, 10.

⁹³ A. FANTOZZI, *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, cit., 610 ss.

⁹⁴ Si veda sempre E. DE MITA, *Maestri del diritto tributario*, cit., 29 ss.

Invero, già nel libro *Natura e Interpretazione delle leggi tributarie* del 1932⁹⁵, Vanoni enuncia quello che poi sarà il nucleo del proprio pensiero: quello per cui l'attività finanziaria dello Stato è sostanzialmente volta non a limitare i diritti della persona ma, al contrario, a garantirne la effettività, assicurando il loro effettivo esercizio e la loro espansione attraverso il sostegno delle istituzioni pubbliche. Un'idea per molti aspetti rivoluzionaria e in grado di scardinare la considerazione del sistema fiscale come mera manifestazione del potere coercitivo dell'autorità.

La novità di Vanoni è rappresentata dal fatto di aver fondato il diritto tributario sulla fiducia nei rapporti tra cittadino e comunità. Proprio partendo dalla sua fiducia verso il cittadino e dal suo interesse a contribuire alle pubbliche spese, è stato possibile introdurre l'autoliquidazione del tributo attraverso la dichiarazione.

Il 21 ottobre 1948 egli pronunciava alla Camera le seguenti parole: *“Occorre rovesciare la posizione psicologica di molti dei nostri concittadini nei confronti del fisco e creare un clima nel quale si senta che, difendendo la razionale ed uguale applicazione dei tributi, si difende non una legge formale dello Stato, ma l'essenza stessa della vita dello Stato”*.

Vanoni Ministro delle Finanze concretamente chiedeva strumenti per una costruzione del sistema fiscale in conformità del disegno che aveva come obiettivo la giustizia fiscale, che era, a sua volta, uno dei presupposti essenziali di una democrazia.

La prima fondamentale tappa della rivoluzione che meditava è sicuramente il disegno sulla perequazione tributaria presentato in Parlamento. La legge n. 25 del 1951 (per l'appunto detta “di perequazione tributaria”) fu approvata dal Senato all'unanimità e alla Camera a grande maggioranza. Pensando alla necessaria lealtà tra contribuenti ed amministrazione – come superamento di una diffidenza reciproca – fu allora resa obbligatoria la dichiarazione annuale dei redditi.

Con la riforma del 1951 veniva, infatti, capovolta la posizione cementata nei secoli che vedeva il contribuente suddito del Fisco. Con la dichiarazione dei redditi era il contribuente che si raccontava e le sue asserzioni facevano testo fino a prova contraria.

La dichiarazione si poneva, quindi, come fondamentale tassello di un nuovo rapporto fondato sulla reciproca fiducia. Vanoni poneva la persona del cittadino contribuente in posizione di parità e reciprocità con il fisco.

Come è stato messo in luce magistralmente in dottrina, a Vanoni non sfugge la fragilità di un sistema precipuamente incardinato sull'intervento sistematico ed indefettibile dell'organo pubblico e, di conseguenza, la necessità di spostare il cardine della fase attuativa del rapporto di imposta dall'ufficio

⁹⁵ Riedito in E. VANONI, *Opere Giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano, vol. I, 1962.

al contribuente⁹⁶. Accade, quindi, che le riforme di Vanoni (periodo 1950-1956) si sostanziano in questo capovolgimento di tipo copernicano per cui al centro della fase applicativa viene collocato il contribuente.

In un ordine politico totalmente ostile, Vanoni riesce a smantellare il mito ideologico “*in dubio pro fisco*”. Più nello specifico, introduce il tema della buona fede, dell’affidamento nei rapporti tra fisco e contribuente, sostenendo con forza che era giusto che il primo sforzo, il primo passo lo facesse lo Stato. Lo Stato legislatore-impositore non è infatti titolare di soli diritti, ma anche di doveri, perché il rapporto d’imposta deve essere improntato al principio dell’equità bilaterale⁹⁷.

Era l’avvio di un percorso che, nel tempo, avrebbe portato una dottrina e una giurisprudenza, prima minoritarie, a ritenere che l’articolo 97 della Costituzione costituisse il cardine di un rapporto tra cittadino e amministrazione non improntato a criteri di alterità. La nozione di “buon andamento” non si sarebbe più ridotta solo alla rapidità, alla semplicità, all’efficacia dell’attività amministrativa, ma avrebbe comportato: il necessario contraddittorio con i destinatari nella ipotesi di provvedimenti ablatori; la previa ricerca del consenso del destinatario dell’atto; la conoscibilità del procedimento di formazione del provvedimento; il perseguimento della parità di trattamento degli amministrati.

Occorre sottolineare che, in una prima fase, questa concezione della collaborazione tra Stato e cittadino nell’attuazione del tributo, assai moderna per quei tempi, fu molto criticata. Ne derivò che il principio di legalità e la conseguente vincolatezza dell’agire amministrativo da un lato, la vischiosità dei metodi di accertamento legati al contingente, alle medie, alle tabelle dall’altro, ridussero la collaborazione auspicata da Vanoni a poco più di una regola formale del gioco⁹⁸.

Lo slancio riformatore di Vanoni non fu colto fino in fondo, soprattutto non venne colto il primo significato della legge di perequazione tributaria: il nuovo rapporto che si voleva instaurare fra fisco e contribuente⁹⁹.

Negli anni successivi, e per lungo tempo, alcune problematiche hanno reso difficile l’affermazione di questa idea.

Giacché, nel diritto amministrativo, il confronto tra la parte pubblica e quella privata, per il raggiungimento di un equilibrio tra i diversi interessi, si attuava all’interno del procedimento, una

⁹⁶ Si veda G. FALSITTA, *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in V. UCKMAR (a cura di), *L’evoluzione dell’ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 91 ss.

⁹⁷ Si veda, anche per approfondire, S. CIPOLLINA, *Leggendo il libro di Francesco Forte su “Ezio Vanoni economista pubblico”*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, 150.

⁹⁸ Sul punto, si veda ampiamente S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell’accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 558 ss.

⁹⁹ Per approfondire, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *Per un nuovo equilibrio tra fisco e contribuente nell’attuazione del tributo. L’opera riformatrice di Ezio Vanoni: fondamenti e attualità*, in *Iustitia*, 3/4-2021, 17 ss.

prima difficoltà era riconducibile al non incontrovertito riconoscimento della natura provvedimentale dell'atto di accertamento tributario.

Alcuni autori, ragionando sul presupposto che la concreta applicazione del tributo sia espressione di una funzione pubblica che di necessità si traduce in un provvedimento di imposizione, assegnavano alla dichiarazione del contribuente nel sistema delle imposte sui redditi la funzione di portare a conoscenza dell'Amministrazione i dati e gli elementi necessari alla determinazione dell'imposta e coerentemente, quindi, lo definivano come l'atto iniziale di un procedimento di imposizione¹⁰⁰.

Come è stato evidenziato da autorevole dottrina¹⁰¹, la nozione di procedimento viene utilizzata dai sostenitori della c.d. teoria costitutiva per definire il modulo di concatenazione degli atti, dei soggetti e delle situazioni soggettive nell'attuazione del tributo (il ricorso alla figura del procedimento amministrativo come forma necessaria dello svolgimento della funzione tributaria fu teorizzato per primo da Maffezzoni¹⁰² e poi seguito da Micheli¹⁰³, Fantozzi, Fedele, Gallo nonché da numerosi sostenitori delle teorie più o meno marcatamente costitutive). Tanto da giungere, poi, a concretizzarsi – nella ricostruzione dell'obbligazione tributaria – in una autonoma teoria procedimentale¹⁰⁴.

Le teorie costitutiviste concepiscono, infatti, il procedimento come l'unico mezzo atto a collegare situazioni soggettive non corrispondenti, quali gli obblighi del contribuente ed i poteri dell'Amministrazione finanziaria, in uno schema dinamico preordinato a fondare la pretesa impositiva¹⁰⁵.

Nondimeno, vi era un altro orientamento che non riconosceva una natura provvedimentale agli atti dell'Amministrazione finanziaria e che appariva condiviso anche in giurisprudenza¹⁰⁶. In questa

¹⁰⁰ Per approfondire, si veda assolutamente A.F. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1995, 1174.

¹⁰¹ Cfr. A. FANTOZZI, *L'accertamento*, cit., 536 ss.

¹⁰² Per approfondire, si veda A. FEDELE, *Federico Maffezzoni e la teoria del procedimento d'imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 131.

¹⁰³ G.A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Torino, 1970, 174 ss. il quale, dopo avere affermato che lo schema classico del procedimento tributario è quello in cui un provvedimento amministrativo costituisce la fonte dell'obbligazione tributaria, aggiunge che il procedimento ha inizio con una denuncia del contribuente. Dello stesso Autore, si veda anche *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, 620 e ora anche in G.A. MICHELI, *Opere minori di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1982, 145-176 ove Micheli ribadisce l'idea già delineata nel *Corso* (in particolare a pag. 170) secondo cui il procedimento è il modo di essere tipico della funzione pubblica.

¹⁰⁴ Si veda, anche per i riferimenti nelle note, P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 26 ss.

¹⁰⁵ Oltre agli scritti già citati, si vedano assolutamente F. MAFFEZZONI, *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965; AA. VV., a cura di G.A. MICHELI, *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, Milano, 1971; A. FEDELE, *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, n. 1, 1971, 433 ss.; A.F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001.

¹⁰⁶ Le teorie dichiarativiste svalutano il procedimento intendendolo, in termini essenzialmente descrittivi, come modalità di svolgimento del rapporto obbligatorio. Si vedano ampiamente E. CAPACCIOLI, *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 1 ss.; P. RUSSO, *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969 e,

ottica, di recente, è stato affermato in dottrina che non si nega affatto che alcune importanti disposizioni contenute nella legge n. 241 del 1990, come novellata nel 2005, trovino applicazione ai fini dell'accertamento tributario, ad esempio in materia di motivazione del provvedimento, in virtù dell'articolo 7, comma 1, dello Statuto dei diritti del contribuente. Si vuole negare, piuttosto, come sostenuto dall'Autore, che nell'accertamento tributario, nel suo dinamico svolgimento, sussista sempre, quale regola generale, la scansione in fasi che caratterizza, con valenza non solo descrittiva, il procedimento amministrativo¹⁰⁷.

Altra difficoltà che ostava al riconoscimento di una dimensione partecipativa, soprattutto in termini difensivi, era legata alla funzione di *provocatio ad opponendum* riconosciuta all'atto accertativo¹⁰⁸.

Nella sostanza, un contraddittorio tra Fisco e contribuente era considerato non necessario poiché era ritenuto più che sufficiente quello che si instaura nel processo.

Questa conclusione, tuttavia, non teneva conto del fatto che la formazione delle prove, in materia tributaria, ha la sua fase prevalente nell'istruttoria procedimentale piuttosto che nel processo¹⁰⁹.

Si osservava, però, come l'impossibilità di ricondurre il principio del contraddittorio all'articolo 97 della Costituzione non escludesse il richiamo dei principi generali sul processo anche a questa fase¹¹⁰.

Anzi, era proprio la qualificazione dell'atto come *provocatio ad opponendum* a comportare la trasposizione dei risultati dell'attività amministrativa nell'eventuale contenzioso. E, quindi, a rendere fondata l'applicazione dei principi processuali alla fase amministrativa, cioè, a tutte quelle ipotesi in cui l'accertamento conduca alla costituzione di un titolo formale in grado di imporsi ai soggetti della contestazione e di vincolarli al suo contenuto¹¹¹.

Ulteriore elemento di dibattito era collegato alla natura dell'attività dell'Amministrazione finanziaria che, tradizionalmente, è qualificata come vincolata, sia perché compiutamente disciplinata dalla legge, che non le accorda alcun potere discrezionale, sia perché deve esplicitarsi in tutti i casi in cui l'obbligazione tributaria si ricollega ad una fattispecie complessa a formazione successiva¹¹².

più di recente, dello stesso Autore, *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 661 ss.

¹⁰⁷ Cfr. A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731 ss.

¹⁰⁸ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 28 ss.

¹⁰⁹ Per approfondire, si vedano: G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000. Quest'ultimo sottolinea, peraltro, come sia evidente una sorta di processualizzazione della fase procedimentale, soprattutto in relazione alla dimensione probatoria.

¹¹⁰ Si vedano A. FEDELE, *L'accertamento tributario ed i principi costituzionali*, in A. DI PIETRO (a cura di), *L'accertamento tributario. Principi, metodi e funzioni*, Milano, 1994, 13 ss.; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1911 ss.

¹¹¹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 29.

¹¹² In questo senso L. PERRONE, *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969; S. LA ROSA, *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, I, Torino, 1987, 4 ss.

Tuttavia, è stato precisato in dottrina che sono configurabili attività prodromiche al provvedimento, le quali vanno ad incidere sulle situazioni soggettive del privato non attinenti alla sfera impositiva, con un contenuto provvedimentale, ma con natura discrezionale, in quanto richiedono all'Amministrazione il coordinamento degli interessi contrapposti.

Tali attività non sono quelle che incidono sull'accertamento del presupposto o sulla determinazione dell'imponibile, ma sul controllo e la riscossione, che consentono margini progressivamente crescenti di apprezzamento¹¹³.

Nella disciplina di questi poteri dell'Amministrazione finanziaria – e particolarmente a seguito dell'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente – appaiono sempre più evidenti le aperture alla necessità di quella ponderazione degli interessi pubblici e privati che caratterizza le attività tipicamente discrezionali¹¹⁴.

In dottrina è stato, peraltro, affermato che ritenere l'azione del Fisco come vincolata, non significa escludere margini di apprezzamento e valutazione nel suo esercizio e che non del tutto dalla stessa siano avulsi momenti di vera e propria discrezionalità in tema di accertamento e conseguente esercizio dei poteri istruttori¹¹⁵.

Nel 1990, autorevole dottrina rilevava¹¹⁶ come fosse certamente acquisito il principio di partecipazione in funzione c.d. collaborativa, che coinvolge il contribuente entro i limiti delle esigenze utili all'attuazione delle attività istituzionali degli Uffici. Tuttavia, non era ancora dato riscontrare una partecipazione del contribuente al procedimento in funzione di tutela del corretto svolgimento e del controllo della legittimità del provvedimento. Non si riconosceva, dunque, la partecipazione c.d. difensiva.

In tempi più recenti, però, la dimensione della partecipazione difensiva, con riguardo all'attività dell'Amministrazione finanziaria, è stata considerata sotto un altro punto di vista: è stato rilevato in dottrina che la partecipazione diventa misura della legalità dell'imposizione se il contribuente ha la possibilità di richiamare l'Amministrazione stessa ai vincoli ai quali è soggetta, nel caso in cui essa se ne discosti¹¹⁷.

Da questa interessante prospettiva è possibile coniugare l'obiettivo del rispetto del principio di buona amministrazione, in termini di valutazione degli interessi del contribuente coinvolto nell'esercizio dei

¹¹³ Si vedano A. FANTOZZI, *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 253 ss.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 86 ss.

¹¹⁴ S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803 ss.

¹¹⁵ A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario*, cit., 6.

¹¹⁶ Cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 1 ss.

¹¹⁷ Si veda G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., 38 ss.

poteri istruttori, con la garanzia, nei confronti di quest'ultimo, che l'Amministrazione tenga conto anche della sua rappresentazione del presupposto.

Come evidenziato in dottrina, si giunge così al superamento di una visione riduttiva del ruolo della partecipazione, invero auspicato da tempo e che aggira quella tendenza diffusa degli Uffici a fare leva sulla vincolatezza per sgravarsi di responsabilità in quei frangenti in cui sarebbe stato sufficiente porre maggiore attenzione, per evitare violazioni del principio di capacità contributiva ed eventuali abusi nei confronti del contribuente¹¹⁸.

Ovviamente questo non può essere limitato ad una semplice esplicazione dei fatti rilevanti e dei documenti relativi ma deve consistere in un vero e proprio scambio dialettico tra le due parti interessate con ampio spazio di confutazione¹¹⁹.

Quello che bisogna mettere in evidenza è che questa diversa visione, maturata in tempi recenti, ha consentito di aprirsi all'accoglimento di un generalizzato diritto del contribuente alla partecipazione difensiva all'accertamento, frontiera garantistica che va ben oltre la problematica della vincolatezza o meno dell'azione, anche in assenza di un riferimento legislativo specifico.

9. La costituzionalizzazione del generalizzato diritto del contribuente alla partecipazione difensiva all'accertamento

Con l'affermarsi di una nuova visione della dimensione della partecipazione, la dottrina cerca di trovare un fondamento normativo alla possibilità di riconoscere un generalizzato diritto del contribuente alla partecipazione "difensiva" all'accertamento.

Come era accaduto in ambito amministrativo, i primi riferimenti che vengono presi in considerazione sono quelli costituzionali e, nello specifico contesto, il confronto è con i due principi fondamentali in materia tributaria.

L'evidenziata e abbastanza rigida regola per la quale l'agire dell'Amministrazione finanziaria deve osservare il principio di legalità contenuto nell'articolo 23 della Costituzione, ha reso difficile trovare un legame tra il predetto principio e l'affermazione di un diritto del contribuente a partecipare alla fase procedimentale in modo attivo.

Come è stato notato in dottrina, l'articolo 23 Cost. costituisce certamente il fondamento della legalità dell'obbligo partecipativo e, quindi, si comprende come sia più difficile riconoscervi la garanzia di un diritto¹²⁰. Esso è cioè fondamento dell'obbligo a sottostare alle regole impositive e appare difficile

¹¹⁸ Cfr. F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, cit., 1911 ss.

¹¹⁹ Cfr. P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 31.

¹²⁰ Cfr. P. ACCORDINO, *op. cit.*, 32.

considerarlo, allo stesso tempo, fonte di una garanzia di tutela per i medesimi soggetti destinatari dell'obbligo.

Bisogna, tuttavia, rilevare che il principio può essere letto anche in altri termini e cioè come norma che statuisce che sia la legge, nell'ambito di operatività della riserva relativa, a fissare la disciplina e le modalità applicative connesse non soltanto agli obblighi impositivi ma, anche, all'esercizio dei singoli diritti correlati a essi, compreso quello al contraddittorio endoprocedimentale.

Attenta dottrina ha, infatti, osservato che la compatibilità del diritto al contraddittorio preventivo con il principio di legalità contenuto nell'articolo 23 della Costituzione è ammissibile nella misura in cui l'attuazione della Costituzione può compiersi non solo attraverso la legge, ma anche tramite atti di normazione secondaria e provvedimenti; in questo quadro la partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari assume la forma del contraddittorio, riuscendo anche a rispondere all'esigenza di garantire l'attuazione imparziale della legge d'imposta¹²¹.

Questa lettura, però, non consente di trovare appigli specifici per fondare le basi del contraddittorio soltanto sull'articolo 23 della Costituzione.

Come è noto, l'obbligo alla contribuzione è riconducibile all'articolo 53 della Costituzione, punto di riferimento del dovere solidaristico di tutti i cittadini di concorrere alle spese pubbliche.

Nel riconoscere al principio di capacità contributiva il ruolo di limite di ogni norma che abbia ad oggetto il concorso alle spese pubbliche, si giustificano alcune dinamiche relative al modo di operare dell'Amministrazione finanziaria, in ordine alla fase endoprocedimentale, in quanto essenziali per il raggiungimento degli obiettivi equitativi cui l'articolo 53 Cost. è preposto¹²².

Come è stato evidenziato in dottrina, è evidente come una disciplina tributaria basata sulla responsabilizzazione dei contribuenti comporti necessariamente la previsione di meccanismi e di poteri di controllo della corretta osservanza degli obblighi tributari¹²³.

Il rispetto del dovere di concorso alle spese pubbliche e il criterio di riparto della capacità contributiva possono ricevere corretta attuazione soltanto attraverso la previsione di efficaci poteri di controllo e di verifica del corretto operato del contribuente.

Come sostenuto in dottrina, l'articolo 53 della Costituzione contiene, infatti, non solo i suddetti principi sostanziali ma anche un principio di natura procedimentale che impone il riconoscimento di poteri pubblici idonei a consentire la verifica del rispetto dei principi sostanziali¹²⁴.

¹²¹ Cfr. G. RAGUCCI, *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, I, 269 ss.

¹²² Cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria, nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 13.

¹²³ Cfr. R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, cit., 618.

¹²⁴ Cfr. F. MOSCHETTI, *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993, 5; L. TOSI, *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 4; R. SCHIAVOLIN, *Poteri istruttori*

Sul punto, questi Autori hanno riconosciuto – per tutti i poteri esercitabili per la verifica del rispetto degli obblighi tributari – un indiscutibile fondamento costituzionale che si basa su uno sviluppo, sul piano procedimentale, del principio di capacità contributiva contenuto nell'articolo 53.

Con riguardo alla funzione istruttoria dell'Amministrazione predetta, legislativamente prevista, questo significa che il disposto normativo assume rilevanza rispetto alla previsione della partecipazione del contribuente¹²⁵.

Al fine di accertare la “giusta” dimensione dei fatti che giustificano l'imposizione e, quindi, il dovere alla contribuzione del soggetto interessato dall'istruttoria, la collaborazione di quest'ultimo appare necessaria e non può essere limitata alla presentazione di memorie e di ulteriori documenti in fase di verifica. Il contribuente ha, dunque, diritto di dialogare con l'Amministrazione finanziaria durante la contestazione delle violazioni e questa è vincolata a prendere atto di quanto argomentato e a tenerne doverosamente conto.

In dottrina è stato, però, anche sostenuto che i poteri istruttori stanno a monte, o comunque al di fuori del procedimento impositivo, e debbono essere ricondotti ad una autonoma funzione di vigilanza e di controllo delle attività economiche¹²⁶. I poteri in esame si giustificano – a detta di questa dottrina – sulla base di differenti articoli costituzionali, quali gli articoli 2, 24, 97 e 113.

In ogni caso, come è stato evidenziato, l'articolo 53 della Costituzione, pur contribuendo a chiarire la portata della dimensione che si vuole attribuire al contraddittorio, non è esaustivo¹²⁷.

E non lo è, del tutto, nemmeno l'articolo 97 della Costituzione. Anche se è stato riconosciuto che, da un punto di vista sistematico, è quello che, anche nel testo, appare il più idoneo a configurare l'affermazione di un diritto a dialogare, in ambito fiscale, con l'Amministrazione finanziaria prima dell'emissione di un atto potenzialmente lesivo per il contribuente.

Come è stato rilevato in dottrina, l'articolo 97 Cost. appare preposto a tutelare non soltanto il soggetto inciso dal provvedimento, ma anche l'amministrazione pubblica procedente che ha, del pari, diritto alla piena valutazione giuridico-fattuale degli elementi su cui dovrà basarsi la sua decisione¹²⁸.

Ancora, è stato sottolineato come la portata garantistica dei due principi del buon andamento e dell'imparzialità, risiede nell'idoneità degli stessi a vincolare direttamente l'azione amministrativa,

dell'amministrazione finanziaria, in *Digesto comm.*, XI, Torino, 1995, 194; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Padova, 2002, 24.

¹²⁵ Cfr. P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 33.

¹²⁶ Cfr. S. LA ROSA, *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 60.

¹²⁷ Cfr. P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 34.

¹²⁸ Cfr. P. COPPOLA, *Riflessioni sull'obbligo generalizzato d'una decisione partecipata ai fini della legittimità della pretesa tributaria e dell'azionabilità del diritto di difesa*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 1041 ss.

ivi inclusa quella che si esprime nella compressione delle sfere di libertà costituzionalmente riconosciute agli individui¹²⁹.

Questa dottrina non esclude la possibilità di dedurre dall'interpretazione della disposizione argomenti ermeneutici per riconoscervi un fondamento costituzionale alla regola della partecipazione dei privati nei procedimenti amministrativi che li riguardano.

A questa conclusione si perviene tenendo presente che il coinvolgimento del soggetto destinatario del provvedimento finale, nella raccolta degli elementi di fatto che devono essere presi in considerazione per fondare l'atto conclusivo predetto, dovrebbe rendere superfluo l'utilizzo di strumenti più incisivi e, in linea di massima, più onerosi per l'amministrazione.

Pertanto anche in diritto tributario ci si interroga sulla possibilità di trarre un principio in tal senso dall'articolo 24 della Costituzione.

Come è stato osservato in dottrina, nella lettura dell'articolo due sembrano essere i punti cardinali su cui orientare qualsiasi operazione ermeneutica: l'oggetto della garanzia (la difesa); il contesto in cui essa è garantita (il procedimento)¹³⁰.

Questa dottrina rileva che non è agevole l'individuazione della portata esatta del procedimento in cui la difesa deve essere garantita, notando che, in effetti, la norma, nella lettura combinata dei commi 1 e 2 dell'articolo 24, sembrerebbe alludere al giudizio in cui ciascuno ha il diritto di far valere i propri diritti e interessi legittimi. Conseguentemente sostiene che questa premessa è probabilmente alla base della opinione secondo la quale tale garanzia avrebbe una area di applicazione esclusivamente endoprocessuale, restando scoperte le condotte che si pongano al di fuori di un processo¹³¹.

In dottrina è stato anche rilevato che riesce difficile riconoscervi tale ruolo, posto che è stata la stessa Corte Costituzionale ad escluderlo, in quanto ha ritenuto che il dettato della disposizione riguardi esclusivamente i procedimenti giurisdizionali¹³².

Ancora, è stato notato che la riconduzione al diritto di difesa e al diritto di azione individuati nell'articolo predetto è meno opportuna di quanto lo sia, invece, il riportare il principio di cui si discute all'articolo 111 della Costituzione, nella sua formulazione successiva alla novella del 1999¹³³.

Con riguardo al procedimento tributario, è stata riconosciuta una nuova linea interpretativa a una giustificazione normativa del principio del contraddittorio nell'articolo 111 della Costituzione ed è

¹²⁹ Cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 128 ss.

¹³⁰ A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario*, cit., 33.

¹³¹ A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 34.

¹³² Si vedano A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 34, anche per i riferimenti nelle note; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, cit., 35.

¹³³ Si vedano G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., 151 ss.; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 217 ss.

stata proposta una diversa interpretazione basata sui rinvii che numerose norme sull'accertamento in tema di imposte dirette e Iva effettuano al codice di procedura penale, quale fonte integrativa.

In particolare, si fa riferimento all'articolo 111 comma 4 che dispone espressamente che il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova. Questa regola appare – a detta di questa dottrina – di grande suggestione anche in ambito tributario procedimentale¹³⁴.

Certo è che l'articolo 111 della Costituzione, nella sua formulazione successiva alla novella del 1999, apre lo spazio ad una tutela del contraddittorio anche da un punto di vista semantico, dato che, per la prima volta, il termine viene espressamente utilizzato in una disposizione costituzionale¹³⁵.

Il contraddittorio consta nel diritto del destinatario di un qualsiasi atto a vedere ascoltate le proprie ragioni prima dell'adozione dell'atto stesso. Di evidente derivazione giurisdizionale, esso vale indefettibilmente nei processi civile, amministrativo, contabile e penale, nonché, evidentemente, nel processo contenzioso tributario, attingendo diretta validità dall'articolo 111, commi 1 e 2, primo periodo, della Costituzione, imponendosi pertanto come regola processuale di carattere generale ai cui sensi la domanda di una parte non può essere accolta se non previa audizione della di essa controparte¹³⁶.

Nel procedimento amministrativo, e quindi in quello tributario, il principio imporrebbe che il provvedimento non possa essere adottato senza previa audizione del soggetto che ne subisce gli effetti.

In dottrina è stato evidenziato come la partecipazione del cittadino al procedimento amministrativo, questione oggetto di ampio e articolato dibattito, costituisca svolgimento non solo dei principi di imparzialità e buon andamento, ma costituisca addirittura espressione dei principi di ragionevolezza (trovando fondamento nell'articolo 3 della Costituzione) e proporzionalità, sicuramente apparendo a tal fine incoerente l'esclusione dell'apporto procedimentale di coloro i quali sono i soggetti direttamente coinvolti nel procedimento stesso e che meglio possono conoscere i presupposti di fatto e le sue conseguenze¹³⁷.

Tuttavia, mentre nell'ambito dei procedimenti giurisdizionali il fondamento giuridico del contraddittorio è espressamente previsto dall'articolo 111, comma 2, della Costituzione, per i procedimenti amministrativi, invece, esso non è espressamente previsto dalla Costituzione.

¹³⁴ Si veda S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 234 ss.

¹³⁵ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 35.

¹³⁶ A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario*, cit., 97.

¹³⁷ A. MARCHESELLI, *op. cit.*, 99 ss., anche per i riferimenti nelle note.

Questo, però – come notato in dottrina – non implica né che il principio del contraddittorio sia privo di copertura costituzionale, né che esso non sia imposto da principi sovraordinati e comunque cogenti¹³⁸.

Quanto al primo aspetto, la Corte Costituzionale ha riconosciuto, in un primo tempo, che il principio del contraddittorio deve trovare attuazione anche nei procedimenti amministrativi con valenza sanzionatoria, trovando diretta applicazione i principi relativi al diritto dell'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua partecipazione alla formazione degli stessi e la possibilità di contestarne il fondamento e di difendersi¹³⁹.

Più di recente, la medesima Corte ha affermato la sussistenza del principio del giusto procedimento amministrativo, da raccordarsi all'articolo 97 della Costituzione, siccome esplicazione del principio di buon andamento e imparzialità¹⁴⁰.

Ma non basta, essa – come evidenziato in dottrina¹⁴¹ – ha espressamente riconosciuto che il contraddittorio con il destinatario del provvedimento costituisce esplicazione e contenuto necessario del principio del giusto procedimento, e ciò non solo per ritenere che la previsione di siffatte garanzie potesse salvare la legittimità di norme denunciate alla sua attenzione¹⁴² ma anche, e assai significativamente, affermando la illegittimità costituzionale della disciplina di procedimenti amministrativi per i quali tale garanzia non fosse prevista¹⁴³.

10. L'archetipo del processo e la prospettiva oggettivo-funzionalistica che collega il giusto procedimento all'articolo 97 della Costituzione

Alla luce di quanto osservato, si può anzitutto verificare se, nella materia tributaria, l'avvenuta costituzionalizzazione del principio del "giusto processo" possa portare al riconoscimento del principio del "giusto procedimento".

Come è stato notato in dottrina, è possibile convenire che procedimento amministrativo e procedimento giurisdizionale si pongono in una relazione di continuità, quanto meno allorquando il procedimento tributario sia preordinato alla autoritativa attuazione di norme di legge di natura impositrice e/o sanzionatoria, dunque è possibile osservare che i caratteri tipici del processo si trovano, anche se diversamente declinati, anche nel procedimento d'imposizione, al punto che il

¹³⁸ A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario*, cit., 103 ss.

¹³⁹ Cfr. Corte Cost., sentenza 11 dicembre 1995, n. 505; Corte Cost., sentenza 31 maggio 1995, n. 210.

¹⁴⁰ Cfr. Corte Cost., 28 novembre 2008, n. 390.

¹⁴¹ A. MARCHESELLI, *Il "giusto procedimento" tributario*, cit., 104.

¹⁴² Cfr. Corte Cost., 30 gennaio 2002, n. 11.

¹⁴³ Cfr. Corte Cost., 28 novembre 2008, n. 390; Corte Cost., 23 marzo 2007, n. 103.

processo può considerarsi un istituto di teoria generale con funzione di “archetipo” rispetto al procedimento¹⁴⁴.

Se così è, si potrebbe allora riflettere sulla funzione dell’articolo 111 della Costituzione – indubbiamente applicabile anche al diritto tributario¹⁴⁵ – nel senso di possibile referente costituzionale anche del principio del giusto procedimento.

Seppure l’argomento letterale e quello intenzionale sembrino di ostacolo a una tale ricostruzione, occorre precisare che il giusto procedimento non ha tanto lo scopo di tutelare i diritti delle parti, quanto quello di garantire che il confronto – svolto in condizioni di parità – sia strumentale all’esercizio della funzione, giurisdizionale o amministrativa che sia, con obiettività, assicurando così la giusta considerazione delle situazioni giuridiche soggettive che nel procedimento sono coinvolte e che nel processo tributario rischierebbero di non poter essere adeguatamente apprezzate¹⁴⁶.

Una simile lettura dell’articolo 111 della Costituzione permetterebbe di estendere la copertura costituzionale del metodo processuale anche al di fuori della funzione giurisdizionale, senza, peraltro, stravolgere l’istituzionale preordinazione della funzione amministrativa al soddisfacimento dell’interesse pubblico corrispondente alla causa del potere esercitato.

Sembra opportuno evidenziare che, nel diritto amministrativo, il principio del contraddittorio è stato al centro di una significativa evoluzione: difatti, da principio in funzione dell’efficacia della pubblica amministrazione è diventato principio in funzione dei diritti dei cittadini. Dunque, da mezzo per assicurare che il potere pubblico fosse efficace, perché gli interessi collettivi e pubblici ad esso affidati fossero pienamente tutelati, ha assunto la fisionomia di strumento per assicurare una difesa dal potere pubblico, perché le situazioni giuridiche soggettive dei privati potessero essere tutelate in modo più efficace¹⁴⁷.

Ancora, si potrebbe anche ipotizzare di ricorrere all’articolo 111 della Costituzione alla stregua di un canone interpretativo (il c.d. *due process of law*) alla luce del quale valutare la congruità e la coerenza dell’operazione di bilanciamento tra garanzia delle situazioni giuridiche soggettive e interesse fiscale

¹⁴⁴ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all’attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, cit., 568.

¹⁴⁵ In merito all’applicabilità dell’articolo 111 della Costituzione alla materia tributaria ed, in particolare, alla riconducibilità del processo tributario al modello c.d. forte, improntato a regole e principi fissati dalla Costituzione, dal diritto europeo, dal diritto internazionale e dal diritto processuale comune, si veda A. GIOVANNINI, *Il Diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 197 ss.

¹⁴⁶ Si veda G. RAGUCCI, *Contraddittorio e “giusto procedimento” nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, 489 ss.

¹⁴⁷ Si veda S. CASSESE, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 2017, 14 ss.

che, nella disciplina del procedimento amministrativo-tributario, il diritto vivente ha finito per dare rispetto all'articolo 12, comma 7, dello Statuto¹⁴⁸.

Si può, infatti, osservare come il canone del *due process of law* possa dirsi espressione di principi e diritti già presenti nella Costituzione (si pensi, anzitutto, agli articoli 24, 113, 97 e 111), ben potendo, quindi, assumere la funzione di principio generale dell'ordinamento ed atteggiarsi diversamente a seconda della singola fattispecie concreta.

Le asimmetrie che caratterizzano il rapporto Fisco-contribuente, sia nella fase procedimentale che in quella processuale, potrebbero essere opportunamente corrette attraverso la valorizzazione del contraddittorio preventivo che, in sostanza, costituisce uno dei caratteri del *due process of law*.

Tuttavia, come si anticipava nella introduzione, la via descritta non è l'unica percorribile; difatti, suscita riflessioni l'orientamento della Corte Costituzionale¹⁴⁹ che collega il giusto procedimento, in particolare nelle sue declinazioni della partecipazione e del contraddittorio, ai principi costituzionali d'imparzialità e buon andamento di cui all'articolo 97 della Costituzione, secondo una prospettiva "oggettivo-funzionalistica"¹⁵⁰.

Questo orientamento ha ritenuto di collegare la garanzia del contraddittorio nel procedimento amministrativo al principio d'imparzialità, ovvero a quello di buon andamento, ovvero ad entrambi contemporaneamente, così da mostrare una chiara relazione tra questi principi costituzionali e il canone del giusto procedimento, quanto meno in riferimento ai diritti di libertà e ai diritti politici¹⁵¹. Tuttavia, è mancata l'espressa attribuzione del rango costituzionale al canone in discorso.

Sembra opportuno sottolineare che già Feliciano Benvenuti affermava che il contraddittorio non è un istituto proprio soltanto del processo giurisdizionale ma è espressione di un principio giuridico generale di carattere costituzionale, che si manifesta ogniqualvolta la funzione svolta sia retta dall'imparzialità¹⁵².

Ancora, l'orientamento in questione ha ritenuto che il rispetto del canone del giusto procedimento consente di conferire una particolare obiettività e verificabilità formale all'esercizio dell'azione amministrativa¹⁵³.

¹⁴⁸ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, cit., 571 ss.

¹⁴⁹ Cfr. Corte Cost., sentt. nn. 17 del 1991; 197 del 1994; 57 del 1995; 126 del 1995; 128 del 1995; 103 del 2007; 104 del 2007.

¹⁵⁰ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, cit., 561 ss.

¹⁵¹ Si veda, anche per i riferimenti giurisprudenziali, S.F. COCIANI, *op. cit.*, 562.

¹⁵² Cfr. F. BENVENUTI, *Contraddittorio (Principio del)*. C) Diritto amministrativo, in *Enc. dir.*, vol. IX, 1961, Milano, 739.

¹⁵³ Sul punto si vedano M. NIGRO, *Studi sulla funzione organizzatrice della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1966, 67 ss.; M. NIGRO, *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, ora in M. NIGRO, *Scritti giuridici*, vol. III, Milano, 1996, 2039 ss.; C. ESPOSITO, *Riforma dell'amministrazione e diritti costituzionali dei cittadini*, in *La Costituzione italiana. Saggi*,

Peraltro, come è stato notato, è certamente condivisibile l'osservazione secondo cui il ricorso a moduli procedimentali partecipati consente di meglio soddisfare le esigenze di completezza dell'istruttoria e, quindi, di perseguire l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa¹⁵⁴.

La prospettiva oggettivo-funzionalistica finisce per fare del giusto procedimento un canone obiettivo alla stregua del quale valutare il concreto esercizio dell'azione amministrativa.

Si muovono, quindi, all'interno dell'inquadramento costituzionale della funzione amministrativa i tentativi di agganciare la "giustizia" nella procedura amministrativa ai principi costituzionali di imparzialità e buon andamento.

Proprio per quanto concerne la seconda prospettiva, relativa al buon andamento, lo sviluppo di moduli procedimentali partecipati è stato ritenuto funzionale alla completezza della fase istruttoria e, conseguentemente, alle esigenze di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa, indubbiamente riconducibili al principio di buon andamento.

Tanto detto finora, recentemente in dottrina è stato sostenuto che bisognerebbe individuare il valore che si intenderebbe attuare tramite la previsione di una necessaria fase di contraddittorio preventivo nella materia tributaria.

Le alternative individuate sono state fondamentalmente due: o tale fase è strumentale a realizzare una tutela preventiva del contribuente; oppure il contraddittorio è visto come il metodo più "efficiente" per lo svolgimento di quella attività conoscitiva che costituisce il presupposto per la rettifica della dichiarazione¹⁵⁵.

Il secondo approccio è quello privilegiato da questa dottrina; precisamente, si tratta della prospettiva secondo la quale il contraddittorio è istituito servente a un idoneo completamento dell'attività amministrativa di controllo e rettifica. Qui il valore tutelato sarebbe l'efficacia e l'economicità dell'azione amministrativa, le cui caratteristiche sono, oggi, pacificamente considerate caratterizzanti il principio del buon andamento (si veda, su tutti, l'articolo 1, comma 1, della l. n. 241 del 1990) e questo – si nota – è indubbiamente un valore costituzionalmente tutelato dall'articolo 97 della Costituzione.

Il buon andamento, a sua volta, costituisce la sintesi di interessi pubblici e privati cosicché – si osserva – è in concreto difficile pensare che vi possano essere altri valori idonei a legittimarne la

Padova, 1954, 257; U. ALLEGRETTI, *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965, 224 ss.; U. ALLEGRETTI, *Imparzialità e buon andamento della Pubblica amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, VIII, Torino, 1993, 131 ss.

¹⁵⁴ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, cit., 562.

¹⁵⁵ G. FRANSONI, *La legittimità costituzionale della mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo e necessario fra presente e futuro. Commento a Corte cost., ord. 31 gennaio 2020, n. 8*, cit.

compressione, ossia a lasciare preferire una disciplina che privilegi l'antieconomicità del procedimento.

Certamente, come è stato segnalato da questa dottrina, bisognerebbe dimostrare, non senza difficoltà, che senza il contraddittorio anticipato e preventivo il buon andamento sarebbe ridotto al di sotto del livello minimo costituzionalmente richiesto.

Tale difficoltà, come brillantemente si fa notare, potrebbe essere superata argomentando che la moderna concezione di un procedimento ispirato ai principi dell'efficacia e dell'economicità, per come radicati nella coscienza sociale e giustificati dalla complessità del sistema, non può prescindere dalla previsione di una fase volta a garantire il confronto critico, fra l'autorità e il contribuente, in ordine alle circostanze di fatto e di diritto rilevanti e, questo, nel superiore interesse del miglior apprezzamento di tali circostanze funzionale all'ottimale conclusione del procedimento medesimo¹⁵⁶. Adottando questo punto di vista, il contraddittorio diventerebbe un presupposto indefettibile della corretta formazione della volontà e delle determinazioni dell'amministrazione.

Di fatto, la prospettiva oggettivo-funzionalistica è idonea a modificare dall'interno la funzione amministrativa che – nel solco degli enunciati costituzionali sull'amministrazione – assume proprio il giusto procedimento a canone obiettivo di esercizio.

Provando ora a tirare le somme, per poi più approfonditamente analizzarne gli esiti in sede di conclusioni, sembra possibile affermare che, anche nella materia tributaria, il principio del contraddittorio è riconducibile al più ampio principio del giusto procedimento, che a sua volta trae origine dal principio del giusto processo ex articolo 111 della Costituzione¹⁵⁷.

Tuttavia, se l'articolo 111 della Costituzione non diviene la norma adatta a conferire il crisma della costituzionalità "anche" al principio del giusto procedimento, la prospettiva oggettivo-funzionalistica può ritenersi idonea a riconoscere finalmente il principio del giusto procedimento, partendo dal dettato costituzionale ed in particolare dai principi di buona amministrazione e buon andamento.

Come è stato magistralmente notato, il principio di imparzialità, seppure espressamente riferito all'organizzazione dei pubblici uffici, è dai più ritenuto destinato a conformare in generale l'attività amministrativa¹⁵⁸.

Il procedimento amministrativo è il luogo di emersione degli interessi coinvolti dall'azione amministrativa; la sua attivazione e il rispetto, quindi, delle garanzie partecipative degli interessati

¹⁵⁶ G. FRANSONI, *La legittimità costituzionale della mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo e necessario fra presente e futuro. Commento a Corte cost., ord. 31 gennaio 2020, n. 8, cit.*, 3 ss.

¹⁵⁷ Per il diritto amministrativo, si veda R. GAROFOLI-G. FERRARI, *Manuale di diritto amministrativo. Parte generale e speciale*, XIV edizione 2020-2021, 550.

¹⁵⁸ Cfr. R. GAROFOLI-G. FERRARI, *op. cit.*, 548.

rispondono senza dubbio all'esigenza che sia assicurato il dispiegarsi del principio di imparzialità imposto all'amministrazione¹⁵⁹.

Per queste ragioni, si ritiene non rinviabile il riconoscimento del principio del giusto procedimento, riferendosi alla necessità che sia assicurato il contraddittorio, che sia preso in considerazione il punto di vista del cittadino cui si dirige l'atto amministrativo e che la decisione amministrativa sia adeguatamente motivata mediante l'esposizione dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche della scelta effettuata.

La stessa legge n. 241 del 1990 ha, storicamente, rappresentato l'esito di una complessa elaborazione culturale in ordine alla necessità di dotare l'ordinamento italiano di una legge generale sull'azione amministrativa, che ha animato dottrina e giurisprudenza fin dall'indomani dell'entrata in vigore della Costituzione repubblicana¹⁶⁰.

L'esigenza di predisporre un sistema di regole e garanzie a tutela degli interessi privati implicati nell'attività della pubblica amministrazione non era stata avvertita né dallo Stato liberale, né tanto meno da quello fascista, prevalendo all'epoca l'idea di un'amministrazione assolutamente "libera" nel perseguire l'interesse pubblico, unica stella polare della sua azione¹⁶¹.

L'idea ispiratrice della legge generale sul procedimento era proprio quella di codificare, a garanzia delle posizioni dei destinatari dell'azione amministrativa e in dichiarata attuazione dei precetti di imparzialità e buon andamento ex articolo 97 della Costituzione, le regole del procedimento.

Ma la 241 del 1990, ed è tutta qui la sua grande importanza, testimonia soprattutto l'affermazione, ad opera della legge stessa, di una nuova e originale concezione delle relazioni tra pubblica amministrazione e amministrati, in cui centrale diveniva il "farsi" del provvedimento amministrativo¹⁶².

Il padre di quella legge, muovendo dall'osservazione della profonda compenetrazione tra "procedimento" e "processo" nella prospettiva della tutela dei cittadini, aveva ritenuto che la nuova normativa dovesse spostare l'attenzione dal provvedimento amministrativo alla sua fase preparatoria e istruttoria¹⁶³. Autorevolmente Nigro affermava che non si trattava più soltanto di controllare ed

¹⁵⁹ Cfr. Cons. St., Sez. IV, 12 giugno 2014, n. 3000.

¹⁶⁰ R. GRECO, *Le situazioni giuridiche soggettive e il rapporto procedimentale*, in C. CONTESSA-R. GRECO (a cura di), *L'attività amministrativa e le sue regole (a trent'anni dalla legge n. 241/1990)*, Piacenza, 109 ss.

¹⁶¹ Sul punto, si veda U. ALLEGRETTI, *L'amministrazione dall'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Milano, 2009, 18.

¹⁶² Sui rapporti tra procedimento tributario e procedimento amministrativo a seguito dell'entrata in vigore della legge n. 241 del 1990 si vedano: L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit.; L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit.; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit.

¹⁶³ Anche per approfondire, si veda R. GRECO, *Le situazioni giuridiche soggettive e il rapporto procedimentale*, cit., 110.

assicurare la conformità dell'attività amministrativa all'ordine normativo, ma di dare vita, con la partecipazione e attraverso il confronto di tutti gli interessi coinvolti, ad un giusto nuovo assetto di tali interessi¹⁶⁴.

Sebbene l'articolo 13 della l. n. 241 del 1990 dispone l'esclusione dell'applicazione delle disposizioni generali sulla partecipazione al procedimento amministrativo per una serie di attività della pubblica amministrazione, precisamente quelle dirette alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e programmazione, oltre che nel campo tributario e in altre specifiche materie individuate al secondo comma, per le quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione, si pone però – come pure è stato brillantemente notato – il tema del rapporto tra tali discipline speciali e la legge n. 241 del 1990 e, in particolare, della *vis expansiva* e, dunque, integrativa di quest'ultima per i casi in cui, anche nell'ambito delle categorie di cui all'articolo 13, manchino specifiche disposizioni in grado di assicurare lo standard minimo previsto dalla legge generale sul procedimento¹⁶⁵.

Invero, dopo l'introduzione della legge n. 241 del 1990 sono state immediatamente messe in evidenza da autorevole dottrina le espresse esclusioni in tema di partecipazione difensiva nei procedimenti tributari¹⁶⁶. Questa dottrina ha sostenuto la non diretta applicabilità della legge n. 241 del 1990 al procedimento tributario in ragione di tre elementi di criticità: la varietà dei procedimenti tributari con conseguente difficoltà ad individuarne avvio e chiusura; la variabilità della struttura non riconducibile ad una sequenza procedimentale ordinaria; la natura vincolata della funzione impositiva.

Si è così aperto un corposo dibattito sulle motivazioni sottostanti a queste esclusioni. Ci si chiedeva, infatti, se l'inapplicabilità era motivata dal fatto che, ove aveva voluto assicurare garanzie analoghe, il legislatore tributario le aveva previste espressamente¹⁶⁷ e se, quindi, gli si voleva lasciare questa libertà consentendogli, eventualmente, di intervenire in modo specifico nel futuro¹⁶⁸.

Bisogna, comunque, sottolineare come non si riscontri assoluta concordia in dottrina sull'effettiva valenza di queste esclusioni. Infatti, è stata considerata illogica l'esclusione del contraddittorio anticipato nei procedimenti tributari fondata sull'articolo 13 della legge n. 241 del 1990, in quanto in contrasto con quei principi costituzionali che legittimano tale contraddittorio e perché l'esclusione

¹⁶⁴ Cfr. M. NIGRO, *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. dir. proc.*, 1980, 261 ss.

¹⁶⁵ A. VITALE, *La partecipazione dei privati al procedimento*, in C. CONTESSA-R. GRECO (a cura di), *L'attività amministrativa e le sue regole (a trent'anni dalla legge n. 241/1990)*, Piacenza, 287.

¹⁶⁶ L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in A. BODRITO-A. CONTRINO-A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 215 ss.

¹⁶⁷ Cfr. C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 31 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., 392 ss.

¹⁶⁸ Si veda S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, cit., 273 ss.

sarebbe relativa ad alcune ipotesi specifiche come l'informazione dell'avvio del procedimento, ma non al contraddittorio anticipato in generale¹⁶⁹.

Sempre in dottrina è stato autorevolmente affermato che tale esclusione non è accettabile in un'ottica di principi, soprattutto comunitari e che, certamente, non può essere giustificata facendo sempre valere il particolarismo tributario, concetto il cui contenuto non è mai, peraltro, compiutamente definito¹⁷⁰.

La posizione che non le ritiene accettabili è condivisibile e spinge ad osservare che, in ogni caso, l'introduzione delle norme predette non ha lasciato indenni le dinamiche dell'agire dell'Amministrazione finanziaria, nei rapporti con il contribuente¹⁷¹.

La soluzione, in fin dei conti, risente, inevitabilmente, del dibattito circa la rilevanza del principio della partecipazione e, più in generale, del principio del giusto procedimento.

Come è stato brillantemente sostenuto in dottrina¹⁷², il principio di partecipazione al procedimento è il modo di intendere la funzione pubblica in conformità ai principi della Costituzione e i precetti di cui all'articolo 97 della Costituzione riguardano tutta la pubblica amministrazione, quindi anche quella finanziaria.

Le nozioni di procedimento e di partecipazione – a detta di questa dottrina – riguardano anche l'attuazione dei poteri amministrativi vincolati come la potestà tributaria e, dalla diretta derivazione della partecipazione ai procedimenti dall'articolo 97 della Costituzione, consegue che la partecipazione è sancita non tanto per la difesa di posizioni giuridiche soggettive individuali, quanto per consentire alla pubblica amministrazione un miglior esercizio della funzione in modo che, attraverso il momento del confronto, la dialettica e l'integrazione delle conoscenze, pervenga a decisioni più imparziali ed adeguate della realtà dei fatti.

Pur essendo il procedimento d'imposizione differente rispetto a quello amministrativo, in quanto quello d'imposizione è connotato da una marcata vincolatezza, mentre il procedimento amministrativo si distingue per una tendenziale discrezionalità, in ogni caso, nella prospettiva del contribuente, il procedimento d'imposizione – almeno generalmente – si può concludere con l'emanazione di un atto, a natura provvedimentale, suscettibile di determinare effetti giuridicamente rilevanti in capo al destinatario, in modo simile da quanto avviene nel diritto amministrativo, sebbene in quest'ultimo caso ciò avvenga all'esito di un procedimento nel quale può partecipare anche il c.d.

¹⁶⁹ A. VIOTTO, *I poteri d'indagine dell'Amministrazione Finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 314 ss.

¹⁷⁰ Cfr. M. BASILAVECCHIA, M. DI SIENA, R. LUPI, *I principi generali del diritto amministrativo << salvano >> l'accesso agli atti tributari*, in *Dial. trib.*, 2009, 42 ss.

¹⁷¹ Cfr. P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 37.

¹⁷² R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI-A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 673 ss.

controinteressato. Sembra, pertanto, potersi ritenere che il procedimento amministrativo rispetto a quello tributario d'imposizione si ponga in un rapporto di genere a specie.

Di recente è stato, peraltro, osservato che la fase dell'attuazione dei tributi costituisce un settore ordinamentale del diritto tributario che è stato oggetto, negli ultimi anni, di numerose riforme che hanno modernizzato in modo significativo la disciplina vigente, rendendola conforme ai principali valori di riferimento del diritto amministrativo quali emergenti anche nel processo di sviluppo comunitario¹⁷³.

In ogni caso, come è stato notato in dottrina, anche a prescindere dal rapporto tra procedimento amministrativo e procedimento tributario d'imposizione, la stessa espressione "giusto procedimento amministrativo", ed in particolare gli interessi riconducibili a tale espressione, travalicano i confini tecnico-disciplinari della scienza giuridica di riferimento per assumere una più elevata valenza, di rango costituzionale, invero coesistente alla dialettica autorità/libertà, immanente rispetto ad ogni rapporto di natura pubblicistica, compreso quello tributario dove la dialettica richiamata raggiunge la sua massima espressione¹⁷⁴.

Assicurare, allora, al principio del giusto procedimento un rango formalmente costituzionale – o immanente all'ordinamento per derivazione comunitaria – permetterebbe, da un lato, di sottrarre la disponibilità al legislatore ordinario, dall'altro, e soprattutto, di individuare regole minime e indefettibili che, in ogni caso, anche in assenza di specifiche disposizioni di legge interna nelle attività di cui all'articolo 13 della l. n. 241 del 1990, occorre comunque garantire ai privati – alla stregua di una clausola generale di contraddittorio procedimentale – di fronte all'esercizio del potere¹⁷⁵.

¹⁷³ Si veda P. BORIA, *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini*, Napoli, 2018, 74.

¹⁷⁴ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, cit., 557.

¹⁷⁵ A. VITALE, *La partecipazione dei privati al procedimento*, cit., 287 ss.

Capitolo Secondo

La partecipazione del privato nei procedimenti di accertamento

1. Premessa

Dopo aver inquadrato a livello storico e sistematico l'origine del diritto al contraddittorio in ambiti diversi dal diritto tributario, di matrice processuale, trattato il successivo riconoscimento nel procedimento amministrativo ed, infine, focalizzato l'attenzione sulla partecipazione – non soltanto difensiva – nel procedimento impositivo, sembra giunto il momento di approfondire, anche da un punto di vista più “pratico”, quest'ultimo argomento. A tal proposito, si prenderanno in considerazione quelle fattispecie, nelle quali opera il contraddittorio, riconducibili alla fase dell'accertamento.

2. Gli anni '70 e '80: dalla dimensione collaborativa della partecipazione del privato all'accertamento alle prime forme di contraddittorio anticipato

Negli anni '70 prende forma la dimensione collaborativa della partecipazione del privato all'accertamento. Come è stato evidenziato da autorevole dottrina, l'unico motivo per il quale il contribuente viene coinvolto nell'accertamento è perché nessuno più di lui conosce notizie utili ad una migliore comprensione delle dinamiche, di sicuro non per consentirgli un esame ed una confutazione in termini difensivi¹⁷⁶.

Quindi, pur rinvenendosi alcune disposizioni che prevedevano la partecipazione del privato, l'assenza di una sanzione nel caso di loro inosservanza spingeva a ritenere che non ci fosse uno specifico riconoscimento del principio all'interno del nostro ordinamento¹⁷⁷.

La potenziale lesione della posizione del contribuente, ben riscontrabile, veniva autorevolmente qualificata come diritto soggettivo “degradato” a interesse legittimo¹⁷⁸, in forza del potere di

¹⁷⁶ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 67 ss.

¹⁷⁷ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 85.

¹⁷⁸ F. TESAURO, *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 75 ss. e, più di recente, dello stesso Autore, *Imposizione e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, 545 ss., il quale richiama la tradizionale impostazione alloriana (sulla quale si vedano: E. ALLORIO, *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 108 ss.; M.C. FREGNI, *I rapporti tra diritto comune e diritto tributario nell'opera di Enrico Allorio*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2016, I, 181 ss.) che riconosce al contribuente la titolarità di un interesse legittimo in ragione della funzione vincolata dell'Amministrazione finanziaria giustificata dalla necessità di tutelare un interesse pubblico. Non si può ricollegare all'attività vincolata un diritto soggettivo se l'unica forma di tutela assicurata al contribuente è l'annullamento dell'atto autoritativo illegittimo. Sul punto L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 348 ss. afferma che è superata la tesi che ricollega l'interesse legittimo all'esercizio di una attività discrezionale.

compressione attribuito all'Amministrazione finanziaria, per il perseguimento di un interesse pubblico ritenuto preminente dal legislatore e pur riconoscendo che i vizi dell'attività istruttoria si ripercuotevano sulla legittimità dell'atto.

Soltanto verso la metà degli anni '80 l'avvento della c.d. fiscalità di massa porta all'introduzione di strumenti che contengono qualche elemento di contraddittorio anticipato. Si fa riferimento, come pure è stato segnalato in dottrina, alla richiesta di chiarimenti obbligatoria a pena di nullità prevista dall'articolo 2 della legge n. 17 del 1985, in tema di accertamento in base a coefficienti presuntivi, prima figura di partecipazione del privato in funzione di contraddittorio con modalità difensive¹⁷⁹.

Dopo l'avvento della legge sul procedimento amministrativo, si risveglia l'interesse per le tematiche relative a un confronto tra Amministrazione finanziaria e contribuente e si prova ad andare oltre la semplice possibilità di fornire chiarimenti utili prevalentemente alla prima.

Tuttavia, rimane prevalente la tesi che vuole attribuire una sorta di "specialità" a un eventuale riconoscimento del contraddittorio anticipato nel procedimento tributario.

Come è stato evidenziato, si continuava a ritenere che non fosse necessario né opportuno individuare o elaborare un principio di carattere generale¹⁸⁰.

Certo è che, in questa fase, vi sono stati diversi tentativi di elaborare modelli di partecipazione difensiva del contribuente all'accertamento: tra questi sicuramente spicca l'accertamento con adesione.

3. L'accertamento con adesione: l'influenza dell'emanazione della legge n. 241 del 1990 sulla volontà di innovare attraverso la definizione consensuale dell'accertamento

L'adesione del contribuente all'accertamento, successivamente definito con maggiore completezza come accertamento con adesione¹⁸¹, contiene alcune disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente in una dimensione nuova.

Attenta dottrina, seppure con i dovuti distinguo¹⁸², enfatizza le dinamiche proposte, invero rispondenti a quella forma di partecipazione qualificata come "difensiva".

¹⁷⁹ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13 ss.

¹⁸⁰ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 86.

¹⁸¹ Sul tema, si vedano: F. BATISTONI FERRARA, *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, agg. II, Milano, 1998, 22 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000; M. VERSIGLIONI, *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001; M. MARTELLA, *La compliance del contribuente nella fattispecie concordataria*, Messina, 2005.

¹⁸² Si fa riferimento ai contributi di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 85 ss. e F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, 30 ss. ove Ragucci riscontra la presenza di regole proprie della partecipazione del contribuente in particolar modo nella parte della disciplina dell'accertamento

Concretamente, per la prima volta si attribuisce al privato un ruolo attivo nella determinazione della giusta imposta e preventivo di possibili esiti non in linea con i principi costituzionali posti a garanzia del predetto obiettivo: primo fra tutti, quello di capacità contributiva.

L'istituto – introdotto con la legge n. 656 del 1994 e organicamente disciplinato con il D. Lgs. n. 218 del 1997 – si inserisce nel nuovo corso, del quale si accennava, susseguente alla legge n. 241 del 1990. Infatti, come è stato sottolineato in dottrina, figure di concordato tributario sono molto risalenti nella storia del diritto tributario¹⁸³.

L'importanza che viene attribuita in questa nuova struttura all'adesione del contribuente è, quindi, il segno di una volontà di innovare attraverso la definizione consensuale dell'accertamento.

Tuttavia, seppure la procedura è stata strutturata in modo tale da dare spazio al dialogo, nelle disposizioni non si ritrova alcuna disciplina che spieghi le modalità da seguire per dare inizio ad un dialogo tra Amministrazione finanziaria e contribuente prima dell'emissione di un atto accertativo¹⁸⁴.

In dottrina è stato evidenziato l'intento precipuamente deflattivo che ne esclude un fondamento esclusivo sul principio del contraddittorio. Invero, la stessa dottrina ritiene non utile la riconduzione dell'istituto – in termini di sovrapposizione – a principi di partecipazione al procedimento in quanto rileva che la sintesi dei diversi interessi pubblici e privati tra loro confliggenti cui fa capo il procedimento non caratterizza il concordato¹⁸⁵. In sostanza, l'accertamento con adesione non può essere evocato – se non in via secondaria – come prototipo della partecipazione del contribuente al procedimento tributario¹⁸⁶.

Si rileva che, sempre più nel corso degli anni, con l'introduzione di ulteriori figure come, ad esempio, l'adesione al processo verbale di constatazione, si è attribuita rilevanza non tanto al momento di confronto delle rispettive posizioni, quanto al sollecitare il contribuente ad aderire più celermente proponendogli soluzioni sempre più convenienti e, quindi, non mirando all'obiettivo tipico della

con adesione concernente i redditi prodotti in forma associata; Tundo, invece, afferma che proprio il contraddittorio si può realizzare nell'accertamento con adesione sia in via preventiva che successiva e che, in generale, nell'accertamento con adesione la pretesa del fisco si realizza in contraddittorio con il contribuente.

¹⁸³ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 87 ove l'Autrice rileva che la prima versione dell'istituto risale al Regio Decreto n. 4021 del 1877, il quale disciplinava l'imposta di ricchezza mobile. In esso si disponeva che l'agente e il contribuente potevano attivare una procedura di confronto e concordare il reddito netto prima della trasmissione della tabella alle Commissioni. Tuttavia, come segnalato dall'Autrice, fin da subito non si registrava una particolare propensione per l'istituto, tanto da dover attendere la legge n. 1 del 5 gennaio 1956, c.d. Legge Tremelloni per un primo riferimento all'istituto come "adesione all'accertamento".

¹⁸⁴ E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, cit., 53 ss.

¹⁸⁵ E. MARELLO, *op. cit.*, 91 ss.

¹⁸⁶ Sul punto, sembra opportuno segnalare anche orientamenti differenti che attribuiscono rilevanza all'adesione del contribuente quale elemento interno alla fattispecie a formazione successiva che caratterizza l'istituto, costituente parte integrante del rapporto con l'Amministrazione finanziaria. Ad esempio, si veda 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 Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, in *Rass. trib.*, 2000, 1782 ss.

partecipazione difensiva, vale a dire l'opportunità di una sua partecipazione attiva alla definizione dell'imposta¹⁸⁷.

Nell'ambito dell'accertamento, allora, sono altri gli istituti relativamente ai quali l'esigenza di un contraddittorio è stata immediatamente sentita. Al fine di un compiuto esame degli stessi, sembra opportuno raggrupparli in base alle differenti modalità di esercizio dei poteri istruttori da parte dell'Amministrazione finanziaria, relativamente alle quali si registra una diversa invasività nei confronti del contribuente e, correlativamente, una diversa intensità dei diritti di difesa.

I controlli c.d. sostanziali hanno, infatti, un grado di invasività maggiore rispetto alla sfera giuridica del contribuente, peraltro graduato in modo differente in relazione alle peculiarità¹⁸⁸: i dati trasmessi da altre Amministrazioni pubbliche, così come i poteri di convocazione, di richiesta e di invio di questionari, hanno un basso grado di probabilità di incidere e comprimere la sfera del singolo; diversa è la conclusione con riguardo agli accessi, ispezioni e verifiche¹⁸⁹. Non è un caso che proprio in queste ultime ipotesi sono previste autorizzazioni volte a garantire il contribuente la cui libertà personale è chiaramente limitata¹⁹⁰.

Dunque, si esamineranno separatamente le dinamiche del contraddittorio rispetto ai poteri esercitati in Ufficio, dalle ipotesi in cui l'Amministrazione finanziaria deve recarsi presso i luoghi del contribuente al fine di arricchire la fase istruttoria.

4. La partecipazione difensiva agli accertamenti caratterizzati dalle verifiche *in loco*

L'articolo 12 della l. n. 212 del 2000, al comma 1, delimita le tutele garantite a *"tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali"*¹⁹¹.

Si riferisce ai poteri esercitati nelle ipotesi individuate sulla base degli articoli 33 del D.P.R. n. 600 del 1973, in materia di imposte sui redditi, e 52 del D.P.R. n. 633 del 1972, in materia di IVA.

Si ritiene che il legislatore abbia voluto garantire attraverso queste disposizioni la tutela del domicilio e della libertà di iniziativa economica, condizionando l'Amministrazione finanziaria all'esercizio di poteri così invasivi soltanto in ipotesi effettivamente complesse, della cui necessità di essere

¹⁸⁷ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 88.

¹⁸⁸ Per un quadro approfondito, si veda R. SCHIAVOLIN, *I poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., XI, Torino, 1995, 193 ss.

¹⁸⁹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 89.

¹⁹⁰ Trattasi dell'ambito all'interno del quale si corre il rischio di lesione – da parte dell'Amministrazione finanziaria – della libertà personale, dell'inviolabilità del domicilio e della segretezza della corrispondenza, diritti della persona tutelati rispettivamente dagli articoli 13, 14 e 15 della Costituzione italiana.

¹⁹¹ Sull'articolo in questione, si vedano: A. VIOTTO, *Art. 12 l. n. 212/2000*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, Padova, 2011, 580 ss.; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 177 ss.

approfondite mediante l'accesso deve essere data prova¹⁹². Allo stesso tempo, all'Amministrazione si fornisce una ulteriore possibilità di acquisire le prove delle eventuali violazioni ascrivibili al contribuente¹⁹³.

Le verifiche vengono disposte per indagare l'attività economica di un soggetto per uno o più periodi d'imposta. Concretamente, dopo avere effettuato l'accesso ai locali, si procede alla ricerca ed alla eventuale acquisizione dei documenti utili e di tutti gli altri elementi e reperti che sono passibili di ispezione ed al riscontro dei fatti rilevanti al fine di giungere alla sintesi delle risultanze, all'interno del processo verbale di constatazione¹⁹⁴.

Ora, rispetto a questa tipologia di indagini, sono sorti problemi riguardanti l'articolo 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente. Il primo problema riguarda l'ambito applicativo della disposizione, la quale sancisce che *"nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"*.

Come è stato evidenziato in dottrina, si introduce, pertanto, il confronto tra contribuente ed Uffici con riguardo agli esiti della verifica imponendo a questi ultimi l'obbligo di valutare quanto argomentato dal contribuente prima di emettere l'atto accertativo¹⁹⁵.

D'altronde il processo verbale di constatazione è atto endoprocedimentale ma è anche atto strumentale avente una propria autonoma rilevanza in quanto idoneo a condizionare l'esercizio della funzione impositiva cui è preordinato.

Se si accetta questa interpretazione, sembra condivisibile ritenere che l'atto accertativo sia invalido per carenza di un elemento essenziale sostanziale, vale a dire la violazione della regola del contraddittorio, derivante dall'impossibilità di esercitare la facoltà di interloquire con la Pubblica Amministrazione.

Come è stato sostenuto in dottrina, l'articolo 12 dello Statuto, al comma 7, lascia quasi intendere che ci sia un obbligo da parte degli Uffici ed un diritto da parte del contribuente al rilascio del processo verbale di constatazione¹⁹⁶. Non diverso è l'orientamento giurisprudenziale di legittimità che,

¹⁹² P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 90.

¹⁹³ Per approfondire, si veda I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. FANTOZZI-A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 648 ss.

¹⁹⁴ Sul processo verbale di constatazione, si vedano: D. STEVANATO, *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 463 ss.; A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Padova, 2012, 451 ss.

¹⁹⁵ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 91.

¹⁹⁶ Si vedano, anche per approfondire, M. PIERRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in A. BODRITO-A. CONTRINO-A. MARCHESELLI, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del*

tuttavia, ne condiziona l'operatività a quanto affermato nel comma 1 dell'articolo 12 dello Statuto e nell'articolo 52, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972, entrambi letteralmente delimitanti questo affermato obbligo di redazione del processo verbale agli accessi, ispezioni e verifiche.

Come è stato sostenuto, interpretando tutte le disposizioni predette in combinato disposto, sembra che si possa concludere che, se non è stato redatto un atto e il contribuente non ne ha ricevuto copia, né quest'ultimo, né l'Amministrazione finanziaria, saranno in grado di individuare il *dies a quo* dal quale far decorrere i sessanta giorni in questione. E, quindi, il termine deve essere concesso lo stesso, anche in mancanza, ma con specifico riguardo alle ipotesi previste dalle disposizioni in tema di accessi, ispezioni e verifiche¹⁹⁷.

Ora, come già si dava conto, senza dubbio nei casi di accessi, ispezioni e verifiche è possibile con maggiore frequenza che si verifichino ipotesi di violazioni di diritti fondamentali del contribuente.

Come anche è indiscutibile che sulla base dei processi verbali di constatazione, è consentito all'Amministrazione finanziaria richiedere misure cautelari, ragion per quale la possibilità di contraddire in merito appare essenziale¹⁹⁸.

Tuttavia, si comprende chiaramente che proprio questa interpretazione limitativa dell'articolo 12, comma 7, ha determinato il dibattito e le problematiche che si affronteranno con riguardo ad accertamenti non derivanti da accessi, ispezioni e verifiche.

L'altro problema generato dalla disposizione di cui all'articolo 12, comma 7, è legato alla natura dello *spatium deliberandi* di 60 giorni individuato all'interno della disposizione. Infatti, come è stato rilevato¹⁹⁹, per lungo tempo ci si è chiesti se quest'ultimo dovesse essere considerato perentorio e, di conseguenza, se l'avviso emanato prima del suo decorso dovesse essere considerato nullo. Quest'ultima conclusione era condivisa dalla dottrina prevalente, ove si afferma che le ragioni di questo orientamento sono *in primis* legate al tenore letterale della norma (in particolare all'inciso "*non può essere emanato*"). Si deve, poi, tenere conto: della *ratio* sottesa alla norma stessa, cioè l'attribuzione al contribuente di una tutela anticipatoria che non avrebbe senso di essere se fosse possibile disattenderla; del rispetto del principio d'imparzialità; della rilevanza comunitaria attribuita al principio; di un'ampia giurisprudenza in questa direzione; di quanto affermato nell'ordinanza 244 del 2009 dalla Corte Costituzionale²⁰⁰.

contribuente, cit., 352 ss. e, della stessa Autrice, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, 115 ss. Si veda anche F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit., 2011, 467 ss.

¹⁹⁷ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 93.

¹⁹⁸ G. INGRAO, *La tutela della riscossione e dei crediti tributari*, Bari, 2012, 79 ss.

¹⁹⁹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 94.

²⁰⁰ Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e buona fede*, in A. BODRITO-A. CONTRINO-A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e*

In giurisprudenza, invece, si era aperto un grande dibattito; difatti, avevano preso forma ben tre orientamenti.

Secondo un primo orientamento, la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dall'articolo 12, comma 7, non ne avrebbe determinato *ipso iure* la nullità, in ragione della natura vincolata dell'atto rispetto al processo verbale di accertamento sul quale si fonda, e in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso. Le cause di nullità degli atti sono individuate in via tassativa e, peraltro, resta garantito al contribuente il diritto di difesa in via amministrativa, come anche giudiziaria²⁰¹.

Un secondo orientamento, del tutto opposto, che affermava, invece, l'illegittimità dell'atto in forza della perentorietà del termine, posto per garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'Amministrazione, prima che questa pervenga all'emissione di un avviso di accertamento. Altrimenti, non avrebbe senso la previsione, contenuta nella norma, della possibilità di emissione di avviso prima del decorso del termine suddetto, "*solo in casi di particolare e motivata urgenza*"²⁰².

Un orientamento "intermedio", riconducibile all'ordinanza della Corte Costituzionale n. 244 del 2009²⁰³ e poi ripreso²⁰⁴, in base al quale la previsione dello *spatium deliberandi* di sessanta giorni – salvo i casi di particolare e motivata urgenza – collega la sanzione di nullità dell'atto alla mancanza, nell'avviso di accertamento, della motivazione in ordine all'eventuale urgenza che ne ha determinato l'adozione.

imparzialità nello Statuto del contribuente, cit., 499 ss. Si veda anche, dello stesso avviso, M. BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.*, 2010, 3969 ss.

Sul punto L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, cit., 13 ss. afferma che certamente l'articolo 12 consente al contribuente di formulare le proprie osservazioni e, forse, impone all'ufficio di valutarle, come potrebbe desumersi dal divieto di emanare l'atto di accertamento prima che sia scaduto il termine per la formulazione, tranne che nei casi di motivata urgenza.

Invece, R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 371 ss. rileva come questa disposizione, così come le altre statutarie, non preveda uno strumento che consenta ad un atto emesso senza il rispetto delle condizioni di garanzia previste di essere dichiarato nullo ed inefficace prima di giungere in sede contenziosa.

²⁰¹ Si vedano: Cass., Sez. trib., 18 luglio 2008, n. 19875, con commento di G. TOMA, *Sul termine minimale di sessanta giorni tra il rilascio del processo verbale di constatazione e l'emissione dell'avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, 73 ss.; Cass., Sez. trib., 18 febbraio 2011, n. 3988; Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2011, n. 21103, con commento di A. RENDA, *L'impossibilità di esercitare il diritto al contraddittorio anticipato non determina l'invalidità dell'atto impositivo*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2011, 1028 ss.; Cass., Sez. trib., 5 ottobre 2012, n. 16992.

²⁰² Si vedano: Cass., Sez. trib., 9 marzo 2011, n. 5652; Cass., Sez. trib., 15 marzo 2011, n. 6088, con commento di G. MARONGIU, *Contribuente più tutelato nell'interazione con il Fisco prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2011, 1724 ss.

²⁰³ Si veda il commento di A. MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, 2915 ss.

²⁰⁴ Cfr. Cass., Sez. trib., 12 maggio 2011, n. 10381, commentata da G. RAGUCCI, *In tema di avviso di accertamento emesso senza il contraddittorio, dopo la consegna di un processo verbale di accesso privo di addebiti*, in *Giur. it.*, 2011, 1934 ss.

Tanto ricostruito, accade che nel luglio del 2013 la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite²⁰⁵, riconosce espressamente l'illegittimità di un avviso di accertamento emanato "prima" che siano decorsi sessanta giorni dalla consegna al contribuente di copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, salvo i casi in cui ricorrano qualificati motivi d'urgenza che legittimino una notifica *ante tempus*.

Ad avviso della dottrina trattasi di un approdo fondamentale in quanto per la prima volta si afferma incontrovertibilmente che il non avere consentito al contribuente di esprimere le proprie ragioni e, quindi, l'aver disatteso un diritto al contraddittorio che – almeno rispetto all'emissione del processo verbale di constatazione – appare indefettibile, fa sì che l'atto emanato in violazione sia invalido²⁰⁶. Oltretutto, sembra davvero significativo aver giustificato l'assunto sulla rilevanza da riconoscere alle norme statutarie, cioè al loro essere gerarchicamente leggi ordinarie ma, anche, "*principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributario*"²⁰⁷.

Ancora, si deve riconoscere il pregio di avere operato in un'ottica sistematica, non riconducendo l'illegittimità dell'atto emanato in violazione dello *spatium deliberandi* soltanto alle disposizioni alle quali tradizionalmente si fa riferimento²⁰⁸, bensì all'esigenza di assicurare al contribuente il rispetto di un diritto al contraddittorio ormai affermato come principio generale di sistema.

Infatti, la Suprema Corte conclude che tale nullità scaturisce ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera.

Tuttavia, non sembra che ci sia stata la volontà di chiarire che il diritto al contraddittorio ha assunto in giurisprudenza (sia in ambito nazionale che comunitario), in dottrina, e nella stessa legislazione, proprio con specifico riferimento alla materia tributaria, un valore sempre più ampio²⁰⁹.

Pertanto, è assunto condiviso l'obbligo dell'osservanza del termine di 60 giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento relativamente alle ipotesi in cui si fa riferimento ad accessi, ispezioni e verifiche presso il contribuente, senza che sia necessario attribuire particolare rilevanza alla denominazione né ai contenuti bensì alla funzione

²⁰⁵ Si fa riferimento a Cass., SS. UU., 29 luglio 2013, n. 18184, con commento di A. RENDA, *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, 3 ss. e di F. TUNDO, *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, 2825 ss.

²⁰⁶ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 95 ss.

²⁰⁷ In forza della loro specifica "clausola rafforzativa" di autoqualificazione come attuative delle norme costituzionali richiamate. Pertanto, esse – in quanto norme immanenti – costituiscono a tutti gli effetti dei criteri guida per orientare l'interprete nell'esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti. Per approfondire, anche per i preziosi riferimenti nelle note, si veda P. ACCORDINO, *op. cit.*, 38 ss.

²⁰⁸ Cioè alle norme in tema di invalidità degli atti contenute nella legge n. 241 del 1990 e considerate applicabili al procedimento tributario. Si vedano, per approfondire, F. PISTOLESI, *La "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 1131 ss. e A. VIOTTO, *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 203 ss., i quali affermano che, in tema di invalidità degli atti impositivi, in assenza di una specifica previsione di legge, si deve fare riferimento alla legge n. 241 del 1990 e successive modifiche.

²⁰⁹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 97.

dell'atto. Al contribuente deve, però, essere fornito un riferimento inequivocabile per poter efficacemente utilizzare lo *spatium deliberandi* concessogli dalle disposizioni statutarie.

5. Il contraddittorio negli accertamenti svolti in Ufficio

Nell'esercizio dei poteri istruttori, l'Amministrazione finanziaria può anche procedere senza accedere in via diretta ai locali in cui il contribuente esercita l'attività. Infatti, può effettuare alcune attività comunemente definite "a tavolino"; trattasi di controlli che, in genere, si basano su elementi probatori già in possesso degli Uffici oppure di immediata acquisizione mediante una semplice richiesta al contribuente di comparire ed esibire documenti e scritture contabili oppure di dati e notizie forniti dallo stesso, così come da soggetti terzi (altre Amministrazioni, enti bancari e creditizi ecc.).

Vi sono ipotesi in cui è la stessa Amministrazione a invitare formalmente il contribuente presso l'Ufficio, anche richiedendo la presentazione di ulteriore documentazione o sottoponendogli dei questionari.

In questi casi l'Amministrazione si limita a trarre esiti probatori confrontando i dati in proprio possesso, ragion per la quale appare evidente che questo tipo di controllo – basato principalmente su elementi documentali – necessita di essere adeguato alla realtà del contribuente e, eventualmente, confutato da quest'ultimo²¹⁰.

Tanto premesso, sembra opportuno focalizzare l'attenzione sul caso degli inviti e delle richieste di esibizione documentale al contribuente.

All'interno dei poteri di cui all'articolo 32 del D.P.R. n. 600/1973, il legislatore ha per l'appunto conferito all'Amministrazione finanziaria la possibilità di invitare i contribuenti a comparire per fornire dati e informazioni, anche mediante la risposta a questionari, e ad esibire atti e documenti.

Si è posto, tuttavia, il problema dell'applicabilità dell'articolo 12, comma 7, dello Statuto.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha ancorato la propria posizione all'argomento letterale, legato non solo alla disposizione predetta ma, anche, all'articolo 12, comma 1, e a tutto l'impianto statutario, in quanto calibrato sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite *in loco*, sostenendo che solamente per queste ultime sorgerebbe la necessità di riequilibrare la posizione del contribuente rispetto all'ipotesi in cui la verifica si svolga a tavolino²¹¹.

In dottrina, invece, sembra prevalente la tesi che, anche al di là della redazione del processo verbale, tende a riconoscere la necessità di assicurare il contraddittorio in seguito agli accertamenti in Ufficio, privilegiando l'attività effettivamente svolta. Si evidenzia, infatti, la necessità di garantire il rispetto

²¹⁰ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 99.

²¹¹ Per approfondire, si veda P. ACCORDINO, *op. cit.*, 103.

di quei principi costituzionali sottesi alle attività di verifica, a prescindere dalla sede fisica in cui la verifica viene effettuata e, anche, dalla metodologia adottata²¹².

La giurisprudenza di legittimità appare accogliere quell'orientamento dottrinario che nell'articolo 12, comma 7, dello Statuto si limita a riconoscere la fonte del diritto alle garanzie procedurali ivi previste, non di certo il fondamento dell'attuazione di un diritto al contraddittorio endoprocedimentale anteriore alla formazione dell'atto impositivo e finalizzato a garantire la partecipazione del contribuente alla formazione del provvedimento tributario, sotto pena di invalidità dell'atto, a prescindere dalla previsione di una norma positiva.

A differenza di quanto affermato dalle Sezioni Unite nella famosa sentenza n. 19667 del 2014, se ne nega l'immanenza nell'ordinamento giacché non derivante direttamente da disposizioni costituzionali e da principi di diritto europeo.

Attenta dottrina sostiene, invece, che il fatto che si sia ormai giunti alla conclusione che il processo verbale, nei controlli *in loco*, deve essere redatto in ogni caso, anche in quello di semplice richiesta di produzione di documenti, non fa altro che testimoniare come ogni tipo di controllo che coinvolge, in qualsiasi modo, il contribuente deve essere documentato giacché comporta un rischio di lesione se non viene attribuita la possibilità di confutare quanto riscontrato²¹³.

Non è, cioè, evidenziabile alcuna maggiore rilevanza dei controlli presso il contribuente rispetto a quelli effettuati presso l'Ufficio.

Con la altrettanto ben nota sentenza n. 24823 del 2015, le Sezioni Unite – del tutto ribaltando quanto affermato dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 19667 del 2014 – confermano il nuovo indirizzo giurisprudenziale “restrittivo” che si era fatto strada, negando l'esistenza di un principio generale²¹⁴.

²¹² Cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, cit., 314; F. TUNDO, *È nullo l'avviso di accertamento non preceduto dalla consegna del processo verbale di constatazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1997 ss.; M. PIERRO, *Omissione del processo verbale di constatazione e invalidità dell'atto impositivo*, in *Giur. it.*, 2014, 956 ss.; M. BEGHIN, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche “a tavolino” e diritto di difesa: avvertenze per l'uso (in attesa delle Sezioni Unite)*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2015, 307 ss. *Contra* R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, cit., 673 ss., secondo la quale, partendo dal titolo dell'articolo 12, dunque “*diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*”, si potrebbe prendere atto del fatto che il termine “verifiche” è utilizzato dal legislatore per indicare un'attività di acquisizione (di elementi materiali e documentali), “*svolta presso il contribuente ed a seguito dell'effettuazione di un accesso*”. Ad avviso della stessa Autrice non è, peraltro, prevista la predisposizione di processi verbali in chiusura delle indagini presso gli Uffici. Sembra dello stesso avviso anche A. E. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, cit., 394 ss., il quale afferma che una eccessiva dilatazione dei confini applicativi del contraddittorio endoprocedimentale fino a ricomprendere nel “processo verbale di chiusura delle operazioni” tutte le possibili tipologie di verbali che concludano le operazioni di accesso, ispezione o verifica nei locali, a prescindere dal loro contenuto e dalla loro denominazione formale, non è plausibile. Sul punto, si veda anche A. COMELLI, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, cit., 230 ss.

²¹³ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 106 ss.

²¹⁴ Per un commento della sentenza, si vedano: A. LOVISOLO, *Sulla c.d. “utilità” del previo contraddittorio endoprocedimentale* e A. RENDA, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*, entrambi in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 719 ss.

A tanto si giunge per deduzione dal dato testuale dell'articolo 12, comma 1, dal momento che una diversa interpretazione si qualificerebbe come *abrogans* di parte qualificante del dato normativo. Inoltre, secondo la Corte l'articolo 12, comma 7, non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale: esso disciplina, viceversa, garanzie che trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, indipendentemente dal fatto che l'operazione abbia comportato o meno constatazione di violazioni fiscali.

Infine, l'approfondimento dell'indagine porta ad escludere che una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria possa essere riferita a norme ordinarie dell'ordinamento nazionale diverse da quella di cui all'articolo 12, comma 7 della l. n. 212 del 2000. Sul punto, le Sezioni Unite riprendono tutte le motivazioni riportate nell'ordinanza di rimessione, in particolare la limitazione derivante dall'esclusione dell'applicabilità delle norme sulla partecipazione al procedimento, fissate dalla legge n. 241 del 1990, al procedimento tributario.

La Corte dà atto del riconoscimento a livello comunitario del principio del contraddittorio – quale esplicazione del diritto di difesa – da un punto di vista normativo²¹⁵, come anche giurisprudenziale²¹⁶. Tuttavia, coglie l'occasione per precisare che la non coincidenza tra disciplina europea e disciplina nazionale sulla regolamentazione dei tributi armonizzati e non armonizzati comporta che – per i primi – operi la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria, la quale comporta, se violata, la nullità del conclusivo atto impositivo. Questo sempre che, in mancanza di violazione dell'obbligo, il procedimento “*avrebbe potuto comportare un risultato diverso*” e che, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, avrebbe avuto una sua ragion d'essere, consentendo davvero al contribuente di difendersi²¹⁷. In ambito interno, invece, l'obbligo del contraddittorio opera solo se è “espressamente” sancito dal diritto nazionale.

Le Sezioni Unite precisano che il superamento della duplicità del regime giuridico dei tributi “armonizzati” e di quelli “non armonizzati”, in tema di contraddittorio endoprocedimentale, non può essere realizzato in via interpretativa.

Le conclusioni raggiunte dai Supremi giudici sono molto criticate in dottrina, nella misura in cui ipotizzano quello che viene considerato una sorta di doppio binario²¹⁸. Argomento, quest'ultimo, insostenibile sia in ordine alla disegualianza derivante dal trattare due diversi contribuenti in modo

²¹⁵ Esso è attualmente codificato nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

²¹⁶ Uno degli ultimi riferimenti è nella recente sentenza *Sabou*.

²¹⁷ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 110.

²¹⁸ Cfr. M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 479 ss.

differente, in base all'essere il tributo in questione armonizzato o meno, ma addirittura lo stesso contribuente in modo diverso in caso di unica verifica fiscale che coinvolga tributi armonizzati e non²¹⁹.

In dottrina si evidenzia anche che questa scelta non è condivisibile anche in relazione a una corretta applicazione del principio di proporzionalità. Difatti, le restrizioni ammissibili in relazione al principio non possono certamente essere legate a valutazioni – in questo caso – settoriali, cioè basate sulla diversa natura del tributo. Si possono, a detta di questa dottrina, accogliere soltanto restrizioni che rispondono a un interesse di carattere generale che, in questa ipotesi, non appare individuato²²⁰. Gli esiti raggiunti dalle Sezioni Unite spingono nel gennaio del 2016 la Commissione tributaria regionale di Firenze a rivolgersi alla Corte Costituzionale sollevando la questione di legittimità dell'articolo 12, comma 7, dello Statuto, in riferimento agli articoli 3, 24, 53, 111 e 117 della Costituzione²²¹.

Le ipotizzabili violazioni di principi costituzionali sembrano concentrarsi sulla affermata vigenza di una sorta di doppio binario tra tributi armonizzati e non, e sul contrasto dell'interpretazione che si attribuisce all'articolo 12, comma 7, con la particolare struttura del processo tributario, che si caratterizza per la sostanziale assenza di una fase istruttoria o di raccolta delle prove da parte di un giudice terzo, o comunque in contraddittorio.

In merito al primo punto, come osservato in dottrina, i giudici toscani hanno ritenuto non manifestamente infondata la questione relativa alla disparità di trattamento che si determina tra l'omissione del contraddittorio, che si realizza in un contesto normativo in cui sia coinvolta l'attuazione del diritto comunitario e l'omissione che, invece, riguarda settori impositivi ascrivibili all'esclusiva competenza della sovranità statale²²².

In merito al secondo punto, si afferma che – nonostante il dettato dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 – è l'Amministrazione finanziaria che si occupa in modo pressoché esclusivo della fase istruttoria²²³. Più nello specifico, la corte toscana rileva che l'attività istruttoria fondamentale è quella di raccolta delle prove – ma, anche, di semplici indizi che, nella maggior parte dei casi, assumono rilevanza in relazione all'esito del processo – che viene effettuata dall'Amministrazione finanziaria.

²¹⁹ Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'idea di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, cit., 21 ss., il quale – per questi motivi – evidenzia l'irrazionalità delle conclusioni della Corte.

²²⁰ Cfr. F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 257 ss.

²²¹ Si fa riferimento a CTR Firenze, ord. 18 gennaio 2016 n. 736.

²²² Cfr. A. LOVISOLO, *Sulla c.d. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, cit., 719 ss.

²²³ Sul punto, anche per approfondire, si veda P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario* (con la collaborazione di G. FRANSONI), Milano, 2005, 169 ss.

I giudici toscani non ritengono opportuno, anche per le caratteristiche del processo tributario, che l'istruttoria in contraddittorio venga trasposta nel contenzioso, ragion per la quale reputano necessario che il contribuente sia presente nella fase amministrativa in cui si forma il materiale probatorio su cui poggerà un giudizio spesso pronunciato dopo una breve discussione orale.

Sul punto, attenta dottrina ha sottolineato come è stata la normativa tributaria degli anni Novanta, nella misura in cui ha determinato che le risultanze probatorie devono essere indicate negli atti accertativi, a richiedere che la fase del contraddittorio venga anticipata dal processo al procedimento²²⁴.

Tuttavia, a distanza di oltre un anno, la Consulta trova un appiglio formale per evitare di prendere posizione²²⁵.

Ora, in dottrina è stato sostenuto che l'interprete non potrebbe sottrarsi al compito di ricostruire – per le ipotesi non specificamente regolate – le modalità di concreto esercizio del diritto scaturente dal principio affermato e delle conseguenze della relativa violazione. Compito che le corti minori e la Sezione tributaria, oltretutto la Consulta quando è stato necessario, *“non sembra abbiano avuto difficoltà a svolgere e che alle Sezioni Unite appare complesso solo in relazione al contraddittorio”*²²⁶.

Giungendo a esiti condivisibili, questa dottrina non ritiene che estendere interpretativamente l'operatività del contraddittorio sia più complesso del *“riempire di contenuti”* concetti come l'affidamento e la buona fede o l'imparzialità, tutti strettamente ricollegati a istituti che, nella maggior parte dei casi, non hanno avuto per lungo tempo o non hanno ancora una previsione espressa nel nostro ordinamento *“ma che, tuttavia, spesso vi trovano accoglimento per lo sforzo ermeneutico dell'interprete che, innanzi ad una richiesta di tutela, cerca di venire incontro a chi la propone”*²²⁷.

A tal proposito occorre rammentare che – come è stato affermato autorevolmente in dottrina – la generalità e l'astrattezza fanno sì che la norma nasca non per regolare fattispecie concrete, quanto per disciplinare, in astratto, fattispecie tipiche che consentono di applicarla *“a qualsiasi situazione concreta che presenta i caratteri dai quali quella tipica risulta costituita”*²²⁸.

²²⁴ G. INGRAO, *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 109 ss.

²²⁵ Il 13 luglio 2017 la Corte ha emesso ben tre ordinanze, decidendo anche con riguardo alle ordinanze di rimessione formulate dalle corti di merito CTP Siracusa del 17 giugno 2016 n. 235 e CTR Campania del 6 maggio 2016 n. 261, su questioni analoghe e con il medesimo intento, omettendo di pronunciarsi sul ruolo del contraddittorio negli accertamenti a tavolino a causa di aspetti procedurali che ne giustificano la manifesta inammissibilità. In tutte le ordinanze, individuate con i nn. 187, 188 e 189, la manifesta inammissibilità viene giustificata da analoghe motivazioni procedurali. Per approfondire, si veda P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 115.

²²⁶ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 110.

²²⁷ P. ACCORDINO, *op. cit.*, nota 52.

²²⁸ Cfr. S. PUGLIATTI, *Istituzioni di diritto civile*, I, II, III, contenute in *Scritti giuridici*, I, 1927-1936, Milano, 2008, 461 ss.

In merito alla vicenda legata alla fattispecie concreta all'attenzione delle Corti, sembra, peraltro, condivisibile il punto di vista di chi non ritiene che il rischio di invasività, nelle ipotesi ivi contemplate, sia condizionato dallo svolgimento delle verifiche presso la sede del contribuente o meno. Difatti, è stato osservato che l'esigenza del contraddittorio è anzi prevalente proprio nel caso delle indagini a tavolino²²⁹.

Nelle verifiche *in loco*, proprio in considerazione della loro stessa natura, il contribuente ha in ogni caso la possibilità e il diritto di interloquire con i funzionari dell'Ufficio, questa può invece del tutto mancare nelle verifiche "a tavolino", nelle quali l'esigenza del contraddittorio preventivo risulta addirittura maggiore e non minore.

Oltretutto, come è stato evidenziato da attenta dottrina, non troppi anni fa la Corte di Cassazione²³⁰, sulla scia di un varco aperto dalla Corte Costituzionale²³¹, ha riconosciuto all'articolo 12, comma 7, dello Statuto una valenza generale nella disciplina delle indagini tributarie, rilevando come il suo ambito di applicazione debba intendersi esteso ad ogni tipo di verbale che precede l'emissione di un avviso di accertamento e non soltanto al processo verbale di constatazione (atto tipico con il quale si chiudono le operazioni di verifica presso il contribuente)²³².

Nella pronuncia in questione, la Corte pone in rilievo l'esistenza di un obbligo di applicazione della disposizione da parte dell'Amministrazione finanziaria, che si concretizza nel necessario rispetto del termine dilatorio di 60 giorni, prima del quale l'avviso di accertamento non può essere emesso, evidenziando come tale termine sia imposto dalla legge per garantire al contribuente la possibilità di interagire con l'Amministrazione.

La rilevanza generale della disposizione e la finalità difensiva delle sue previsioni, così come affermate dalla Corte, sono in grado di configurare una fase di partecipazione difensiva caratterizzata dai seguenti contenuti: obbligo dell'Amministrazione finanziaria di attendere 60 giorni prima dell'emissione dell'atto impositivo o di motivare sulla necessità ed urgenza che impediscono il rispetto di tale termine; diritto del contribuente di difendersi senza subire alcuna preclusione (sia nel caso intervenga, che in quello opposto); obbligo dell'Amministrazione di valutare le difese del contribuente motivando in merito al loro omesso accoglimento.

²²⁹ Cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'idea di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, cit., 21 ss.

²³⁰ Si veda Cass., n. 6088 del 2011.

²³¹ Si veda Corte Cost., ord. n. 244 del 2009, la quale – in relazione alla medesima disposizione – aveva ammesso la necessità di una motivazione in merito alla necessità ed urgenza, lasciando intendere che, attraverso il richiamo ai principi generali del procedimento e dell'azione amministrativa, il mancato rispetto delle disposizioni dell'articolo 12, comma 7, poteva tradursi nella nullità dell'atto impugnato.

²³² R. MICELI, *Il contraddittorio nelle indagini tributarie*, in Treccani, *Il libro dell'anno del diritto 2012*, Roma, 573.

Accade allora che, come avvenuto nella pronuncia, è annullato l'avviso di accertamento emesso prima di 60 giorni dal rilascio del verbale.

La sentenza in questione, per la chiara affermazione del principio del contraddittorio, sembrava l'inizio di una nuova fase storica per la disciplina dell'istruttoria tributaria²³³.

6. Il contraddittorio nelle indagini bancarie e finanziarie

Per accertare i redditi del contribuente, tra i mezzi istruttori a disposizione dell'Amministrazione finanziaria vi sono quelli acquisitivi di informazioni presso le banche, le società assicuratrici, le Poste e altri intermediari.

Come è stato sottolineato in dottrina²³⁴, trattandosi di controlli che non si limitano a prendere in esame le operazioni di conto corrente ma anche la documentazione relativa ad attività connesse, sembra più corretto parlare di controlli bancari e finanziari.

Tanto premesso, la più ampia possibilità di accedere a queste informazioni deriva dalla progressiva abolizione del segreto bancario, riconducibile ad una serie di provvedimenti legislativi che hanno cercato di creare l'opportuno bilanciamento tra l'esigenza di riservatezza nei rapporti tra istituti di credito e clienti e il rischio di favorire l'evasione²³⁵.

In tempi più recenti, questi strumenti accertativi sono stati ulteriormente arricchiti²³⁶. Essi, peraltro, necessitano di autorizzazione quando viene concretamente effettuato il controllo. La richiesta di indagini deve, inoltre, essere notificata al responsabile della struttura e immediatamente comunicata da quest'ultimo al soggetto interessato, al fine di consentirgli di predisporre le opportune difese.

In caso di mancata trasmissione dei dati richiesti, è anche possibile ottenere l'autorizzazione all'accesso di funzionari presso gli enti interessati.

Il tema del contraddittorio emerge, pertanto, primariamente e in termini generali, relativamente agli elementi che possono essere acquisiti da subito nelle indagini predette, dai quali si ritiene possano essere tratte informazioni di vario genere utili a concretizzarsi in esiti che potrebbero dare adito a potenziali atti impositivi. Come è stato evidenziato in dottrina, una corretta elaborazione di tali dati

²³³ R. MICELI, *Il contraddittorio nelle indagini tributarie*, cit., 574.

²³⁴ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 135.

²³⁵ Sul tema, anche per i dovuti approfondimenti, si vedano: R. SCHIAVOLIN, *Segreto bancario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., XIII, Torino, 1996, 355 ss.; V. FICARI, *Utilizzazione e trasmissione dei dati bancari, segreto bancario e accertamento tributario: dalla legge 197/1991 antiriciclaggio alla 413/1991*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 851 ss.; M.V. SERRANÒ, *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003.

²³⁶ Per approfondire, si veda P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 136, in particolare le note 115 e 116.

consente, infatti, di ricostruire, ad esempio, i reali rapporti economici esistenti fra i diversi soggetti o l'effettiva natura di talune operazioni²³⁷.

Ma è rispetto agli articoli 32, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51, comma 1, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972 che le indagini diventano più invasive e problematiche per il contribuente. Difatti, le disposizioni in questione prevedono che i dati e gli elementi attinenti ai rapporti e alle operazioni bancarie sono posti alla base delle rettifiche e degli accertamenti se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto a imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine²³⁸.

Trattasi di norme che presentano caratteristiche talmente generiche da sollevare il dubbio di illegittimità costituzionale, soprattutto perché, spesso, fornire la prova comporta notevoli difficoltà²³⁹. Dunque, in questo ambito, l'esigenza di un contraddittorio è particolarmente sentita²⁴⁰; tuttavia, il riconoscimento di un suo obbligo è stato reso complicato dall'utilizzo, nelle disposizioni contenute negli articoli 32 e 51, cc. 1 nn. 2) poc'anzi citati, di espressioni che fanno pensare ad una possibilità, o meglio ad una semplice opzione degli Uffici di invitare il contribuente a confrontarsi sui dati²⁴¹.

Dal canto suo, la dottrina è prevalentemente concorde nell'affermare che, seppure nessuna previsione normativa che prevede l'applicazione del contraddittorio sia stata disposta, è il quadro legislativo e giurisprudenziale, in un'ottica sistematica aperta anche degli esiti comunitari, ad imporlo²⁴².

²³⁷ Cfr. G. FRANSONI, *"Indagini finanziarie", diritto alla riservatezza e garanzie "procedimentali"*, in *Corr. trib.*, 2009, 3587 ss., anche per i dovuti approfondimenti.

²³⁸ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 137.

²³⁹ Sul tema, collegato anche a quello delle presunzioni, si vedano: G. TINELLI, *Presunzioni (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, 1991, 1 ss.; F. AMATUCCI, *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1019 ss., ove l'Autore ritiene che vi si possa riconoscere la natura di presunzione legale relativa; R. CORDEIRO GUERRA, *Questioni aperte in tema di accertamenti basati su dati estrapolati da conti correnti bancari*, in *Rass. trib.*, 1998, 560 ss.; A. MARCHESELLI, *Indagini bancarie e accertamento tributario: il sottile confine tra uno strumento efficace e un mezzo di tortura*, in *Relazione al Convegno Associazione Magistrati tributari*, Modena 2012, ove l'Autore, invece, esclude che si possa accogliere una presunzione legale così generica che, in quanto "in bianco", sarebbe costituzionalmente illegittima. Si tratterebbe, piuttosto, di una "autorizzazione", rivolta agli Uffici, e di una "minaccia", rivolta ai contribuenti, circa il fatto che dai dati bancari possono trarsi presunzioni semplici, argomentate secondo prudente apprezzamento, e che queste possono fondare l'accertamento.

²⁴⁰ Per approfondire, si veda R. MICELI, *Il quadro della Suprema Corte in tema di indagini finanziarie. Nessuna apertura ma un richiamo ai valori generali del processo*, in *iltributario.it*, 29 settembre 2020, ove l'Autrice segnala che le indagini finanziarie mantengono un assetto poco garantista e ancora disallineato dai valori generali della collaborazione e della trasparenza. Sulla tematica, della stessa Autrice, si veda anche *Autorizzazione alle indagini bancarie: negata ogni tutela al contribuente*, in *GT*, n. 8-9 del 2015, 698 ss.

²⁴¹ Di questo avviso, si vedano: S. FIORENTINO, *La Corte di Cassazione e gli "accertamenti bancari": questioni "vecchie e nuove" tra retroattività, obbligo di preventivo contraddittorio e valenza "probatoria" delle movimentazioni bancarie alla stregua di una interessante pronuncia della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 330 ss.; A. BENAZZI, *L'utilizzo dei dati bancari nel contraddittorio tra Fisco e contribuente*, in *Corr. trib.*, 2002, 1401 ss.

²⁴² Cfr. F. AMATUCCI, *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile*, cit., 1019 ss.; S. MULEO, *Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti-crisi*, in *Corr. trib.*, 2009, 1080 ss.; M.V. SERRANÒ, *Tra incostituzionalità dei prelevamenti bancari equiparati ai compensi e irragionevole esclusione del contraddittorio*, in *Boll. trib.*, 2016, 173 ss.; E. ARTUSO, *Presunzioni legali relative a retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 394 ss.

Di recente, ma precedentemente alla sentenza n. 24823 delle Sezioni Unite, la giurisprudenza sembrava accogliere, quantomeno in termini generali e riconducibili a elaborazioni di matrice prevalentemente comunitaria²⁴³, questa esigenza reputando essenziale la possibilità per il contribuente di dimostrare – in contraddittorio con gli Uffici – che la presunzione non è applicabile²⁴⁴. Nella sentenza n. 24823 sono gli stessi Supremi giudici a fare cenno ad un loro precedente in tema di indagini finanziarie²⁴⁵ qualificandolo, tuttavia, come dissonante in quanto era stato riconosciuto il diritto al contraddittorio relativamente a dati desunti da un accesso presso un istituto di credito, ritenendovi applicabile l'articolo 12, comma 7, dello Statuto.

La Corte Costituzionale, con la sentenza n. 228 del 2014, ha dichiarato l'illegittimità costituzionale – per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione e limitatamente alle parole “o compensi” – dell'articolo 32, comma 1, n. 2), secondo periodo, del D.P.R. n. 600 del 1973, secondo il quale sono posti come ricavi o compensi, a base delle rettifiche e accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei rapporti e operazioni bancarie.

Così, si è proceduto ad una novella dell'articolo in cui la parola “compensi” è stata soppressa.

Invero, da tempo in dottrina si evidenziava che la disposizione creava una doppia presunzione che configurava una prova del contrario così complicata da spingere ad interrogarsi se fosse, ancora, possibile qualificarla come presunzione legale *iuris tantum* o se, in realtà, non si fosse sconfinati nella presunzione legale assoluta²⁴⁶. Essa era, infatti, talmente generale e astratta nel collegare il fatto noto a quello ignoto, che non si poteva che dubitare della natura riconosciuta fino a quella fase. E ciò, soprattutto a seguito della mancata previsione di un contraddittorio obbligatorio, con riguardo a tali dati bancari²⁴⁷.

Invece, R. CORDEIRO GUERRA, *Questioni aperte in tema di accertamenti basati su dati estrapolati da conti correnti bancari*, cit., 562 ss., ritiene che non essendovi un obbligo – in quanto il legislatore ove lo avesse ritenuto rilevante lo avrebbe previsto – l'atto impositivo non potrà essere considerato invalido in mancanza del confronto ma le presunzioni non potranno che essere considerate alla stregua di semplici indizi.

²⁴³ Si pensi agli specifici riferimenti tratti dalla giurisprudenza comunitaria, sulla quale si focalizzerà maggiormente l'attenzione nel Capitolo Terzo, secondo cui “il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualevolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo” (Cfr. Corte di Giustizia, causa C-349/07, sentenza 18 dicembre 2008, *Sopropé* e, più di recente, Corte di Giustizia, causa C-276/12, sentenza 22 ottobre 2013, *Sabou*).

²⁴⁴ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 139.

²⁴⁵ Cfr. Cass., Sez. trib., 5 febbraio 2014, n. 2594.

²⁴⁶ Sul punto, anche per approfondire, si vedano: G. FRANSONI, *La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 467 ss.; A. MARCHESELLI, *Presunzioni bancarie e accertamento dei professionisti: un “pasticciaccio brutto” tra illegittimità costituzionale e illecito comunitario dello Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, 775 ss.

²⁴⁷ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 141.

Tuttavia, la Corte ha ritenuto di eliminare la presunzione soltanto per i lavoratori autonomi, in ragione della preponderanza del lavoro proprio rispetto alla struttura organizzativa che non consente di giustificarla. Tale soluzione, come affermato in dottrina, sembra incongruente e ingiusta in quanto per gli imprenditori si corre il rischio che la presunzione predetta – così come è stata configurata – oltrepassi il limite dello *iuris tantum*, sconfinando, se non in una presunzione assoluta, certamente nella c.d. *probatio diabolica*. Per queste ragioni è stato, allora, sostenuto che, nel meccanismo presuntivo delineato dalle disposizioni esaminate, se non si vuole procedere a eliminare l'intero inciso contenente le presunzioni, s'impone una corretta riformulazione delle stesse, prevedendo in modo espresso il contraddittorio "obbligatorio" tra Amministrazione finanziaria e contribuente²⁴⁸.

Esse appaiono avere una sorta di carattere sanzionatorio che prescinde dalla effettiva espressione di una capacità contributiva del contribuente interessato. In dottrina, sul punto, è stato autorevolmente rilevato che, soprattutto con riguardo alla presunzione sui prelevamenti, il fatto di non poter specificamente individuare il soggetto che ha effettivamente conseguito il ricavo a causa della reticenza del contribuente stesso, comporta che le somme vengano recuperate a tassazione in capo a quest'ultimo²⁴⁹.

Il confronto diventa, quindi, imprescindibile per assicurare una valutazione critica delle risultanze delle indagini bancarie con la conseguente possibilità di evitare l'emissione di avvisi che, in caso contrario, andrebbero ad alimentare il già ampio contenzioso²⁵⁰.

7. Il contraddittorio nell'accertamento antielusivo o antiabuso

L'articolo 37 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 attribuiva all'Amministrazione finanziaria il potere di disconoscere i vantaggi tributari conseguiti dal contribuente mediante atti, fatti e negozi, anche collegati tra loro, che risultassero – contemporaneamente – privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti dall'ordinamento tributario e finalizzati all'ottenimento di riduzioni o rimborsi di imposta, altrimenti indebiti²⁵¹.

²⁴⁸ P. ACCORDINO, *op. cit.*

²⁴⁹ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, cit., 241 ss.

²⁵⁰ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 142.

²⁵¹ Sulla tematica, si vedano: R. LUPI, *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. trib.*, 1997, 1100 ss.; P. RUSSO, *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 68 ss.

La norma era stata prevista con lo specifico intento di contrastare l'elusione, andando a colpire un numero chiuso di operazioni e, quindi, qualificandosi – almeno inizialmente – come norma generale a fattispecie predeterminate²⁵².

I commi 4 e 5 dell'articolo in questione prevedevano uno specifico *iter* procedimentale, a garanzia del diritto di difesa del contribuente, al quale l'Amministrazione finanziaria doveva attenersi, in caso di emissione di un avviso di accertamento antielusivo.

Più nello specifico, il comma 4 dell'articolo 37 *bis* stabiliva che *“l'avviso di accertamento è emanato a pena di nullità, previa richiesta al contribuente, anche per lettera raccomandata, di chiarimenti da inviare per iscritto entro 60 giorni dalla data di ricezione della richiesta nella quale devono essere indicati i motivi per cui si reputano applicabili i commi 1 e 2”*.

Tale disposizione introduceva, quindi, in questa ipotesi specifica, il principio del contraddittorio anticipato obbligatorio, a pena di nullità espressa, fra contribuente e Amministrazione finanziaria.

Prima dell'emissione dell'atto, il contribuente doveva essere invitato a dimostrare le valide ragioni economiche per le quali l'operazione – considerata elusiva dall'Amministrazione finanziaria – era stata realizzata, attraverso la comunicazione di informazioni, dati, documenti e altri elementi utili alla stessa Amministrazione per una ricostruzione dei fatti più conforme alla realtà.

Come pure è stato sostenuto in dottrina, questo genere di partecipazione è sicuramente qualificabile come “difensiva”. Stando a quanto espressamente previsto dalla norma, se la richiesta di chiarimenti non veniva formulata o l'Amministrazione finanziaria emetteva l'avviso di accertamento prima della scadenza del termine dei 60 giorni, l'atto impositivo doveva essere considerato nullo. Pertanto, veniva prevista la sanzione espressa e, soprattutto, si inseriva nella norma la sanzione più grave, cioè la nullità, *“proprio a sottolineare la rilevanza che si riconosceva al contraddittorio in questo ambito”*²⁵³. Sempre a pena di nullità – secondo quanto previsto dal comma 5 – l'avviso di accertamento doveva essere specificamente motivato, tenendo conto delle giustificazioni fornite dal contribuente.

Si trattava di una ipotesi di contraddittorio “rafforzato”, che impegnava gli Uffici a evidenziare, in modo preciso, l'*iter* argomentativo che li aveva portati a ritenere non suscettibili di accoglimento le contestazioni opposte dal contribuente²⁵⁴.

²⁵² Per i dovuti approfondimenti, si vedano: S. CIPOLLINA, *Elusione fiscale*, in *Dig. disc. priv., Sez. comm.*, V, Torino, 1990, 220 ss.; P. PISTONE, *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995; A. CONTRINO, *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996; S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996; S. LA ROSA, *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 931 ss.; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013.

²⁵³ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 144.

²⁵⁴ Si veda, anche per approfondire, L.R. CORRADO, *Elusione e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto impositivo è illegittimo qualora non indichi le giustificazioni fornite dal contribuente in risposta alla richiesta di chiarimenti*, in *Riv.*

Nel contesto che si è tentato, seppur brevemente, di ricostruire, si inserisce la tematica dell'abuso del diritto. Premesso che non è questa la sede per trattare approfonditamente l'argomento, ai fini dell'indagine sembra utile rammentare anzitutto che il concetto di "abuso del diritto" si deve all'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia; poi, il punto di riferimento per una compiuta definizione dello stesso – con riguardo ai tributi armonizzati – in ambito comunitario, è riconducibile al c.d. *Halifax Day*, occasione durante la quale sono state emanate tre sentenze in materia di IVA; ancora, ai sensi dell'articolo 113 del TFUE, l'armonizzazione dei tributi trova un esplicito riconoscimento con riguardo alle imposte indirette, mentre eguale riferimento non si riscontra nel Trattato con riferimento a quelle dirette²⁵⁵.

In base al divieto di abuso del diritto, non sono lecite tutte quelle fattispecie che – anche se formalmente rispettose del diritto interno o comunitario – sono attuate principalmente per ottenere risultati diversi e contrastanti con la *ratio* delle norme che le disciplinano. Gli elementi costitutivi dell'abuso sono, quindi, individuati nel perseguimento di vantaggi non voluti dal legislatore fiscale e nel fatto che il contribuente agisce con il precipuo scopo di ottenere proprio tali vantaggi, non trovando giustificazione in altre ragioni economiche extrafiscali.

Tanto detto fin qui, le Sezioni Unite nel 2008 si sono pronunziate sulla tematica²⁵⁶, riconducendo l'abuso del diritto, in tema di imposta non armonizzata, non alla giurisprudenza comunitaria, bensì ai principi costituzionali interni, in particolare all'articolo 53 della Costituzione²⁵⁷.

Il complicato inquadramento dell'istituto ha, poi, reso necessaria una sistemazione organica che ne delimitasse i confini rispetto all'elusione, in senso proprio, con particolare riguardo alle tematiche di carattere procedimentale²⁵⁸. Infatti, precedentemente all'introduzione della nuova disciplina

dir. trib., 2009, II, 574 ss., la quale evidenzia l'importanza della ricostruzione del ragionamento seguito, che consentirà al contribuente di attuare pienamente il proprio diritto di difesa.

²⁵⁵ Per i dovuti approfondimenti sul tema, si vedano: M. BEGHIN, *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, 23 ss.; P. PIANTAVIGNA, *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, 95 ss.; M. POGGIOLI, *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, 124 ss.; A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 465 ss.; P. BORIA, *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, VI, 665 ss.

²⁵⁶ Si fa riferimento a Cass., SS.UU., 2 dicembre 2008, nn. 30055, 30056 e 30057. Per un commento delle sentenze si vedano: G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss.; A. LOVISOLO, *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2009, 229 ss.

²⁵⁷ Per approfondire, si veda P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 145, in particolare la nota 141, contenente anche ulteriori riferimenti.

²⁵⁸ Sul punto, si veda F. GALLO, *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, 947 ss.

dell'abuso, sono sorti problemi di coordinamento tra il principio dell'abuso e la disciplina già vigente in tema di elusione.

In una prima fase, si era in prevalenza ritenuto che la disciplina di cui all'articolo 37 *bis* fosse applicabile anche alle fattispecie abusive non tipizzate dal legislatore²⁵⁹. Tuttavia, di recente, l'orientamento era stato messo in discussione dalla giurisprudenza di legittimità.

La disposizione di cui all'articolo 37 *bis* era stata considerata distonica con il diritto vivente, tenendo conto dei precedenti giurisprudenziali che hanno consolidato l'esistenza di un principio generale fondato sull'articolo 53 della Costituzione, il quale vieta di conseguire indebiti vantaggi fiscali abusando del diritto, e creatrice di irragionevoli disparità di trattamento laddove sanziona la nullità dell'avviso di accertamento antielusivo non preceduto dalla richiesta di chiarimenti²⁶⁰.

La Corte Costituzionale interviene con la ben nota sentenza n. 132 del 2015, cercando, peraltro, di dare concretezza al principio del contraddittorio nell'ordinamento tributario, a tal fine anche richiamando i più importanti esiti comunitari²⁶¹.

Nello specifico, dapprima rammenta che l'articolo 37 *bis* del D.P.R. n. 600/1973 è una norma speciale, della quale il legislatore si è servito per applicare la clausola generale antielusiva nell'ambito delle imposte sui redditi, per poi affermare che il principio generale antielusivo – con riguardo alle fattispecie non riconducibili all'articolo predetto – non impedisce che debba essere instaurato il previo contraddittorio fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, né esclude che il vizio del contraddittorio conseguente alla violazione del termine produca la nullità dell'atto impositivo.

Come è stato evidenziato in dottrina, la Consulta riafferma il proprio ruolo di giudice delle leggi e di portatrice del diritto vivente affermando l'esistenza di un principio generale antielusivo valido a prescindere dalle tipizzazioni normative e sancendo la vigenza di un principio del contraddittorio

²⁵⁹ Per approfondire, si veda P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 146, in particolare la nota 143.

²⁶⁰ Si veda Cass., Sez. trib., ord. 5 novembre 2013, n. 24739 con commento di G. FRANSONI, *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, 45 ss.

Accadeva che la Corte di Cassazione sollevava d'ufficio, innanzi alla Consulta, la questione di legittimità costituzionale dell'articolo 37 *bis*, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, per contrasto con gli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Per approfondire, si veda anche P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 147.

²⁶¹ Si veda Corte Cost., 7 luglio 2015, n. 132, con commento di: G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1217 ss.; F. TUNDO, *La Corte Costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015, 2670 ss.

In dottrina (M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *G.T. Riv. giur. trib.*, 2015, 745 ss.) è stato osservato che prevedere il contraddittorio procedimentale in una normativa interna, relativamente a fattispecie a rischio di abuso, è un aspetto preso in considerazione anche dalla Corte di Giustizia e risolto positivamente (sul punto, si veda quanto affermato nella sentenza 12 febbraio 2015, causa C-662/13, alla quale l'Autore fa riferimento).

endoprocedimentale immanente e operante anche in mancanza di una espressa previsione normativa²⁶².

Tanto detto finora, si comprende meglio perché nella legge delega fiscale n. 23 del 2014 viene inserito l'articolo 5, lett. f), in cui si precisa che la disciplina dell'abuso del diritto e dell'elusione fiscale deve contemplare “*specifiche regole procedimentali che garantiscano un efficace contraddittorio*” e che “*salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*”. Ebbene, tali principi e criteri direttivi hanno trovato una concretizzazione nel D.Lgs. 15 agosto 2015, n. 128 che ha provveduto ad abrogare l'articolo 37 *bis* e a introdurre l'articolo 10 *bis* dello Statuto dei diritti del contribuente, rimandando alla nuova disposizione tutte le fattispecie riferibili alla precedente norma, in quanto compatibili.

Vengono, in tal modo, unificati i due concetti di elusione e abuso del diritto nell'unico principio di divieto di abuso del diritto²⁶³.

Per quanto qui rileva, inerentemente agli aspetti procedimentali, i commi 6, 7 e 8 dell'articolo 10 *bis* prevedono che, prima della notifica dell'atto di accertamento ed entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo, l'Amministrazione finanziaria deve notificare al contribuente 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.

Tale notifica preliminare è fissata a pena di nullità del successivo atto impositivo.

Inoltre, l'atto impositivo deve essere specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente.

Come sostenuto in dottrina, viene, pertanto, riproposto il contraddittorio “rafforzato” che aveva caratterizzato gli accertamenti antielusivi²⁶⁴.

Sembrerebbe anche che, per una parte della dottrina, la nuova disposizione abbia assunto una funzione simile a quella che, in una prima fase, era stata riconosciuta all'articolo 12, comma 7. Difatti, è stato definito “ideale” il modello delineato dal legislatore, in quanto ricomprendente tutte le fasi che sarebbe necessario prevedere relativamente ad un principio dalla valenza generale²⁶⁵.

²⁶² P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 150.

²⁶³ Per approfondire, si vedano: A. CONTRINO, *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, cit., 465 ss.; G. INGRAO, *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1433 ss.

²⁶⁴ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 153.

²⁶⁵ Sul punto, si veda G. CORASANITI, *Le garanzie procedimentali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1838 ss., il quale evidenzia che sembra limitativo consentire l'operatività di norme siffatte soltanto alle fattispecie elusivo-abusive e che, quantomeno, dovrebbe essere assicurata la stessa garanzia agli accertamenti derivanti da indagini bancarie.

8. Il quadro normativo attuale: la mancanza di una previsione generale di contraddittorio preventivo rispetto agli atti impositivi.

Le conclusioni che la Corte Costituzionale aveva maturato – da leggere in connessione con quanto sostenuto dalle Sezioni Unite della Suprema Corte di Cassazione nella sentenza n. 19667/2014 – prendendo spunto dall’esigenza di chiarire, rispetto al contraddittorio, la vicenda sull’elusione e l’abuso, sembravano costituire un tassello importante, se non decisivo, per l’affermazione di un confronto più paritario tra contribuente ed Uffici.

A detta di autorevole dottrina, la quale auspicava una convergenza sulla generalizzazione del contraddittorio di tutte le diverse massime espressioni ordinamentali, il “diritto vivente” risultava arricchito da quanto affermato dalla Consulta. Ad una nuova e diversa concezione dei doveri e dei diritti della parte pubblica e di quella privata – così come prefigurata dalla Corte – si guardava con convinzione²⁶⁶.

La Consulta era stata in grado di trascendere la fattispecie concreta sottoposta alla sua attenzione per delineare un assunto di carattere generale che, come è stato sostenuto, poteva costituire il punto di riferimento per “riempire di contenuti” un eventuale intervento legislativo²⁶⁷.

Tuttavia, soprattutto a partire dall’emissione, da parte delle Sezioni Unite, della sentenza n. 24823 del 2015, i risvolti più recenti dell’attività ermeneutica della giurisprudenza di legittimità hanno finito per attribuire preponderanza alla tesi “svalutativa” del diritto al contraddittorio all’interno del sistema tributario italiano.

Di recente²⁶⁸, in tema di contraddittorio procedimentale è stata chiamata a pronunciarsi anche la medesima Corte costituzionale²⁶⁹, la quale però si è limitata a “non decidere”, dichiarando la questione sollevata come manifestamente inammissibile²⁷⁰.

²⁶⁶ Si vedano, anche per approfondire, M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, cit., 745 ss.; G. MARONGIU, *Una stella cometa a guida dell’abuso da “diritto vivente”*, in *Rass. trib.*, 2015, 1213 ss.

²⁶⁷ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 198.

²⁶⁸ La Commissione tributaria provinciale di Siracusa, Sez. V, con ordinanza n. 170 del 26 marzo 2018 aveva posto ancora una volta all’attenzione della Consulta l’esigenza di tutela – per mezzo del contraddittorio endoprocedimentale – del contribuente nei confronti dell’Amministrazione finanziaria.

²⁶⁹ Autorevole dottrina auspicava che la Corte Costituzionale finalmente provvedesse, con una sentenza di tipo additivo, a rimediare al vuoto di tutela lasciato dal legislatore. Si veda E. DE MITA, *Contraddittorio da potenziare*, in *Il Sole – 24 Ore*, 15 gennaio 2019.

²⁷⁰ Sul punto, si veda G. FRANSONI, *La legittimità costituzionale della mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo e necessario fra presente e futuro. Commento a Corte cost., ord. 31 gennaio 2020, n. 8*, in *fransoni.it*

Come se non bastasse, il legislatore ha introdotto una disciplina che, tradendo le aspettative, appare riduttiva, anziché rafforzativa, della tutela del contribuente nella fase precedente all’emanazione dell’atto autoritativo dell’Amministrazione finanziaria²⁷¹.

Ultimamente, con sentenza n. 47 del 21 marzo 2023, seppure dichiarando inammissibile la questione di legittimità costituzionale sollevata dalla Commissione tributaria regionale per la Toscana, la Corte costituzionale – come già si anticipava, per l’importanza, nella Introduzione – ha invitato il legislatore a disciplinare più compiutamente il contraddittorio endoprocedimentale.

La Corte ha ritenuto opportuno premettere una breve ricostruzione del quadro normativo di riferimento, rilevando da subito che, nel vigente sistema tributario, difetta una disciplina positiva che generalizzi, in capo all’amministrazione finanziaria, l’obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente, al di fuori delle fattispecie normative in cui ciò è espressamente previsto. Al tempo stesso, ha evidenziato che si è assistito a progressive e ripetute aperture del legislatore, che hanno reso obbligatorio, in un sempre più consistente numero di ipotesi, il contraddittorio endoprocedimentale.

Di grande rilevanza è il passaggio in cui la Consulta afferma che *“la mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo con il contribuente, fin qui limitato a specifiche e ben tipizzate fattispecie, risulta ormai distonica rispetto all’evoluzione del sistema tributario, avvenuta sia a livello normativo che giurisprudenziale”*.

Tuttavia, la Corte ha anche sottolineato che dalla pluralità dei moduli procedurali legislativamente previsti e dal loro ambito applicativo, emerge con evidenza la varietà e la frammentarietà delle norme che disciplinano l’istituto e la difficoltà di assumere una di esse a modello generale, come suggerito dal giudice *a quo*.

Secondo la ricostruzione offerta dalla Corte, il principio enunciato dall’articolo 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente – la partecipazione procedimentale del contribuente – ancorché esprima una esigenza di carattere costituzionale, non può essere esteso in via generale tramite una sentenza della medesima Corte. Inoltre, la soluzione proposta dal rimettente potrebbe creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un’unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti, anche “a tavolino”.

In conclusione, la Consulta ha affermato che, di fronte alla molteplicità di strutture e di forme che il contraddittorio endoprocedimentale ha assunto e può assumere in ambito tributario, spetta al legislatore il compito di adeguare il diritto vigente, scegliendo tra diverse possibili opzioni che

²⁷¹ Per approfondire, si veda A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative “pro fisco”*, in *Dir. e proc. trib.*, n. 2/2020, 211 ss.

tengano conto e bilancino i differenti interessi in gioco, in particolare assegnando adeguato rilievo al contraddittorio con i contribuenti.

Tenuto conto della pluralità di soluzioni possibili in ordine all'individuazione dei meccanismi con cui assicurare la formazione partecipata dell'atto impositivo, che ne modulino ampiezza, tempi e forme in relazione alle specifiche peculiarità dei vari procedimenti impositivi, la Corte costituzionale ritiene necessario un tempestivo intervento normativo che colmi la lacuna evidenziata.

Quindi, provando ora a tirare le somme, nonostante l'esigenza sempre più sentita della previsione "generale" di una fase di partecipazione difensiva, anche e soprattutto alla luce delle istanze europee²⁷² e in virtù della inclusione del principio del contraddittorio tra i principi generali del procedimento amministrativo in ambito comunitario²⁷³, ancora oggi ci si imbatte in un quadro normativo che è in ogni caso quello di previsioni episodiche²⁷⁴ e apparentemente non estensibili in via interpretativa.

I diversi istituti in cui si articola la partecipazione del privato all'accertamento del tributo risentono, in diverso modo, delle esigenze contingenti che ne hanno ispirato l'introduzione, nonché della tradizionale concezione autoritativa basata sulla indisponibilità della posizione soggettiva dell'ente impositore. Pertanto, come è stato autorevolmente evidenziato in dottrina, essi formano un sistema disorganico, che ha origini diverse nel tempo e rispetto al quale *"un'ottica unitaria e moderna, basata sulla rilevanza giuridica delle situazioni soggettive coinvolte, stenta ancora a farsi avanti"*²⁷⁵.

²⁷² Sul punto, si veda A. MARCHESELLI, *L'indefettibilità del contraddittorio tra i principi interni e comunitari*, in *Corr. trib.*, 2010, 1776.

²⁷³ Sulla tematica, per i dovuti approfondimenti, si veda M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, ove gli Autori verificano se le tutele e le garanzie riconosciute al contribuente dall'ordinamento tributario italiano possano essere potenziate dal diritto ad una buona amministrazione di matrice europea.

²⁷⁴ Si veda A. FANTOZZI, *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137.

²⁷⁵ A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, Torino, 2012, 544.

La partecipazione del privato nelle altre sequenze procedimentali

1. Premessa

A questo punto dell'indagine, dopo aver delineato la tematica del contraddittorio preventivo nelle fasi accertative, sembra opportuno focalizzare l'attenzione sulla rilevanza del contraddittorio nelle "altre" sequenze procedimentali²⁷⁶, con particolare riferimento ai controlli formali, ai rimborsi e ai procedimenti di irrogazione delle sanzioni.

La scelta di separare il procedimento di accertamento dalle altre sequenze procedimentali deriva da una constatazione: negli istituti riconducibili al novero del procedimento di accertamento, l'esigenza del diritto al contraddittorio si basa su un dato comune fondamentale e cioè che si tratta di strumenti che comportano una attività istruttoria da parte degli Uffici per la quale il confronto con il contribuente "prima" della emissione del provvedimento amministrativo conclusivo si rivela necessario, in ordine alla corretta determinazione del presupposto del tributo, con riguardo alla prospettabile rideterminazione della pretesa impositiva, fino a giungere ad una sua possibile negazione.

L'esigenza di garantire il diritto al contraddittorio nelle altre sequenze procedimentali sembra giustificata da presupposti in una qualche misura differenti rispetto a quelli che caratterizzano gli istituti esaminati nel capitolo precedente. In ogni caso, si tratta di frangenti che, parimenti, si concludono con l'emanazione di un atto preliminarmente al quale appare opportuno il confronto tra gli Uffici e il contribuente.

In realtà, come si vedrà meglio nel proseguo, nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni l'esigenza di tutela e la possibilità di argomentare in via difensiva non differiscono molto da quanto si rileva nell'istruttoria nel procedimento di accertamento. Risulta, quindi, più agevole comprendere la necessità di garantire il confronto con gli Uffici.

Per quanto riguarda, invece, le altre sequenze procedimentali, l'esigenza del contraddittorio ha assunto una importanza sempre maggiore nella giurisprudenza delle Corti comunitarie prima e dei nostri giudici di legittimità poi, giacché è stata risaltata la rilevanza in tutti quei casi in cui l'attività degli Uffici può concludersi con un atto lesivo della sfera giuridica del contribuente. Suffraga questo orientamento l'abbastanza recente evoluzione all'interno del sistema tributario che ha portato alla

²⁷⁶ In dottrina, trattando la tematica del contraddittorio negli altri procedimenti tributari, sono state esaminate anche le seguenti fattispecie: il fermo e l'ipoteca (ricondotti alla fase della riscossione); i nuovi interpelli. Cfr. P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 155 ss.

concentrazione della riscossione nell'accertamento ed ha reso molto più labili i confini tra queste diverse fasi dell'esercizio della funzione impositiva²⁷⁷. Come anche la progressiva apertura ad una interpretazione estensiva in relazione all'oggetto della giurisdizione tributaria²⁷⁸.

Mentre in tema di irrogazione delle sanzioni si è, quindi, da subito formato un ampio orientamento a favore del riconoscimento della partecipazione difensiva, per le altre figure, come sostenuto in dottrina con particolare riferimento ai controlli formali (principalmente con riguardo all'articolo 36 *bis*) e all'interpello, l'opinione generale appare maggiormente indirizzata a riconoscere "una partecipazione che non va oltre la collaborazione all'esercizio della funzione impositiva"²⁷⁹.

2. Il contraddittorio nei controlli formali

Prima di affrontare la tematica del contraddittorio nei c.d. controlli formali, sembra opportuno dar conto delle principali disposizioni che rilevano in questi frangenti²⁸⁰, ebbene l'articolo 2 del D.P.R. 24 dicembre 1976, n. 920 ha introdotto l'articolo 36 *bis*, mentre l'articolo 1 del D.P.R. 14 aprile 1982, n. 309 ha introdotto l'articolo 36 *ter*. L'attuale impostazione degli articoli 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 è frutto della novella ad opera dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 241 del 1997. Ad essi si affianca l'articolo 54 *bis* del D.P.R. n. 633 del 1972, introdotto dall'articolo 14 del medesimo decreto. I controlli formali sulle dichiarazioni presentate dai contribuenti, aventi la finalità di garantire un'efficace verifica dei dati indicati nelle dichiarazioni fiscali presentate, si basano su alcune disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente mediante confronto con gli Uffici nella fase tutta interna alla sequenza procedimentale successiva alla compilazione ed all'invio delle dichiarazioni e precedente ai c.d. accertamenti sostanziali in cui l'Amministrazione finanziaria esplica i poteri istruttori in modo ben più invasivo.

Come è stato evidenziato in dottrina, in questi frangenti la natura degli elementi presi in considerazione non richiede l'esercizio di poteri siffatti, tuttavia, prospettabili chiarimenti sono utili

²⁷⁷ Sul punto, anche per approfondire, si vedano A. CARINCI, *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 159 ss.; P. COPPOLA, *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. trib.*, 2011, 1421 ss.

²⁷⁸ Sul punto, anche per approfondire, si vedano F. TESAURO, *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 1 ss.; P. RUSSO, *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Neotera*, 2009, 63 ss.; C. GLENDI, *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, 2088 ss.; A. CARINCI, *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 617 ss.; L. NICOTINA, *Il contraddittorio tributario in funzione deflattiva: una "premessa/promessa" che non può essere tradita*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 192.

²⁷⁹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 156.

²⁸⁰ Sul punto, per approfondire, si veda P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36 *bis* e 36 *ter* del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1478 ss.

a una ricostruzione dei fatti, che saranno posti a fondamento dell'imposizione, più aderente alla realtà e, quindi, più rispettosa del principio di capacità contributiva. Peraltro, la vicenda dei controlli formali, nel corso degli ultimi anni, si è intersecata di frequente con il diritto al contraddittorio ed ha prodotto esiti rilevanti per la sua ricostruzione²⁸¹.

La trattazione delle predette disposizioni in questo ambito è giustificata dal loro controverso inquadramento da parte della dottrina. Non vi è, infatti, unanimità nel riconoscere a questo genere di controlli una natura analoga a quella attribuita all'accertamento c.d. sostanziale²⁸². Peraltro, si ritiene che, ove se ne affermasse l'inclusione all'interno dell'accertamento in generale, dovrebbero essere inquadrati tra i controlli "a tavolino", con riguardo alle modalità ed al luogo di esecuzione.

La liquidazione è prevista per le imposte sui redditi dall'articolo 36 *bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 (per l'IVA dall'articolo 54 *bis* del D.P.R. n. 633 del 1973) al fine di correggere esclusivamente gli errori materiali e di calcolo riguardanti i versamenti delle imposte, la determinazione degli imponibili e comunque gli errori rilevabili direttamente dalla dichiarazione.

Tale attività di liquidazione ha carattere generalizzato (avendo ad oggetto tutte le dichiarazioni presentate), non richiede lo svolgimento di alcuna attività di ricerca di informazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria (fondandosi esclusivamente sulle risultanze della dichiarazione o su dati già a disposizione della stessa Amministrazione) e non prevede l'instaurazione di un contraddittorio con il contribuente, essendo disposta solo una comunicazione dell'esito del controllo²⁸³. Infatti, come è stato evidenziato in dottrina, la partecipazione del contribuente è limitata al caso in cui, a seguito del ricevimento della comunicazione, esso intenda fornire chiarimenti all'Amministrazione procedente su dati o elementi non considerati (o erroneamente considerati) in sede di liquidazione.

Qualora dalla liquidazione della dichiarazione emerga un'imposta o una maggiore imposta dovuta, si evidenzia un collegamento immediato e diretto tra la fase in discorso e quella della riscossione, atteso che l'Amministrazione procede, successivamente alla menzionata comunicazione, all'iscrizione a

²⁸¹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 164 ss.

²⁸² Sembrano riconoscere a questo genere di controlli una natura analoga a quella dei "normali" accertamenti P. COPPOLA, *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, 123 ss. e, più recentemente, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 342 ss., con particolare riguardo al controllo previsto dall'articolo 36 *ter*. P. RUSSO-G. FRANSONI-L. CASTALDI, *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, 172 ss., affermano che, in entrambi i casi, si tratta di attività di controllo riconducibili all'area dell'accertamento, ma oggetto di una disciplina speciale giustificata da alcune peculiarità e limitazioni che la caratterizzano.

Sembra distinguere le due procedure M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2017, 202, riconoscendo alla prima caratteristiche di automatismo e assenza di valutazioni di alcun genere e affermando, invece, che la seconda è del tutto avulsa da schemi di automatismo e si sviluppa su un piano di stretto contatto tra il contribuente e il funzionario. Ad analoghe conclusioni sembra giungere anche G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2016, 277 ss.

²⁸³ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 258.

ruolo a titolo definitivo delle somme dovute. Del pari, qualora emerga una posizione di credito del contribuente, si procede al rimborso del *quantum* non dovuto dal contribuente.

Dunque, l'articolo 36 *bis* prevede che gli Uffici provvedano ai controlli ma anche ad eventuali rimborsi. Come è stato sottolineato in dottrina, la giurisprudenza²⁸⁴ interpreta tale disposizione nel senso che essa non esclude l'obbligo per il contribuente di presentare istanza di rimborso²⁸⁵.

Per la Cassazione la correzione degli errori materiali e di calcolo commessi dai contribuenti o dai sostituti può concernere anche gli errori commessi in danno del dichiarante, ma deve trattarsi di errori inequivocabili, rilevabili *ictu oculi*, ed in ogni caso caduti sulla "determinazione delle ritenute alla fonte", non quindi sui versamenti effettuati. In caso di errori nei versamenti il contribuente deve autonomamente attivarsi presentando istanza di rimborso.

Il controllo formale di cui all'articolo 36 *ter* del D.P.R. n. 600 del 1973 è sempre legato alla verifica della corretta determinazione delle imposte, delle ritenute, dei contributi o premi dichiarati ma, a differenza della già considerata attività di liquidazione, non si limita al riscontro effettuato sulla base dei soli dati indicati in dichiarazione o di quelli in possesso dell'Amministrazione. Infatti, come evidenziato in dottrina, è prevista la possibilità di acquisire ulteriori elementi desumendoli dal contenuto delle dichiarazioni presentate da altri soggetti o dagli elenchi forniti da determinati enti o, ancora, dall'esame di altri documenti richiesti al contribuente stesso con l'esercizio, quindi, di poteri conoscitivi a carattere esterno²⁸⁶. La particolare caratteristica di tale tipologia di controllo è la "selettività" in base ai criteri fissati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Il contribuente o il sostituto d'imposta possono essere invitati, anche telefonicamente o in forma scritta, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e a trasmettere i relativi documenti o esibire le ricevute dei versamenti.

L'esito del controllo formale è comunicato al contribuente con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili o di altri dati dichiarati, in modo da consentire allo stesso di segnalare all'Ufficio dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo entro i 30 giorni successivi.

Il quadro normativo riguardante i controlli va, infine, completato con la disamina dell'articolo 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente²⁸⁷. Infatti, la disposizione stabilisce che prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazione,

²⁸⁴ Cfr. Cass., 15840/2006; 14021/2006; 289/2012.

²⁸⁵ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 298.

²⁸⁶ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 167.

²⁸⁷ Sul punto, anche per approfondire, si veda M.T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI-A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 258 ss.

qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione stessa, l'Amministrazione finanziaria debba invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta, stabilendo, inoltre, che sono nulli i provvedimenti emessi in violazione della predetta norma. Risulta, pertanto, evidente che la qualificazione da attribuire alla partecipazione che si deve riconoscere al contribuente, per queste forme di controllo, sembrerebbe legata all'interpretazione congiunta di ognuna delle disposizioni relative ai controlli in combinato disposto con quella contenuta nello Statuto. Come è stato sostenuto in dottrina, se ci si limitasse a questo primo dato formale, emergerebbe una diversa e meno impegnativa forma di partecipazione del contribuente, soprattutto nella prima ipotesi²⁸⁸. La procedura di cui all'articolo 36 *bis* dispone, infatti, una mera facoltà di partecipazione mediante chiarimenti successivamente alla comunicazione dell'esito dei controlli.

Nella procedura di cui all'articolo 36 *ter* si stabilisce, invece, che l'Amministrazione finanziaria attivi il contraddittorio già in una fase "precedente" alla comunicazione dell'esito dei controlli, in quanto si tratta di procedure di rettifica più complesse, legate alle risultanze del confronto tra i dati dichiarati dal contribuente e quelli altrimenti desunti che implicano una valutazione vera e propria.

Ciò può comportare non soltanto un semplice riscontro della correttezza della liquidazione ma, anche, un momento di vera e propria riconsiderazione e riquilibratura giuridica del presupposto impositivo²⁸⁹. Inoltre, è previsto un duplice contraddittorio: prima su invito a fornire chiarimenti, che precede la comunicazione dell'esito; poi, dopo la comunicazione, al fine di segnalare eventuali dati o elementi non segnalati o valutati erroneamente²⁹⁰.

Quanto affermato nella disposizione dello Statuto è dalla prevalente dottrina interpretato nel senso che, in presenza di incertezza su aspetti rilevanti della dichiarazione, il legislatore abbia voluto ribadire espressamente l'obbligatorietà della comunicazione preventiva e, anche, del conseguente contraddittorio con il contribuente, da attuare nei modi chiariti dal dettato normativo, prima dell'iscrizione a ruolo e della notifica della cartella di pagamento²⁹¹. Seppure il tenore letterale della

²⁸⁸ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 168. Per una panoramica delle diverse opinioni sul punto, si veda S. ZAGÀ, *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2015, 845 ss., il quale rileva come, in riferimento all'articolo 36 *bis*, sia prevista una forma più blanda di partecipazione del contribuente al procedimento, mentre, invece, la disciplina del controllo formale delle dichiarazioni (di cui all'articolo 36 *ter*) garantisce un livello più intenso di partecipazione del contribuente nel relativo procedimento.

²⁸⁹ Sul punto, anche per approfondire, si vedano P. COPPOLA, *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni*, cit., 1475 ss.; M. BASILAVECCHIA, *I termini decadenziali per la liquidazione delle imposte*, in *Corr. trib.*, 2005, 44; G. BOLETTA, *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, 99.

²⁹⁰ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 168.

²⁹¹ Cfr. A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 287 ss.; ID, *Caratteri funzionali, profili di disciplina e tendenze evolutive del ruolo di riscossione*, in AA. VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. COMELLI e C. GLENDI, Padova, 2010, 86 ss.; G. TABET, *Una giurisprudenza speciale alla ricerca di una propria identità*, in *Riv. dir.*

norma farebbe propendere per una sua applicazione alle fattispecie indicate nell'articolo 36 *bis*, essa, tuttavia, è stata interpretata come applicabile ad entrambe le fasi formali²⁹².

Tanto detto finora, ciò che è evidente è che sia l'una che l'altra disposizione prevedono una sequenza procedimentale alla fine della quale vengono comunicati al contribuente alcuni esiti.

Come è stato messo in evidenza in dottrina, il primo problema che si pone è se questi esiti debbano essere obbligatoriamente comunicati. Entra, quindi, in gioco la dibattuta questione della natura delle comunicazioni di irregolarità²⁹³.

Ancora oggi, non si riscontra unanimità tra chi le qualifica come atti che costituiscono antecedente procedimentale all'iscrizione a ruolo²⁹⁴ (con conseguente illegittimità della stessa, in mancanza) e chi, invece, le considera atti preparatori ma privi di effetti giuridici per il contribuente, eccetto quello di consentirgli l'esercizio di una sua partecipazione al procedimento²⁹⁵.

In dottrina²⁹⁶ è stato anche precisato che l'omissione della comunicazione al contribuente o al sostituto d'imposta, nei casi riconducibili alle fattispecie derivanti dalla chiara applicabilità della norma statutaria prima esaminata, è da considerare vizio di legittimità, in termini di nullità²⁹⁷, dell'iscrizione a ruolo che recepisce il relativo controllo e della successiva cartella di pagamento, anche se vengano rispettati gli adempimenti concernenti la notifica e la motivazione.

L'orientamento non è ancora definito anche in giurisprudenza. Invero, la Corte di Cassazione ha, in più occasioni²⁹⁸, ritenuto pienamente legittima la cartella di pagamento non preceduta dalla comunicazione al contribuente dell'esito della liquidazione. I giudici hanno, anzitutto, rilevato che a tale conclusione si giungerebbe dal momento che non è prevista alcuna sanzione, in termini di nullità, in caso di inadempimento. Poi, essendo tale comunicazione finalizzata a consentire al contribuente

trib., 2009, I, 21 ss.; ID, *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TARSU*, in G.T., *Riv. giur. trib.*, 2008, 320 ss.; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, cit., 30 ss.

²⁹² Cfr. M.T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 258 ss.

²⁹³ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 169.

²⁹⁴ Cfr. S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 342 ss.; A. CARINCI, *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 244 ss., il quale evidenzia la differenza tra la comunicazione di irregolarità in oggetto che, a suo avviso, coniuga diverse funzioni, prima fra tutte quella di sollecitare il contribuente a fornire osservazioni e chiarimenti utili alla corretta determinazione del risultato del controllo condotto dall'ufficio e, nello stesso tempo, di fase necessaria, prescritta a pena di nullità del successivo ruolo, rispetto al mero avviso di pagamento emesso dall'agente della riscossione successivamente all'iscrizione a ruolo predetta.

²⁹⁵ Sul punto, si veda G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., 75 ss., il quale afferma che la tesi della loro natura istruttoria va respinta affermandone, invece, la loro natura di atti d'impulso del contraddittorio, in attuazione dei principi di legalità e imparzialità amministrativa, nel procedimento di riscossione mediante ruolo, conseguente alla liquidazione e al controllo formale. Anche R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, 2001, 393 ss., sembra riconoscere alla comunicazione una natura prettamente informativa e informale tendente ad assicurare al contribuente la possibilità di fornire chiarimenti.

²⁹⁶ Si vedano P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, 301 ss.; M. BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in *Corr. trib.*, 2008, 871 ss.

²⁹⁷ Cfr. A. FANTOZZI, *Le violazioni del contraddittorio e l'invalidità degli atti tributari*, cit., 479 ss.

²⁹⁸ Cfr. Cass., Sez. trib., 23 maggio 2012, n. 8137; 26 settembre 2014, n. 20431; 6 luglio 2016, n. 13759.

di evitare la reiterazione di errori e di regolarizzare alcuni aspetti formali, sarebbe rivolta esclusivamente all'orientamento del comportamento futuro del contribuente, esulando, quindi, dall'ambito dell'esercizio del diritto di difesa e del contraddittorio nei confronti della cartella di pagamento stessa.

La giurisprudenza di merito, invece, applicando il combinato disposto degli articoli 36 *bis*, D.P.R. n. 600 del 1973 e 6, comma 5, dello Statuto, ha affermato che se l'Ufficio non è in grado di provare l'invio al contribuente, e tantomeno la ricezione, della comunicazione di irregolarità, si verifica la nullità *ab origine* degli atti successivi di riscossione.

L'articolo 36 *ter*, avendo previsto una articolata fase procedimentale, composta da due momenti ben evidenziati dalla norma, ne ha configurato la dimensione necessaria, in funzione di garanzia, per il contribuente. Funzione riconosciuta anche dalla prassi, per la quale l'esito del controllo assolve alla duplice funzione di rendere edotto il contribuente delle motivazioni poste alla base dei recuperi d'imposta operati dall'Ufficio e di consentire allo stesso la segnalazione di dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente²⁹⁹.

Pertanto, si è ritenuto che l'ipotesi di cui all'articolo 36 *ter* introduce un momento di instaurazione del contraddittorio anteriore all'iscrizione a ruolo, in forza del quale si può superare l'obiezione della non prevista sanzione di nullità ad opera della norma in caso di mancata comunicazione da parte dell'Ufficio. Ciò anche in ragione dei principi enunciati nella sentenza n. 18184/2013 dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, secondo i quali la sanzione della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, *“deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo non certo innocua o di lieve entità”* bensì *“di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve”*.

Tuttavia, in dottrina si ritiene che l'auspicabile accoglimento dell'immanenza del principio del contraddittorio e l'affermazione di un vizio di invalidità di carattere generale, dovrebbe portare al superamento del dibattito e, conseguentemente, alla garanzia del diritto per entrambe le fattispecie di controlli formali³⁰⁰.

3. L'estensione dell'obbligo del contraddittorio al diniego di rimborso

²⁹⁹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 174.

³⁰⁰ P. ACCORDINO, *op. cit.*

Per quanto concerne i rimborsi³⁰¹, come è stato evidenziato da attenta dottrina, sono ancora molto frequenti i casi nei quali l'atto di diniego o non viene affatto emanato, o viene notificato senza alcun preavviso e senza quel contraddittorio preliminare che, invece, ai sensi dell'articolo 10 *bis* della legge n. 241 del 1990, è garantito quando la pubblica amministrazione intende rispondere negativamente ad un'istanza pretensiva del cittadino³⁰².

Molto dipende dall'assenza, in tema di rimborsi, di una disciplina generale; infatti, il sistema attuale continua a prevedere una pluralità di disposizioni, dal contenuto assai disomogeneo o riguardanti aspetti parziali del fenomeno³⁰³.

In particolare, l'evoluzione degli ultimi anni non si è orientata verso un unico modello di riferimento ma, come è stato sostenuto in dottrina, sembra caratterizzata dalla finalità di rendere più rapidi i tempi di erogazione dei rimborsi, allo scopo di ovviare ad una cronica inefficienza dell'Amministrazione finanziaria, e dalla previsione di termini decadenziali a carico del contribuente più ragionevoli e più omogenei tra i diversi procedimenti di rimborso³⁰⁴.

D'altronde, anche lo Statuto dei diritti del contribuente non ha riservato una considerazione particolare al tema dei rimborsi, essendo state previste soltanto due norme che prevedono: un potere sollecitatorio del Garante del contribuente nei confronti degli Uffici, col fine di assicurare il rispetto dei termini previsti (Art. 13, co. 10); l'obbligo di informativa dell'Amministrazione finanziaria al contribuente *"di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito"* (Art. 6, co. 2)³⁰⁵.

In ogni caso, sembra opportuno evidenziare che l'attivazione della fase pre-contenziosa ha, col tempo, assunto un significato ulteriore rispetto a quello di generare un atto impositivo avverso il quale ricorrere: tale fase costituisce, infatti, il momento in cui l'amministrazione può conoscere la pretesa del contribuente, effettuare una istruttoria e decidere nel merito.

Come è stato segnalato in dottrina, ricevuta l'istanza, l'Ufficio procedente ha l'obbligo di provvedere alla stessa, attivando un procedimento amministrativo che, coerentemente con quanto disciplinato

³⁰¹ Sul rimborso dei tributi, anche per tutti i riferimenti, si vedano: F. TESAURO, *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975; G. TABET, *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, ed. provv., Roma, 1985; M.C. FREGNI, *Rimborso dei tributi*, in *Digesto comm.*, XII, Torino, 1996; M. BASILAVECCHIA, *Rimborso di tributi*, in *Enc. Giur.*, Agg., XXVII, Roma, 2002; F. PAPARELLA, *Il rimborso dei tributi*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, Torino, 2012, 865 ss.

³⁰² M. BASILAVECCHIA, *Per una buona azione amministrativa nella riscossione dei tributi*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 322, il quale afferma anche che gli studi sul procedimento tributario e sulle garanzie partecipative non danno in genere particolari indicazioni circa l'influenza dei principi sull'attività di riscossione, *"la quale è considerata, molto più di quanto accada per l'accertamento, soprattutto sotto il profilo della tutela processuale del debitore/contribuente; è vista in altre parole, più come processo, che non come procedimento o comunque azione amministrativa; questa prospettiva merita di essere riconsiderata"*.

³⁰³ M.C. FREGNI, *Crediti e rimborsi d'imposta*, in S. CASSESE (a cura di), *Diz. di dir. pubblico*, II, Milano, 2006, 1673.

³⁰⁴ F. PAPARELLA, *Il rimborso dei tributi*, cit., 871.

³⁰⁵ Per approfondire, su questa disposizione si veda M. MISCALI, *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004, 19.

dallo Statuto dei diritti del contribuente, deve essere improntato a trasparenza e collaborazione³⁰⁶. Nel corso di questo procedimento, a norma dell'articolo 6 dello Statuto, l'Ufficio deve informare il contribuente, prima di emettere un provvedimento di diniego di rimborso, consentendo allo stesso di fornire documenti e argomentazioni al fine di integrare o correggere gli atti prodotti: in tal modo, è attuata una forma di contraddittorio pre-contenzioso a tutela del contribuente.

Tuttavia, lo stesso diniego di rimborso³⁰⁷ non ha una disciplina compiuta, e la parziale equiparazione, ai fini processuali, del diniego al silenzio, può erroneamente indurre a considerare l'atto esplicito di rifiuto come un mero presupposto processuale per poter adire il giudice tributario, dunque una sorta di *provocatio ad opponendum* (qualificazione, invero, ormai recessiva a proposito degli atti impositivi in senso stretto)³⁰⁸.

Come è stato segnalato, l'assenza di una disciplina fa sì che, nonostante la pretesa di rimborso possa essere azionata soltanto dopo aver presentato l'istanza in via amministrativa, la determinazione di rigetto, quando è esplicitata, non sia considerata preclusiva rispetto alle difese che l'amministrazione può opporre in corso di giudizio.

In sostanza, la giurisprudenza di Cassazione ammette che, in giudizio, la verifica della sussistenza del diritto al rimborso possa essere condotta anche su argomentazioni (che non sono qualificate come eccezioni, ma come mere difese) estranee al diniego, la cui motivazione, in tal modo, risulta sostanzialmente svilita, sia in termini di responsabilità dell'amministrazione, sia quanto a impostazione delle attività difensive del contribuente istante; quest'ultimo, pur di fronte all'onere di impugnativa di un diniego che esprime determinate motivazioni, deve attendersi che in giudizio ogni aspetto della pretesa di rimborso possa essere vagliata, dovendo superare obiezioni anche non formulate nell'atto di diniego; come se il giudizio di rimborso fosse stato promosso sul presupposto di un silenzio, e non di un diniego esplicito, sulla propria istanza in via amministrativa.

Ad avviso della dottrina poc'anzi citata, i dinieghi di rimborso andrebbero regolamentati in modo da chiarire che anche a tale tipologia di atti si applica l'articolo 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. L'atto emesso al termine del procedimento, a norma dell'articolo 7 dello Statuto, deve essere motivato: il provvedimento di diniego dovrà perciò spiegare il motivo per cui non sono stati ritenuti rilevanti i documenti e le argomentazioni fornite dal contribuente per il riconoscimento del suo credito³⁰⁹.

³⁰⁶ P. BORIA, *Diritto Tributario*, Torino, 2019, 562 ss.

³⁰⁷ Sul tema, anche per approfondire, si veda M. BASILAVECCHIA, *Il diniego di rimborso e la sua riconoscibilità*, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 2/2005, 142 ss.

³⁰⁸ M. BASILAVECCHIA, *Per una buona azione amministrativa nella riscossione dei tributi*, cit., 328.

³⁰⁹ P. BORIA, *Diritto Tributario*, cit., 563.

Per quanto riguarda le fasi di riscossione e di rimborso dei tributi, l'assetto attuale andrebbe sicuramente potenziato sotto il profilo dell'obbligo di motivazione, che attende di essere riconosciuto (dalla giurisprudenza) e ribadito (dalla normativa) *“a proposito di tutti gli atti che non hanno una compiuta disciplina e che tuttavia impattano su posizioni soggettive di grande rilevanza del contribuente”*³¹⁰.

Venendo ora agli ultimi sviluppi sul tema, focalizzando l'attenzione sull'articolo 12 dello Statuto del contribuente, rubricato *“diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali”*, è possibile notare che il comma 7 – nel rispetto del principio di cooperazione con l'Amministrazione finanziaria – prevede che il contribuente, nei 60 giorni successivi al rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, può comunicare osservazioni e richieste che *“sono valutate dagli uffici impositori”*, e che prima della scadenza di tale termine *“l'avviso di accertamento non può essere emanato (...) salvo casi di particolare e motivata urgenza”*.

Ebbene, come ricordato in dottrina, si tratta di una previsione normativa tendente a rafforzare il principio del contraddittorio preventivo tra Fisco e contribuente, nonché quello della cooperazione tra le parti, attraverso l'istituzionalizzazione di un momento d'incontro precedente alla fase dell'accertamento tendente non già alla mera acquisizione di dati e notizie utili ai fini dell'accertamento, quanto ad evitare una non corretta valutazione delle risultanze istruttorie e così prevenire l'emanazione dell'avviso di accertamento e i connessi rilevanti effetti lesivi³¹¹.

Tanto premesso, la giurisprudenza si è divisa sulla questione se e a quali condizioni sia nullo l'avviso di accertamento “emanato” dall'Agenzia delle Entrate prima dello spirare del termine dei 60 giorni per formulazione delle osservazioni, al punto da richiedere l'intervento della Cassazione a Sezioni Unite³¹², che ha infine ritenuto che l'avviso di accertamento emanato prima dei 60 giorni deve ritenersi nullo ove non sussistano ragioni di urgenza, nonostante la norma non commini alcuna sanzione in tal senso.

Occorre rilevare che il principio enunciato dalla sentenza 18184 del 2013 è stato poi esteso all'avviso di recupero di imposta e al diniego di rimborso IVA³¹³.

Dunque, la Corte fa discendere l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso. A tale conclusione deve giungersi nonostante la mancanza di una previsione in

³¹⁰ M. BASILAVECCHIA, *Per una buona azione amministrativa nella riscossione dei tributi*, cit., 327.

³¹¹ G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, cit., 334.

³¹² Cfr. Cass., Sez. Un., n. 18184/2013.

³¹³ Rispettivamente Cass., 5367/2014 e 24567/2014.

tal senso, derivando l'invalidità dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera.

La Corte riconosce, pertanto, che le nullità non sono tassative, dipendendo dalla funzione che assolve la prescrizione normativa, dalla rilevanza dell'interesse protetto e dalla gravità del pregiudizio arrecato dalla condotta difforme dal modello legale.

Alla luce di quanto detto finora, sembra opportuno allora dar conto di quanto di recente affermato in giurisprudenza in merito all'estensione del contraddittorio al diniego di rimborso IVA³¹⁴.

Difatti, è stato sostenuto che non sussistono ragioni per ritenere che il mero dato testuale dell'articolo 12 dello Statuto del contribuente sia di ostacolo all'estensione dell'obbligo del contraddittorio anche al diniego di rimborso, atteso che tale atto ha un concreto effetto impositivo ed accertativo della pretesa tributaria.

Ne deriva che l'ufficio deve instaurare, a pena di nullità dell'atto, il contraddittorio preventivo anche per i provvedimenti di diniego di rimborso IVA.

L'atto di diniego, infatti, è equiparabile all'avviso di accertamento, atteso che esso costituisce manifestazione della volontà impositiva da parte dello Stato, al pari degli avvisi di accertamento.

I principi affermati si pongono in linea di continuità con l'indirizzo della Cassazione che ha accolto il ricorso presentato da un contribuente che, in sostanza, lamentava l'omessa instaurazione di un contraddittorio preventivo all'adozione del provvedimento di diniego del rimborso.

In quella occasione, la Suprema Corte aderiva alle doglianze del contribuente sottolineando come il criterio della valorizzazione del contraddittorio procedimentale costituisca un criterio orientativo per il legislatore e per l'interprete *"siccome indice della conformità dell'azione amministrativa ai canoni di trasparenza e buon andamento"*³¹⁵.

Come è stato sostenuto in dottrina prendendo le mosse dalla prassi del "diniego implicito", sarebbe auspicabile una rivisitazione delle procedure con cui l'Amministrazione finanziaria procede all'istruttoria, alla liquidazione e alla erogazione dei rimborsi, *"poiché è chiaro che alla radice del problema v'è proprio la scarsa trasparenza e l'insufficienza (o assenza) delle informazioni fornite al contribuente in relazione ai rimborsi ad esso riconosciuti"*³¹⁶.

In sede di rimborso, l'Amministrazione dovrebbe garantire al contribuente le medesime forme partecipative pacificamente riconosciute allorché essa si trovi a manifestare una propria pretesa impositiva. Basti considerare che l'atto che dispone un rimborso in misura minore di quella richiesta, sebbene non esprima una nuova pretesa dell'erario, rappresenta comunque una forma di atto

³¹⁴ Cfr. Ctr Lazio, sentenza 6608/10/2019.

³¹⁵ Si fa riferimento sempre a Cass., 24567/2014.

³¹⁶ F. MATTARELLI, *La "trappola" del diniego implicito di rimborso. Le prassi dell'amministrazione e un antico problema mai risolto che attende l'intervento delle SS. UU.*, in *Riv. dir. trib., supplemento online*, 02/11/2020.

impositivo che incide negativamente sul patrimonio del contribuente, sì che merita il riconoscimento di tutte le garanzie di partecipazione già dovute nei casi in cui l'Amministrazione si appresti ad emettere atti lesivi per il contribuente³¹⁷, siano esse previste dall'ordinamento interno (per l'applicazione dell'articolo 12 dello Statuto del contribuente) oppure, quando applicabile, dall'articolo 41, comma 2, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

4. Il contraddittorio nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni

Anche il sistema tributario sembra vivere una nuova stagione dei diritti con l'introduzione della legge n. 241 del 1990, cosicché il primo istituto a recepire il nuovo sentire nel dialogo fra Amministrazione finanziaria e contribuente è rappresentato dalle disposizioni in tema di procedimento di irrogazione delle sanzioni amministrative.

Volendo delineare il quadro normativo, la legge n. 622 del 1996 ha disposto la riforma delle sanzioni amministrative, attuata con i decreti legislativi 471, 472 e 473 del 1997³¹⁸.

Il D.Lgs. n. 472 del 1997 ha previsto tre diversi procedimenti di irrogazione delle sanzioni tributarie: uno di contestazione-irrogazione e due di irrogazione immediata.

La forma che, soprattutto in una prima fase e come ricordato in dottrina³¹⁹, era la più comune era l'irrogazione delle sanzioni contestuale all'avviso di accertamento e/o di rettifica del tributo, nel caso in cui la sanzione fosse ricollegata al tributo predetto, disciplinata dall'articolo 17, comma 1. Questa ipotesi, che in un primo tempo era discrezionale, è diventata, invero, obbligatoria in tempi più recenti. Difatti, il D.L. n. 98 del 2011, sostituendo le parole "sono" alle parole "possono essere", ha determinato il passaggio dalla discrezionalità all'obbligatorietà³²⁰.

Si ha, poi, l'irrogazione mediante iscrizione a ruolo e senza previa contestazione delle sanzioni per omesso o ritardato pagamento dei tributi.

Nondimeno, è il procedimento di contestazione-irrogazione, disciplinato dall'articolo 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997, la disposizione maggiormente riconducibile alla visione di partecipazione difensiva³²¹. Come è stato evidenziato da attenta dottrina, la disciplina di questo procedimento è quella caratterizzata da maggiore garanzia nelle previsioni e che meglio riesce ad attuare i principi

³¹⁷ Per approfondire, si veda M. MISCALI, *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004, 71 ss.

³¹⁸ Si vedano, anche per approfondire, G. MARONGIU, *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 164 ss.; R. LUPI, *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, 327 ss.; L. DEL FEDERICO, *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in *Rass. trib.*, 1999, 1041 ss.

³¹⁹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 175.

³²⁰ Cfr. B. BELLÈ, *Procedimento di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1212 ss.

³²¹ Cfr. F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, cit., 30 ss.

generali della funzione amministrativa sanzionatoria³²². Il procedimento in questione risulta, infatti, molto più garantista rispetto agli altri due (di irrogazione immediata) per la previsione di una fase obbligatoria di contraddittorio endoprocedimentale. Inoltre, separa la fase dell'accertamento da quella sanzionatoria, garantisce la trasparenza e l'imparzialità dell'attività amministrativa di irrogazione delle sanzioni.

Nella sostanza, l'Ufficio o l'ente competenti ad accertare il tributo al quale le violazioni si riferiscono, irroga le sanzioni amministrative notificando un atto di contestazione che deve avere un contenuto ben preciso³²³. Di stretta attinenza alla tematica del rispetto del contraddittorio è, tuttavia, l'invito, rivolto al trasgressore e ai soggetti obbligati in solido per la sanzione, a produrre nel termine previsto per la proposizione del ricorso, se non si intende addivenire a definizione agevolata, le eventuali deduzioni difensive. Infatti, nel caso in cui queste vengano prodotte, la disposizione prevede che l'Ufficio, nel termine di decadenza di un anno dalla presentazione delle deduzioni, irroga, se del caso, le sanzioni con atto motivato a pena di nullità anche in ordine alle deduzioni medesime.

Ebbene, poco tempo dopo la sua emanazione, questa norma è stata salutata da autorevole dottrina come la forma più evoluta di partecipazione in funzione di contraddittorio presente nell'ordinamento fiscale³²⁴. Viene valutato positivamente l'obbligo di motivare l'atto di irrogazione in ordine alle deduzioni prodotte dal contribuente. Infatti, la disposizione prevede la prima forma di quello che è stato definito contraddittorio "rafforzato": il che consiste non soltanto nel consentire la difesa del contribuente ma anche nel prenderne in considerazione in modo effettivo i contenuti³²⁵.

Trattasi di una importante possibilità per il contribuente in quanto viene fornita, al tempo stesso, l'opportunità di tutelarsi in maniera molto estesa, tenuto conto che potrà addurre ragioni idonee a confutare la ricostruzione dell'Amministrazione finanziaria anche in merito all'esistenza di condizioni che possono escludere il proprio coinvolgimento soggettivo.

Non solo, a ciò si aggiunga che il dover tenere conto delle deduzioni difensive è stato previsto dal legislatore a pena di nullità: si tratta, infatti, di una delle poche ipotesi in cui si riscontra questa previsione all'interno di una disposizione che si occupa del confronto tra contribuente e Uffici.

³²² Si veda ampiamente R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, Milano, 2012, 946 ss.

³²³ Sul punto, anche per approfondire, si veda P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 176.

³²⁴ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, cit., 13 ss.

³²⁵ Per approfondire, si veda P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 128, con particolare riferimento alla nota 97.

Autorevole dottrina, nel distinguere tra le diverse forme di contraddittorio scelte dal legislatore, ne evidenzia tre livelli a gradazione differente ed include nel primo, che definisce “pieno”, proprio questa disposizione³²⁶.

Pertanto, fin dall’inizio, non si dubita che il tipo di partecipazione prevista dalla disposizione sia di natura “difensiva”. Sul punto, attenta dottrina ha evidenziato che il contribuente, messo in condizione di sollecitare tale procedimento, si trova in una posizione particolarmente vantaggiosa in quanto si può difendere senza alcuna preclusione successiva, in una fase precedente a quella contenziosa, evitando, in caso di provvedimenti infondati o incompleti, sia i costi che le lungaggini del procedimento giurisdizionale³²⁷.

Inoltre, le deduzioni difensive sono state considerate uno strumento di reciproca utilità, cioè volto ad assicurare contestualmente un duplice interesse: quello della difesa del contribuente e quello del giusto procedimento, in ragione del principio del buon andamento e dell’imparzialità degli Uffici.

Più nello specifico, in dottrina è stato sottolineato come in questo ambito sia probabile che gli atti emessi al termine della sequenza procedimentale possano essere illegittimi e/o infondati. E, pertanto, è apparso opportuno al legislatore trovare questo momento di ponderazione di interessi contrapposti proprio al fine di tutelare l’interesse all’economicità dell’attività amministrativa e quello del contribuente a non subire la lesione di un bene giuridicamente garantito³²⁸.

Tanto detto finora, occorre sottolineare che il problema fondamentale che si è posto fin dall’inizio è che il legislatore ha previsto il contraddittorio fra le parti solo nel caso del procedimento di contestazione-irrogazione³²⁹. Infatti, i procedimenti di irrogazione immediata non prevedono, in via generale, una fase di contraddittorio endoprocedimentale.

La formulazione dell’articolo 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997, che sanciva l’utilizzo dell’irrogazione immediata in deroga alle previsioni relative al procedimento di contestazione-irrogazione, come anche le maggiori garanzie per il trasgressore collegate a quest’ultimo procedimento, avevano – in un primo tempo – condotto la dottrina a ritenere che l’ente procedente potesse scegliere il procedimento da utilizzare nel caso concreto, nel rispetto dei presupposti richiesti dalla legge per i procedimenti di irrogazione immediata.

³²⁶ A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137 ss.

³²⁷ R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1095 ss.

³²⁸ V. FICARI, *Prime considerazioni su partecipazione e procedimento nell’applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 2000, 1413 ss.

³²⁹ Sul punto L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, cit., 13 ss., ha evidenziato che il non avere previsto il contraddittorio nella procedura di cui all’articolo 17 “significa in sostanza lasciare l’amministrazione finanziaria arbitra dell’instaurazione del contraddittorio”.

Nell'ambito di tale posizione, si era inoltre messo in luce come, nell'ottica della riforma, il legislatore avesse inteso attribuire generalità al procedimento di contestazione-irrogazione, in quanto espressione dei principi generali della funzione sanzionatoria, tra cui, in particolare, quello del contraddittorio pre-contenzioso.

Tale conclusione sembrava trovare conferma nell'articolo 6, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, dal momento che, come ha rilevato autorevole dottrina, avrebbe esteso tale obbligo in via generale, avendo previsto che l'Amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppur parziale, di un credito³³⁰.

Tuttavia, come è stato messo in evidenza, la prassi è andata in altra direzione³³¹.

Il procedimento di irrogazione immediata per le sanzioni collegate al tributo è stato preferito rispetto a quello di contestazione-irrogazione in quanto, consentendo l'esercizio contestuale della funzione sanzionatoria e di quella di accertamento, è risultato più celere ed efficiente nello svolgimento.

Conseguentemente, il procedimento di contestazione-irrogazione ha rivestito una natura residuale ed è stato confinato alle ipotesi di violazioni formali (cioè non collegate al tributo) o di irrogazione delle sanzioni ai coobbligati solidali dipendenti.

Infine, di recente – come già anticipato in precedenza – un intervento normativo ha confermato tale prassi, ammettendo l'obbligo di utilizzare il procedimento di irrogazione immediata per tutte le ipotesi di sanzioni collegate al tributo³³².

³³⁰ Cfr. A. FANTOZZI, *L'accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto tributario*, cit., 533 ss. In tal senso, a sostegno di una generalità del procedimento di contestazione-irrogazione, si veda anche R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, cit., 1095.

³³¹ R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, cit., 948.

³³² Più nello specifico, si fa riferimento all'articolo 23, comma 29, del d.l. n. 98 del 2011, con il quale si dispone che l'irrogazione immediata delle sanzioni collegate al tributo contestualmente all'avviso di accertamento o di rettifica non è più rimessa alla facoltà dell'ufficio, ma diventa procedimento ordinario ed obbligatorio.

Verso il riconoscimento della portata generale del diritto alla partecipazione difensiva al procedimento tributario. La prospettiva europea

1. Premessa

In ambito eurounitario, la tematica del *right to be heard* rientra nel più ampio quadro dei “diritti amministrativi”, ragion per la quale il punto di partenza non può che essere l’evoluzione delle tematiche riguardanti i procedimenti amministrativi.

Come è stato evidenziato in dottrina³³³, soltanto negli ultimi tempi è emersa la volontà delle istituzioni europee di regolare, in modo unitario per tutti gli Stati membri, le procedure amministrative, prevedendo, insieme a precise regole generali, anche una disposizione che si occupi espressamente del *right to be heard*.

Il primo tentativo di regolamentare in modo unitario i procedimenti amministrativi risale al c.d. “*Codice Renewal*”, così chiamato in quanto elaborato dal *Research Network on Eu Administrative Law*, gruppo di studiosi di diritto amministrativo, provenienti da diversi Paesi che, dal 2009 al 2014, ha dato forma ad un modello di Codice amministrativo europeo.

Il 15 gennaio 2013, il Parlamento europeo ha adottato una risoluzione recante raccomandazioni alla Commissione sul diritto dell’Unione europea in materia di procedimenti amministrativi (2012/2024(INL)) che fa riferimento al predetto progetto³³⁴.

Infine, si segnala uno studio elaborato su incarico della Commissione Affari Legali del Parlamento europeo, al quale si fa riferimento nella Risoluzione del Parlamento europeo del 9 giugno 2016 (2016/2610(RSP)) per un’amministrazione europea aperta, efficace e indipendente. In quest’ultimo documento, nella bozza di Regolamento comune agli Stati membri per le procedure amministrative, l’articolo 14 disciplina “espressamente” il *right to be heard*.

Stando agli intenti dei redattori, il diritto dovrà essere assicurato “prima” dell’adozione di qualsiasi misura che possa risultare lesiva dell’individuo alla quale è rivolta. Alle parti interessate dovrà essere garantito il diritto di informazione, al fine di preparare adeguatamente la propria difesa. Esse dovranno, anche, avere l’opportunità di esprimere il proprio punto di vista per iscritto o oralmente, se necessario. Inoltre, se lo riterranno, potranno farsi assistere da una persona di loro fiducia.

³³³ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 45 ss.

³³⁴ Per approfondire, si veda ampiamente AA. VV., *Codice Renewal del procedimento amministrativo dell’Unione europea*, a cura di G. DELLA CANANEA, D.U. GALETTA, H.C.H. HOFMANN, J.P. SCHNEIDER, J. ZILLER, Napoli, 2016.

Certo è che nel 2009, in seguito all'approvazione del Trattato di Lisbona, vengono fatti importanti passi in avanti.

Basti qui premettere che il Trattato sancisce che la Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, siglata a Roma nel 1950, sia considerata parte del diritto dell'Unione in quanto insieme di principi generali. Pertanto, si è ritenuto che si fosse attuata una "comunitarizzazione" dei principi CEDU che li rendeva direttamente applicabili agli Stati membri come gli altri principi derivanti dai Trattati.

Sembra opportuno ricordare che la CEDU rappresenta il più avanzato strumento di protezione dei diritti umani in campo internazionale. Infatti, ai cittadini degli Stati che la hanno sottoscritta, si attribuisce la facoltà di tutelare i diritti e le libertà protette innanzi alla apposita Corte istituita a Strasburgo, in caso di misure restrittive adottate da organi dei propri Stati ed esauriti tutti i rimedi interni, ottenendo, mediante la sentenza, un impegno dello Stato a conformarsi e, anche, una "equa soddisfazione"³³⁵.

Come è stato osservato in dottrina, la Convenzione ha creato una sorta di clausola di salvaguardia, prima che di diritti, di valori fondamentali, al di sotto della quale gli Stati non possono scendere. Tale sistema di garanzie va oltre la semplice reciprocità tra gli Stati contraenti, in quanto coinvolge direttamente gli individui³³⁶.

Si tratta di aspetti molto importanti in quanto, come si avrà modo di osservare, all'interno dei diritti garantiti dalla CEDU, si è cercato di ricondurre anche quelli facenti capo al contribuente.

Ancora, un ulteriore passaggio fondamentale è rappresentato dalla valorizzazione che il Trattato garantisce alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Difatti, il documento è stato siglato durante il Consiglio europeo di Nizza, il 7 dicembre 2000, tuttavia, è stato necessario attendere la sottoscrizione del Trattato di Lisbona nel 2009 per far sì che i diritti garantiti all'interno della Carta assumessero valore cogente e diventassero parte integrante del diritto della Comunità europea, dando luogo a principi generali direttamente applicabili all'interno degli Stati membri.

Nella Carta, un ruolo preponderante ha il generale diritto alla "buona amministrazione", contenuto nell'articolo 41³³⁷. In dottrina³³⁸ è stato giustamente messo in evidenza il riconoscimento del principio del giusto procedimento operato dall'articolo ora menzionato, secondo il quale, ogniqualvolta

³³⁵ Per approfondire, si veda O. POLLICINO, *Unione Europea e Cedu: analisi comparata della genesi e dei primi sviluppi della rispettiva azione, con particolare riferimento alla tutela dei diritti fondamentali*, in *forumcostituzionale.it*, 2012, 11 ss.

³³⁶ M. D'ALBERTI, *L'Unione europea e i diritti*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2016, 761 ss.

³³⁷ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 50.

³³⁸ Si veda M. PIERRO, *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la "nuova" trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*, in *AA. VV., Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 78 ss.

l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto per esso lesivo, il destinatario della decisione atta ad incidere sensibilmente sui propri interessi deve perciò essere messo in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione.

Questa dottrina ritiene che le esigenze di un giusto procedimento prevalgano sulla specialità e sugli interessi fondamentali (costituzionalmente protetti) di cui è espressione la disciplina tributaria e che questa – come quella prevista dalla legge n. 241 del 1990 – debba essere espressione non soltanto dell'articolo 97 della Costituzione, il quale si ritiene non possa assumere significati e portata diversa a seconda della materia da regolamentare, ma anche dell'articolo 117 della Costituzione, il quale obbliga, nell'esercizio della funzione legislativa domestica *tout court* e senza distinzione di sorta, al rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario³³⁹.

L'applicazione congiunta dell'articolo 97 e dell'articolo 117 della Costituzione imporrebbe al legislatore nazionale, in relazione alla disciplina dell'azione amministrativa generale, così come di quella tributaria, di prevedere disposizioni che siano espressione del principio di buon andamento, come anche dei vincoli derivanti dal diritto comunitario, quali sono quelli discendenti dal principio europeo di buona amministrazione.

Peraltro, come è stato osservato attentamente da altra dottrina, il principio del giusto procedimento, seppure non espressamente codificato nel Trattato EDU (che all'articolo 6 codifica, invece, il principio del giusto processo), risulta altresì sviluppato ed affermato all'interno dell'ordinamento convenzionale ora richiamato quale principio generale condiviso, in quanto fondamento degli ordinamenti giuridici cui il principio in argomento si riferisce ed in quanto enunciato e reso altresì vincolante dal giudicato degli organi giurisdizionali competenti³⁴⁰.

La prospettiva europea, che si analizzerà prendendo le mosse da queste importanti fonti normative, per poi dar conto dell'importante ricostruzione del *right to be heard* ad opera della giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU, sembra ad oggi la via che – grazie alla *vis expansiva* del diritto europeo ad una buona amministrazione – porterà al riconoscimento della portata generale del diritto alla partecipazione difensiva al procedimento tributario anche in Italia.

2. La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Il “generale” diritto ad una buona amministrazione

³³⁹ Cfr. M. PIERRO, *op. cit.*, 92.

³⁴⁰ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 93.

In merito al diritto al contraddittorio, da un punto di vista normativo, in una prima fase si ritrovano riferimenti soltanto in materia di libera concorrenza³⁴¹ e doganale³⁴².

Soltanto con la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea si giunge ad un saldo riferimento normativo e ad una prima consacrazione formale di un principio generale che era già operante nell'ordinamento comunitario e in molti ordinamenti degli Stati membri, in quanto già elaborato dalle due Corti comunitarie³⁴³.

Come è stato affermato in dottrina, essa ha contribuito a completare il percorso evolutivo nella definizione del diritto al contraddittorio nel procedimento, in ambito comunitario, rafforzando, peraltro, quanto già delineato dalla CEDU e facendone cenno nel preambolo³⁴⁴.

Tanto premesso, occorre evidenziare che un passaggio di fondamentale importanza è rappresentato dalla valorizzazione che il Trattato garantisce alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Difatti, come è noto, il documento è stato siglato durante il Consiglio europeo di Nizza il 7 dicembre 2000, tuttavia è stato necessario attendere la sottoscrizione del Trattato di Lisbona nel 2009 per far sì che i diritti garantiti all'interno della Carta assumessero valore cogente e diventassero parte integrante del diritto della Comunità europea, dando luogo a principi generali direttamente applicabili all'interno degli Stati membri³⁴⁵.

L'articolo 6 TUE stabilisce espressamente che l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati³⁴⁶.

Nella Carta un ruolo importante ha il "generale" diritto alla buona amministrazione contenuto nell'articolo 41³⁴⁷. Infatti, per la prima volta si conferisce rilevanza alle pretese che il cittadino può vantare nei confronti della pubblica amministrazione in tema di trattamento imparziale ed equo, da assicurare entro un termine ragionevole. Inoltre, si garantiscono: il diritto ad essere ascoltati prima

³⁴¹ Per approfondire, si veda R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, cit., 55 ss.

³⁴² P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 63.

³⁴³ Cfr. R. BIFULCO, Art. 41. *Diritto ad una buona amministrazione*, in R. BIFULCO, M. CARTABIA, A. CELOTTO (a cura di), *L'Europa dei diritti: commentario della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, Bologna, 2001, 289 ss.; P. CRAIG, *Eu Administrative Law. The acquis*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2011, 329 ss.; J. SCHWARZE, *European Administrative Law in the Light of the Treaty of Lisbon*, in *European Public Law*, 2012, 299 ss.

³⁴⁴ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit.

³⁴⁵ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 50.

³⁴⁶ Sul punto, si vedano D.U. GALETTA, *La tutela dei diritti fondamentali (in generale, e dei diritti sociali in particolare) nel diritto Ue dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2013, 1175 ss.; L. SERAFINELLI, *Brevi cenni sulla evoluzione dei diritti fondamentali in Europa*, in *Sapienza Legal Papers*, 2014, vol. II, Parte I, 51.

³⁴⁷ Sul tema, anche per approfondire, si vedano F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in M. CHITI-G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, 2007, 50 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. com.*, 2005, 819 ss.; A. SERIO, *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2008, 237 ss.

che nei propri confronti venga adottato un provvedimento individuale che possa arrecare pregiudizio; il diritto di accesso agli atti; e l'obbligo di motivazione dei provvedimenti amministrativi.

Si può notare l'affermazione, ad opera della Carta, della centralità dell'individuo nei confronti della pubblica amministrazione, nel senso che è il contenuto delle sue pretese a riverberarsi sulle modalità di svolgimento della funzione amministrativa e non il contrario³⁴⁸.

Come è stato precisato in dottrina, col termine "buona amministrazione" si intende l'attività che garantisce l'applicazione dei principi del giusto procedimento, nei suoi corollari dell'equità, dell'imparzialità, della tempestività, dell'obbligo di motivazione, della possibilità di chiedere il risarcimento del danno alla pubblica amministrazione che abbia cagionato un danno nell'esercizio delle proprie funzioni, e così via³⁴⁹.

Ebbene, questo nuovo corso, inaugurato dal Trattato di Lisbona, ha determinato la creazione di nuovi principi generali di diritto procedimentale europeo alla formazione dei quali ha certamente contribuito l'elaborazione giurisprudenziale delle Corti comunitarie che, oggi, operano tenendo conto delle regole fissate nei Trattati e dei diritti fondamentali garantiti dalla Carta dei diritti fondamentali e dalla CEDU.

Di questi principi generali il legislatore nazionale e gli organi giurisdizionali sono tenuti a garantire il rispetto posto che, al di là dei fenomeni di *spillover*, sono state fatte scelte normative che ne rendono lineare l'applicabilità nel nostro ordinamento e l'estensione, quindi, anche alla materia tributaria. Si ritiene, cioè, che la maturazione e il consolidamento di alcuni principi all'interno dell'ordinamento comunitario indirizzino verso una loro applicazione non solo a fattispecie che soggiacciono al diritto europeo ma, anche, a quelle analoghe regolate dal diritto interno³⁵⁰.

A tal proposito, occorre ricordare che il legislatore domestico ha scelto di nazionalizzare i principi comunitari e, nel farlo, ha generalizzato la loro applicazione estendendola a tutta l'attività amministrativa³⁵¹.

I principi del diritto comunitario sono previsti tra i principi generali cui deve ispirarsi l'azione amministrativa dall'articolo 1, comma 1, della l. n. 241 del 1990. La disposizione stabilisce che l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e trasparenza, secondo le modalità previste dalla presente legge

³⁴⁸ Sul punto, anche per approfondire, si veda A. ZITO, *Il "diritto ad una buona amministrazione" nella carta dei diritti fondamentali dell'unione europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, 425 ss.

³⁴⁹ Si veda C. NAPOLITANO, *Verso la codificazione del procedimento amministrativo dell'Unione Europea: problemi e prospettive*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2015, 295 ss.

³⁵⁰ Anche per approfondire, si veda C. BORGIA-L. MARIANTONI, *Doveri inderogabili e diritti inviolabili. Libera autodeterminazione e partecipazione difensiva all'accertamento tributario*, in *federalismi.it*, n. 11/2022.

³⁵¹ Si veda M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 193 ss.

e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario. Il richiamo a detti principi è frutto della modifica apportata dalla L. 11 febbraio 2005, n. 15, che li ha introdotti, insieme ad altri, modificando così l'articolo 1 della L. n. 241/1990.

Certo è che si tratta di un passante legislativo per l'ingresso nel nostro ordinamento dei predetti principi³⁵².

Ancora, sembra opportuno rilevare che, conseguentemente all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, che attribuisce alla Carta lo stesso valore giuridico dei Trattati, e in ragione del principio della gerarchia delle fonti caratterizzante il nostro ordinamento, il diritto al contraddittorio – contenuto in una Carta riconosciuta come fonte comunitaria – assurge a dimensione superlegislativa. Inoltre, sarebbe irragionevole ritenere che la Carta, la quale definisce l'*ethos* costituzionale dell'Unione europea, il compendio dei diritti fondamentali dei cittadini europei, sancisca un diritto azionabile solamente nei confronti di quella che per i cittadini europei è tutt'ora una frazione ridotta dei pubblici poteri con i quali vengono in contatto o nei confronti dell'amministrazione nazionale solo quando agisca in esecuzione del diritto comunitario³⁵³.

Questo comporta che sia abbastanza complicato negarne la dimensione di principio generale e l'efficacia all'interno del nostro ordinamento, a tutti i livelli e, pertanto, avendo riguardo anche alle fattispecie che soggiacciono al diritto interno, a prescindere da una espressa previsione legislativa interna di carattere generale.

Come è stato rilevato in dottrina, alla garanzia del contraddittorio confluita nell'articolo 41 è riconosciuta la qualità di principio generale del diritto, in grado di travalicare i limiti applicativi che il contraddittorio incontra nel diritto nazionale³⁵⁴.

Dunque, con la Carta dei diritti fondamentali si giunge ad una prima consacrazione formale di un principio generale. Come si anticipava, è possibile affermare che essa ha contribuito a completare il percorso evolutivo nella definizione del diritto al contraddittorio nel procedimento, in ambito comunitario.

Allargando lo sguardo, sembra opportuno anche notare che gli articoli 47 e 48 della Carta assicurano: il primo, il diritto ad un processo corretto e trasparente (*fair*) e ad un giudice imparziale; il secondo, la presunzione di innocenza e i diritti della difesa.

³⁵² Sulla tematica, anche per approfondire, si veda L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 233.

³⁵³ Si veda M. TRIMARCHI, *L'art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali e la disciplina dell'attività amministrativa in Italia*, in *Dir. amm.*, 2011, 537 ss.

³⁵⁴ Sul punto, si vedano G. RAGUCCI, *Il "doppio vincolo" sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento "ante tempus"*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2014, 661 ss.; A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 21 ss.

Per la prima volta il legislatore comunitario sancisce normativamente in modo specifico che il diritto alla parità delle armi nell'ambito procedimentale e processuale deve essere considerato diritto inviolabile garantito a tutti i cittadini dell'Unione.

Il contraddittorio nel processo è implicito nell'articolo 47, mentre la codificazione del *right to be heard* prima che si giunga alla fase giurisdizionale si deve all'articolo 41. Per quanto riguarda quest'ultimo, autorevole dottrina ha chiarito che si tratta del principio dell'*audi alteram partem*, o del *right to be heard*, che nella tradizione britannica è ricondotto, assieme all'altro principio del *nemo iudex in causa sua*, alla *natural justice*, cioè all'idea di una serie di garanzie che vanno comunque assicurate all'amministrato, indipendentemente da quel che sia detto nelle leggi³⁵⁵.

3. Il *right to be heard* nella giurisprudenza della Corte di Giustizia e della Corte EDU

La genesi e l'evoluzione del principio del contraddittorio, in ambito europeo, molto dipende dall'operato della Corte EDU e della Corte di Giustizia, seppure in una dimensione spesso differente. Attenta dottrina ha distinto in modo chiaro la diversa visione del principio da parte delle due Corti³⁵⁶. La Corte EDU di Strasburgo ne dilata l'applicabilità, in quanto lo considera originato dall'esigenza di tutelare i diritti e le libertà fondamentali, *in primis* la dignità umana.

La Corte di Giustizia di Lussemburgo, invece, lo riporta al più ampio concetto di diritto di difesa, nella sua dimensione di anticipazione – in sede procedimentale – del contraddittorio processuale, in vista dell'emanazione di provvedimenti restrittivi della sfera giuridica dell'interessato. Conseguentemente, vi riconosce una valenza più limitata. Al punto, che la stessa dottrina ha, peraltro, affermato che “*nemmeno la sua progressiva caratterizzazione come principio generale comune del diritto europeo e l'inclusione nella Carta dei diritti fondamentali, all'art. 41, ha contribuito a svincolarlo completamente da questo fondamento originario*”.

In dottrina è stato autorevolmente sottolineato come il dialogo tra le due Corti sia sempre stato complesso ma, anche, costruttivo e rilevato che, negli ultimi tempi, si sia registrato un reciproco citarsi e trarre fonte d'ispirazione l'una dall'altra³⁵⁷.

Tanto premesso, occorre evidenziare che in ambito europeo – prima della proclamazione della Carta di Nizza – era stata la giurisprudenza europea ad elevare il contraddittorio a principio generale

³⁵⁵ M. D'ALBERTI, *La “visione” e la “voce”: le garanzie di partecipazione ai procedimenti amministrativi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2000, 1 ss.

³⁵⁶ Si veda, anche per approfondire, M. COCCONI, *Il giusto procedimento come banco di prova di un'integrazione delle garanzie procedurali a livello europeo*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2010, 1127 ss.

³⁵⁷ M. D'ALBERTI, *L'Unione europea e i diritti*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2016, 761 ss.

rilevante in qualsiasi procedimento in cui l'esercizio di un potere della pubblica amministrazione possa avere esiti pregiudizievoli per l'amministrato, anche in assenza di una previsione normativa³⁵⁸. Più nello specifico, la Corte di Giustizia affermava che il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario e deve essere garantito anche in mancanza di qualsiasi norma riguardante il procedimento di cui trattasi. Tale principio impone che qualunque persona nei cui confronti può essere adottata una decisione recante pregiudizio sia messa in condizione di far conoscere utilmente il proprio punto di vista in ordine agli elementi presi in considerazione contro di essa a fondamento della decisione controversa³⁵⁹.

La Corte di Giustizia ha, da subito, inquadrato il *right to be heard* tra i diritti della difesa insieme al diritto di accesso agli atti e al principio di imparzialità e di buon andamento della pubblica amministrazione³⁶⁰.

Con una prima pronuncia successivamente all'approvazione della Carta di Nizza, la Corte di Giustizia, nell'applicazione dell'articolo 41, ha affermato che il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo, in particolare in un procedimento che possa condurre a sanzioni, costituisce, come dalla stessa statuito a più riprese, un principio fondamentale del diritto comunitario. Tale principio impone che i destinatari di decisioni che pregiudichino in maniera sensibile i loro interessi siano messi in condizione di formulare utilmente le proprie osservazioni³⁶¹.

Il principio in questione è ripreso anche in successive sentenze³⁶², sulle quali sarà utile soffermarsi. Valga come anticipazione di quanto si dirà che la Corte, in ossequio ad un approccio di tipo sostanzialistico, ha anche riconosciuto che la possibilità di un'audizione successiva, effettuata in esito all'impugnazione di un provvedimento sfavorevole, può essere idonea a garantire il rispetto del diritto ad essere ascoltati, seppure a condizione che la normativa nazionale consenta all'interessato, non previamente sentito, di ottenere in via automatica la sospensione dell'esecuzione del provvedimento fino alla sua eventuale riforma³⁶³.

³⁵⁸ Per approfondire, si vedano R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, cit. e G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, cit.

³⁵⁹ Si veda la pronuncia della Corte di Giustizia, C-32/95, *P. Commissione/Lisrestal*, del 24 ottobre 1996.

³⁶⁰ Si vedano le cause riunite T-191/98 e da T-212/98 a T-214/98, *Atlantic Container Line AB e al. c. Commissione (Atlantic)*.

³⁶¹ Si veda la pronuncia C-395/00, *Distillerie Fratelli Cipriani SpA*, del 12 dicembre 2002.

³⁶² Si vedano le sentenze: C-349/07, *Sopropé*, del 18 dicembre 2008; cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV e Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*; C-276/12, *Sabou*, del 22 ottobre 2013.

³⁶³ Si vedano le sentenze: C-418/11, *Texdata Software*, del 26 settembre 2013, in particolare il punto 85; *Kamino*, con riferimento al punto 55.

Ha, inoltre, previsto la molto discussa in dottrina “prova di resistenza”³⁶⁴, affermando che, avendo il giudice nazionale, in ogni caso, l’obbligo di garantire la piena effettività del diritto dell’Unione, il riscontro di una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto ad essere sentiti prima dell’adozione di provvedimento lesivo, determina l’annullamento dell’atto adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento “avrebbe potuto comportare un risultato diverso”.

Per quanto concerne, invece, l’operato della Corte EDU, nell’interpretazione del dato letterale inizialmente formulata, ha ritenuto applicabile l’articolo 6 della CEDU – rubricato *Diritto ad un equo processo* – alla materia penale e a quella civile e delle obbligazioni, non mostrando particolare attenzione per l’ambito pubblicistico e, specificamente, per quello fiscale.

Articolo 6 CEDU che, unitamente al diritto ad un equo processo, ha previsto alcuni corollari come: il diritto di adire l’autorità giudiziaria; il diritto alla difesa legale; la parità delle armi; la concessione di un giusto termine per articolare la difesa. In particolare, come è stato evidenziato in dottrina, il contraddittorio appare garantito in riferimento alla facoltà di confrontarsi nel caso di emissione di un provvedimento potenzialmente lesivo³⁶⁵.

Le indicazioni ermeneutiche prodotte dalla Corte per la salvaguardia dei diritti dell’uomo, in un primo momento suggerivano, infatti, l’esclusione del processo tributario dall’ambito applicativo dell’articolo 6. La posizione appariva giustificata dall’impossibilità di ricondurre questo particolare contenzioso ad una delle due giurisdizioni poc’anzi individuate³⁶⁶.

Inoltre, l’esclusione della materia fiscale era fondata anche sull’articolo 1 del Primo Protocollo Addizionale, che espressamente riconosce la tutela del diritto di proprietà della persona fisica o giuridica, suscettibile di limitazioni soltanto per ragioni di pubblica utilità. Tuttavia, tale garanzia non può arrecare pregiudizio al diritto degli Stati di porre in vigore le leggi da essi ritenute necessarie per disciplinare l’uso dei beni in modo conforme all’interesse generale o per assicurare il pagamento delle imposte o di altri contributi o delle ammende.

Tanto detto, questa impostazione è stata fortemente criticata in ordine al non voler garantire non soltanto al processo, ma anche al procedimento tributario, canoni immanenti, a causa di una caratterizzazione autoritativa del rapporto obbligatorio che non consente la riconduzione della fiscalità alla “materia civile”. Autorevole dottrina ha, difatti, sottolineato che molte norme della CEDU potrebbero assumere rilevanza in materia tributaria, osservando come la visione autoritativa

³⁶⁴ Si veda la sentenza *Kamino*, dal punto 78 al punto 82.

³⁶⁵ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 58.

³⁶⁶ Per approfondire, si vedano P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 295 ss.; S. DORIGO, *La tutela internazionale dei diritti del contribuente*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016, 163 ss.

dell'Amministrazione finanziaria e del potere impositivo – che sono la causa principale di questa “chiusura” – siano, oggi, certamente superate³⁶⁷.

Si è, così, rivelato necessario l'intervento della Corte di Strasburgo, tramite le proprie decisioni, per generare un mutamento di posizione e venire incontro ai contribuenti. Più nello specifico, come è stato chiarito da attenta dottrina, a tale conclusione si è giunti in quanto si è ritenuto che il procedimento tributario, nella fase delle indagini, possa essere accostato al processo penale. In tal modo, è stato possibile ricondurlo all'interno di uno degli insiemi della bipartizione³⁶⁸.

La Corte EDU ha primariamente riconosciuto l'applicabilità delle garanzie contenute nell'articolo 6, dunque anche il diritto al contraddittorio, al procedimento tributario di indagine, prima che al processo. D'altra parte, preliminarmente, come è stato ricordato in dottrina³⁶⁹, lo stesso *iter* aveva caratterizzato il procedimento amministrativo, con riguardo al quale una prima apertura verso l'applicazione del principio aveva interessato profili di diritto sostanziale concernenti procedimenti amministrativi in materia di espropriazione, tutela dell'ambiente ecc.

Concretamente, si riconosceva l'applicabilità dell'articolo 6 ai procedimenti amministrativi relativi a interessi di carattere patrimoniale ma, col passare del tempo, venivano ricomprese tutte le fattispecie in cui si delineava una posizione soggettiva sostanziale vantata dal cittadino nei confronti della pubblica amministrazione³⁷⁰.

4. Le sentenze *Sopropé* e *Kamino* della Corte di Giustizia Ue

Gli accertamenti doganali, riguardanti entrambe le sentenze, hanno riscontrato particolare interesse da parte della Corte di Giustizia.

Occorre premettere che in materia doganale vige la competenza normativa esclusiva dell'Unione europea. Tanto comporta che debba essere garantita una certa uniformità della disciplina tributaria e che non residui molto spazio per interventi discrezionali degli Stati membri.

³⁶⁷ L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, I, 206 ss., il quale afferma che “il potere dell'Amministrazione finanziaria è puramente e semplicemente un potere amministrativo e l'azione impositiva va ricondotta all'azione amministrativa. Parlare di potere sovrano e di supremazia dello Stato nell'area dell'azione impositiva è retaggio di un'epoca in cui il singolo rapporto tributario si riduceva a una correlazione tra supremazia dello Stato e mera soggezione del contribuente, e il rapporto obbligatorio veniva interamente assorbito dalla legge tributaria, cui veniva attribuita natura di mera legge formale. Ormai la giustificazione dell'imposizione è da rinvenire nel concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva, e non più nella pura e semplice supremazia dello Stato”.

³⁶⁸ R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina*, cit., 345 ss.

³⁶⁹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, cit., 59.

³⁷⁰ Per approfondire, si veda M. ALLENA, *L'art. 6 Cedu come parametro di effettività della tutela procedimentale e giudiziale all'interno degli stati membri dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2012, 267 ss.

Come è stato evidenziato in dottrina, nel mese di maggio del 2016 è entrato in vigore in tutti i Paesi della Comunità il Codice doganale dell'Unione e, al suo interno, è stato previsto il *right to be heard*, al fine di tutelare il destinatario delle decisioni³⁷¹.

Il diritto al contraddittorio, salvo espresse deroghe (individuate all'articolo 22 del Codice unionale), deve precedere all'adozione delle decisioni sfavorevoli alla parte, ivi compresi i casi di sospensione, revoca o annullamento dei provvedimenti adottati.

Al Codice doganale si affiancano gli altri atti provenienti dagli organi comunitari e gli accordi fra Stati. Inoltre, in tema di accertamenti doganali, si applicano anche le disposizioni nazionali di dettaglio ed esecutive della normativa dettata dall'Unione europea. Trattasi dell'unico spazio lasciato agli Stati membri nel settore doganale, in ragione della loro autonomia istituzionale, e che concerne la libertà delle forme e delle procedure necessarie. Difatti, è previsto che i poteri di accertamento e controllo e sanzionatori siano ad essi demandati³⁷².

Accade di frequente che sorgano controversie in relazione al coordinamento tra normativa comunitaria e disposizioni di dettaglio dei singoli Stati.

Come è stato osservato in dottrina, l'avvento dell'Unione doganale tra i Paesi aderenti alla Comunità europea ha fatto sì che l'accertamento doganale subisse una modifica strutturale diventando sostanzialmente un controllo successivo all'espletamento delle formalità doganali, a volte anche molto lontano nel tempo rispetto all'effettuazione dell'operazione. Ciò ha comportato un aumento esponenziale dei controlli a posteriori e del contenzioso in ordine al rispetto del contraddittorio procedimentale con i contribuenti, prima della notifica di eventuali avvisi di rettifica³⁷³.

Le sentenze della Corte di Giustizia sono, pertanto, volte ad assicurare l'uniformità della disciplina in termini di attuazione e interpretazione. Esse operano direttamente all'interno degli Stati membri, nel senso che le autorità giudiziarie e amministrative nazionali, come anche gli organi legislativi, vi si devono uniformare³⁷⁴.

Sembra, allora, opportuno focalizzare l'attenzione sui principali profili emersi in due sentenze molto importanti della Corte di Giustizia, a partire dalla pronuncia *Sopropé*³⁷⁵.

³⁷¹ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 66.

³⁷² Si vedano, anche per approfondire, A. MARCHESELLI, *La riscossione dei diritti doganali, tra tutela degli interessi finanziari della Ue, efficienza dei mercati e diritti fondamentali*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 69 ss.; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., 372 ss.

³⁷³ F. CERIONI, *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 274 ss.

³⁷⁴ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 68.

³⁷⁵ Per il commento della sentenza in questione, si vedano G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.; A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2009, 210 ss. Inoltre, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia. Il caso Sopropé*, in <http://diritti-cedu.unipg.it>, 7 marzo 2017.

La Corte ha *in primis* ribadito che è suo compito garantire l'osservanza dei diritti fondamentali nel rispetto delle tradizioni costituzionali degli Stati membri e dei Trattati e, dunque, verificare la compatibilità con questi ultimi delle norme comunitarie e di quelle interne.

Andando al cuore delle questioni, ha rammentato che il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.

In virtù di questo principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi, devono essere messi in condizioni di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione. E, come evidenziato in dottrina, questo punto di vista deve essere preso in considerazione dall'Amministrazione³⁷⁶.

Ne deriva che gli interessati dagli atti amministrativi devono poter beneficiare di un termine sufficiente, il quale deve essere garantito dalle Amministrazioni degli Stati membri anche quando la normativa di diritto dell'Unione applicabile non preveda espressamente siffatta formalità.

Occorre, però, tenere presente che, sulla base di quanto disposto dall'articolo 234 del Trattato CE (oggi articolo 267 del TFUE), il quale definisce la competenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione alle questioni pregiudiziali sottoposte dai giudizi nazionali, la Corte debba limitarsi a chiarire il significato della norma comunitaria o a valutare la compatibilità della norma interna con il parametro comunitario mentre, invece, è il giudice nazionale a dover decidere in relazione alle norme applicabili al caso concreto, inclusa, eventualmente, la norma comunitaria³⁷⁷.

L'articolo in questione esclude dalle competenze dei giudici comunitari l'applicazione della norma comunitaria ad una determinata controversia, così come la qualificazione di una disposizione di diritto nazionale alla luce di tale norma. Pertanto, spetta allo Stato membro la valutazione della idoneità del termine a garantire il soddisfacimento della condizione.

Tuttavia, la Corte ha fornito al giudice nazionale alcuni elementi interpretativi. Ha, infatti, precisato che, l'idoneità del termine ad assicurare un margine adeguato per il contribuente a proporre le osservazioni e per l'Amministrazione a tenerne conto, deve essere individuata dallo Stato membro in ragione delle caratteristiche della procedura, avendo riguardo ai principi di effettività e di equivalenza. Più concretamente, afferma che lo Stato membro deve assicurarsi da un lato, che i termini siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili e, dall'altro lato, "*non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario*".

³⁷⁶ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 69.

³⁷⁷ P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, cit., 123 ss.

Ebbene, fino alla successiva pronuncia *Kamino* del 2014, la sentenza *Sopropé* si è posta come *leading case*. Ad avviso della dottrina, tale ruolo deve esserle riconosciuto anche in forza del fondamento che i giudici hanno voluto attribuire alle proprie conclusioni. Difatti, sembra chiaro che la Corte abbia voluto sottolineare il proprio ruolo di interprete e baluardo dei principi dell'Unione, riconoscendo all'interno dei principi medesimi il diritto al contraddittorio come canone di carattere generale e immanente³⁷⁸.

In tal senso, come è stato attentamente rilevato in dottrina, la Corte realizza, attraverso la mutazione e la conseguente elaborazione di principi rinvenibili anche in uno solo degli Stati membri, anche un veicolo di ravvicinamento indiretto degli ordinamenti nazionali³⁷⁹.

Trattasi di un compito molto importante, soprattutto per l'effetto che ne deriva. Appare, infatti, essenziale, per il perseguimento di una maggiore coesione, svolgere questo ruolo di *reductio ad unum* quantomeno con riguardo ai principi. E, nel farlo, non mostrare chiusure rispetto alle diverse istanze, bensì valorizzarle e renderle comuni quando se ne riconosce il valore generale.

Nondimeno, la Corte ne ha demandato l'implementazione, sia in relazione alle procedure da osservare per la sua attuazione, che alle conseguenze della sua violazione, agli Stati membri, attraverso il recepimento nelle diverse normative di dettaglio che disciplinano le procedure accertative. La Corte, con tutta evidenza, deve limitarsi a sindacare il mancato riconoscimento del diritto al contraddittorio in quanto principio generale dell'ordinamento comunitario ma non può sindacare sulle modalità operative scelte dallo Stato membro che garantisce l'esercizio del diritto.

Certo è che risulta fondamentale l'aver ritenuto che la garanzia dei diritti di difesa, con particolare riguardo a quello ad essere ascoltati prima che venga disposto un provvedimento a proprio disfavore, operi non in riferimento ad uno specifico settore, sembrando la formulazione scelta dalla Corte "generale" e, quindi, suscettibile di estensione a tutte le procedure concernenti vicende tributarie della più svariata natura. Difatti, sul punto, attenta dottrina ha evidenziato che il principio espresso dalla Corte sembra caratterizzato da una forza espansiva difficilmente confinabile all'interno delle imposte armonizzate³⁸⁰.

Invero, si tratterebbe di quella che è comunemente definita "armonizzazione negativa", cioè una sorta di funzione sostitutiva della Corte rispetto all'impossibilità delle istituzioni di legiferare, attuata

³⁷⁸ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 70.

³⁷⁹ Si veda, anche per approfondire, C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004, I, 993 ss.

³⁸⁰ M. BASILAVECCHIA, *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2010, 877 ss.

attraverso l'elaborazione di principi e concretizzata dalla forza espansiva delle sentenze della Corte³⁸¹.

Come è stato sottolineato in dottrina, la pronuncia ha avuto conseguenze negli ordinamenti dei singoli Stati e le conclusioni raggiunte sono state prese in considerazione, tuttavia non hanno risolto tutti gli interrogativi in tema di contraddittorio³⁸². Tant'è che la Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha ritenuto necessario esprimersi nuovamente con la già citata sentenza *Kamino*³⁸³.

Dalla lettura della pronuncia appare evidente che gli Stati membri – lasciati liberi di definire le procedure di concreta attuazione del contraddittorio – si siano trovati in difficoltà, soprattutto con riguardo alla effettiva dimensione della tutela da riconoscere al contribuente e all'efficacia degli atti emanati in violazione. Di qui, l'esigenza di una soluzione sistematica in relazione all'effettivo operare del diritto al contraddittorio e alla sua diretta applicabilità da parte del giudice nazionale.

Sembrerebbe che, la quasi contestualità tra la sentenza *Sopropé* ed il Trattato di Lisbona, non abbia contribuito a chiarire il mutato quadro derivante dalla nuova valenza da attribuire ai principi di cui agli articoli 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Dunque, è sembrato necessario contestualizzare il diritto al contraddittorio al loro interno come più ampio diritto del contribuente a potersi difendere anche nella fase procedimentale³⁸⁴.

Tanto premesso, venendo ora ai punti fondamentali della sentenza *Kamino*, la Corte – attraverso l'interpretazione del dato normativo, condizionata dai punti saldi giurisprudenziali già elaborati nella precedente sentenza *Sopropé* – afferma che i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi, devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione, anche in quelle ipotesi in cui nella normativa nazionale o comunitaria non vi sia una specifica disposizione *ad hoc*. Quindi, non sono soltanto le Amministrazioni nazionali tenute a rispettare i diritti della difesa ma anche gli interessati devono poter invocare direttamente il rispetto di tali diritti dinanzi ai giudici nazionali.

Questa conclusione sembra il frutto della affermazione della operatività dei due riferimenti che più hanno influito sul riconoscimento dei diritti fondamentali del cittadino europeo, cioè la Convenzione

³⁸¹ Per approfondire, si veda S. DORIGO, *Il diritto tributario nell'Unione europea*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016, 185 ss.

³⁸² P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 71 ss.

³⁸³ Per un commento della pronuncia, si veda A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2536 ss. Inoltre, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *Il contraddittorio preventivo nel caso Kamino: da principio generale atto a tutelare il diritto di difesa, a criterio subordinato alla dimostrazione che il risultato sarebbe stato diverso. Le ricadute nel diritto interno e le ragioni a favore di un generale riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in <http://diritti-cedu.unipg.it>, 11 dicembre 2017.

³⁸⁴ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 73.

per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Come è stato sottolineato in dottrina, il segno di un nuovo corso appare, peraltro, messo in luce dall'aver affermato che il principio del rispetto dei diritti della difesa deve essere interpretato nel senso che, quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di recupero *a posteriori* di dazi doganali all'importazione, in applicazione del Codice doganale, non è stato sentito dall'Amministrazione prima dell'adozione di tale decisione, i suoi diritti di difesa sono violati anche nel caso in cui gli sia concessa la possibilità di far valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni – in mancanza di una previa audizione – di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma. Il che può significare che il riconoscimento del diritto nella fase endoprocedimentale ha caratteristiche autonome che ne giustificano il rispetto e che non sono sovrapponibili ad un riconoscimento del diritto in una fase successiva³⁸⁵.

Tuttavia, al tempo stesso, si precisa che c'è una giurisprudenza prevalente³⁸⁶ la quale afferma che i diritti fondamentali, come il rispetto del diritto di difesa, non appaiono come prerogative assolute, ma possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui si tratta e non costituiscano, rispetto allo scopo prefissato, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti. In dottrina, sul punto, è stato sottolineato che le restrizioni di interesse generale non sono certamente quelle basate su un determinato tributo (armonizzato), o sul tipo di accertamento e di clausola antielusiva, ma, come riconosciuto anche dalla nostra giurisprudenza, riguardano trasversalmente la valutazione degli effetti della mancata partecipazione del contribuente³⁸⁷.

Sul “come” garantire il contraddittorio, si afferma che il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, nel valutare le conseguenze di una violazione del diritto di difesa, in particolare del diritto di essere ascoltati, “*può*” tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza della predetta irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Su quest'ultima conclusione è necessario soffermarsi, avendo la stessa suscitato reazioni da parte della dottrina.

³⁸⁵ P. ACCORDINO, *op. cit.*, 74.

³⁸⁶ Vengono citate le sentenze della Corte di Giustizia Ue: causa 383/13, *M.G. and N.R.*, del 10 settembre 2013; causa 418/11, *Texdata Software*, del 26 settembre 2013.

³⁸⁷ F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 257 ss.

Sul punto, secondo l'indirizzo dottrinale prevalente, il porre limiti al contraddittorio, condizionandone la rilevanza a un suo contributo sostanziale che deve essere dimostrato dal contribuente, comporta un ridimensionamento "in termini riduttivi" del principio stesso³⁸⁸.

L'affermazione sembra contenere una sorta di riferimento minimo all'interno del quale muoversi e non una indicazione tassativa. Più nel concreto, ove si voglia accogliere il "suggerimento" della Corte, optando per quella che è stata definita una "*prova di resistenza*", pare che il senso sia quello di meglio precisare al contribuente che gli sono richieste non allegazioni in grado di assicurargli la vittoria nel merito ma che, più semplicemente, esse non siano pretestuose³⁸⁹.

In ogni caso, come è stato sottolineato in dottrina, sembra abbastanza evidente che si voglia riconoscere una rilevanza ad una "possibilità" per le autorità giudiziarie competenti degli Stati membri di condizionare il giudizio ad una valutazione di alta probabilità di un risultato non dissimile anche senza contraddittorio, e non un obbligo. Infatti, il verbo "*può*" è ribadito sia nelle motivazioni della sentenza che nel dispositivo³⁹⁰.

Dunque, pur potendosi riconoscere ai giudici comunitari il merito di avere definito ulteriormente la dimensione da attribuire al contraddittorio nella sua operatività in fase pre-contenziosa, in termini "general", senza dubbio è possibile constatare che le difficoltà per il contribuente di accedere al dialogo costituiscono un ostacolo alla piena attuazione di una partecipazione difensiva. Detto altrimenti, imporre al contribuente la ricerca di rilevanze probatorie al limite della *probatio diabolica* non assicura il rispetto di quello che dovrebbe essere considerato un suo contributo al migliore esercizio della funzione impositiva.

Oltretutto, autorevole dottrina ha, di recente³⁹¹, fatto notare come, anche tutti i precedenti giurisprudenziali richiamati espressamente dalla Corte di Giustizia nella sentenza *Kamino* – e che sono concordanti rispetto alla tesi della possibile irrilevanza del vizio procedimentale lamentato – riguardino controversie instauratesi in un'epoca "antecedente" l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona: "*e, quindi, facciano ovviamente riferimento agli omologhi principi generali, in un'epoca in*

³⁸⁸ Si veda, anche per approfondire, A.E. 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, I, 394 ss.

³⁸⁹ 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.*, 2014, I, 677 ss. Sul punto, si veda anche A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit., 2536 ss.

³⁹⁰ P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, cit., 76, ove l'Autrice riporta anche che, nella versione inglese il verbo utilizzato è "*may*" ed in francese "*peut*", entrambi incontrovertibilmente corrispondenti nelle due lingue al nostro "*può*" ed al significato della possibilità.

³⁹¹ D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, Milano, 2019, 30 ss.

cui la Carta di Nizza (e il suo diritto ad una buona amministrazione ex art. 41) non aveva ancora, come tale, valore giuridico vincolante”.

Non bisogna dimenticare che, con l'adozione della Carta dei diritti, era posto chiaramente l'obiettivo di garantire un miglioramento nello *standard* comunitario di tutela dei diritti riconosciuti dalla Carta e, con specifico riguardo all'articolo 41, l'obiettivo preciso era di elevare lo *standard* di tutela riconosciuto alle garanzie procedimentali dei privati nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione. Si tratta di quel fenomeno, sul quale si tornerà, che è talora descritto in dottrina come di “*costituzionalizzazione della pubblica amministrazione*” e che è stato oggetto di importanti contributi della dottrina francese, ma anche di quella italiana³⁹².

5. Il diritto di essere ascoltati, parte integrante del “rispetto dei diritti di difesa”: gli ultimi sviluppi nella giurisprudenza della Corte di Lussemburgo

Prima di dar conto degli ultimi sviluppi registrati nella giurisprudenza della Corte di Giustizia, sembra opportuno – alla luce di quanto emerso fino ad ora – notare che, come messo in evidenza in dottrina, nel *Rule of Law* i diritti di partecipazione hanno una portata talmente estesa da non trovare fondamento in un'unica disposizione delle Carte che li riconoscono, traducendoli in precetti per le istituzioni europee e gli Stati membri³⁹³.

Come è stato evidenziato da attenta dottrina, la giurisprudenza della Corte di Giustizia ha elaborato e sviluppato, negli ultimi anni, un'interpretazione dei principi generali del diritto dell'Unione, nonché degli articoli 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, “*che ha un significativo impatto sull'attività di indagine e controllo a carico dei soggetti passivi da parte degli uffici tributari, nonché sugli atti impositivi ed anche nell'eventuale proiezione processuale*”³⁹⁴.

Difatti, in materia tributaria, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio, enunciato dall'articolo 41 della CDFUE nell'ambito del diritto ad una buona amministrazione, è rievocato e discusso dalla

³⁹² Si veda, anche per i riferimenti dottrinali richiamati, V. CERULLI IRELLI, *L'amministrazione costituzionalizzata*, Torino, 2019. Inoltre, per approfondire, si veda *The Administrative State*, vol. 1 della collana curata da A. VON BOGDANDY, P.M. HUBER, S. CASSESE, *The Max Planck Handbooks in European Public Law*, Oxford, 2017.

³⁹³ G. RAGUCCI, *Il diritto ad una buona amministrazione e il contraddittorio: materiali per un bilancio*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 152 ss. Sul tema, anche per approfondire, si veda F. RONCAROLO, *Alla ricerca dei principi di diritto nella procedura amministrativa*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2015, 319 ss.

³⁹⁴ A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il “droit d'être entendu” e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, I, 1316. Sulla tematica, si veda anche il contributo di EN. TRAVERSA-ED. TRAVERSA, *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, in particolare 1366.

giurisprudenza della Corte di Lussemburgo anche nei termini di diritto di accesso alla giustizia di cui agli articoli 47 e 48 della CDFUE, sino ad essere inglobato in un diritto di difesa inteso in senso ampio.

Si tratta di “una lettura integrata di diversi presidi posti dalla carta a garanzia dell’individuo”³⁹⁵, invero prevalentemente condizionata dalla giurisprudenza antecedente all’adozione della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, dalla quale è possibile ricavare un concetto che, come sostenuto in dottrina, potrebbe dirsi “sintetico” di contraddittorio (il diritto di difesa), e il cui fondamento logico è che, se il privato non può esporre le proprie ragioni prima dell’adozione di un provvedimento che lo riguarda, allora non v’è un equo processo.

Nel contesto delineato, il contraddittorio è tutelato nella sua forma base e, poi, anche nei suoi corollari. Dal primo punto di vista, va garantito “prima” che la misura potenzialmente lesiva sia stata adottata. Con la precisazione, tuttavia, che può soggiacere a restrizioni, a condizione che rispondano a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura necessaria, e che non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato, tale da ledere la sostanza del diritto garantito.

Venendo ai corollari, e di conseguenza agli ultimi sviluppi sul tema che hanno riguardato i giudici di Lussemburgo³⁹⁶, un corollario del riconoscimento del diritto al contraddittorio è che il contribuente sia messo nelle condizioni di esercitare efficacemente le proprie facoltà difensive. Ne deriva, soprattutto, la tutela del diritto di accedere al contenuto del fascicolo – testualmente riconosciuto dal secondo comma dell’articolo 41 della CDFUE, ma tutelato dalla giurisprudenza facendo riferimento anche agli articoli 47 e 48 della CDFUE – in cui siano inseriti documenti raccolti anche in procedimenti nei confronti di terzi.

Come è stato sottolineato in dottrina³⁹⁷, può trattarsi di documenti acquisiti attraverso indagini penali³⁹⁸, come anche amministrative, ma nell’uno e nell’altro caso la giurisprudenza della Corte di Giustizia è costante nell’affermare che al giudice nazionale spetta di verificare se il soggetto nei confronti del quale siano usati abbia potuto avere accesso alle prove, e sia stato ascoltato su di esse³⁹⁹. Provando a tirare le somme, sembra evincersi che, secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, il rispetto dei diritti della difesa deve essere garantito, a favore del contribuente, non

³⁹⁵ G. RAGUCCI, *Il diritto ad una buona amministrazione e il contraddittorio: materiali per un bilancio*, cit., 153 ss.

³⁹⁶ Per approfondire, si veda ampiamente A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell’Unione Europea e, segnatamente, il “droit d’être entendu” e il diritto ad un processo equo*, cit., 1315 ss.

³⁹⁷ G. RAGUCCI, *Il diritto ad una buona amministrazione e il contraddittorio: materiali per un bilancio*, cit., 154 ss.

³⁹⁸ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia, C-419/14, *WebMindLicenses Kft*, del 17 dicembre 2015.

³⁹⁹ Si veda la sentenza della Corte di Giustizia, C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft*, del 16 ottobre 2019. Per un commento a tale sentenza, si vedano: F. MATTARELLI, *Contestazione dell’iva detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 30 novembre 2019; A. DE RINALDIS, *Diritto alla difesa del contribuente*, in *L’iva*, 2020, 2, 16 ss.

soltanto nella dimensione “processuale”⁴⁰⁰ – alla stregua dell’articolo 47 della Carta, che garantisce il diritto ad un processo equo – ma anche “prima”⁴⁰¹, vale a dire durante la fase di controllo e indagine a carico del soggetto passivo.

Al riguardo, come è stato messo in evidenza in dottrina, fondamentali statuizioni sono contenute nella già citata sentenza *Kamino*, laddove la Corte afferma che il diritto al contraddittorio non è un elemento accessorio, bensì fondamentale del rispetto dei diritti della difesa garantito dal diritto dell’Unione in ogni procedimento, alla stregua degli articoli 41, 47 e 48 della Carta⁴⁰².

Dunque, il diritto al contraddittorio è da considerare parte integrante del rispetto dei diritti della difesa, trattandosi di un principio generale del diritto dell’Unione⁴⁰³.

Ne deriva che l’autorità fiscale, prima di adottare un provvedimento individuale lesivo degli interessi del destinatario, deve mettere in condizione quest’ultimo di manifestare utilmente il suo punto di vista, con riferimento agli elementi sui quali tale autorità ritiene di fondare la propria decisione, purché questa rientri nella sfera di applicazione del diritto dell’Unione⁴⁰⁴.

Si tratta di un diritto, a favore di ogni persona, di essere sentita, entro un “termine sufficiente”, prima dell’adozione della decisione di un’amministrazione lesiva o, in qualche misura, pregiudizievole, rispetto ai suoi interessi, il quale può essere fatto valere dal singolo contribuente direttamente, innanzi al giudice nazionale⁴⁰⁵.

Secondo la Corte, tale diritto appartiene alla sfera del “rispetto dei diritti della difesa”, segnatamente al “diritto di essere sentiti”⁴⁰⁶ e deve essere garantito anche in assenza di una espressa disposizione che lo preveda.

Il principio in esame consente all’autorità fiscale di tenere in considerazione tutti gli elementi che, concretamente, emergono dal confronto dialettico col soggetto passivo e, inoltre, permette a

⁴⁰⁰ Come affermato dalla Corte di Giustizia nella causa C-662/13, *Surgicare*, 12 febbraio 2015, al punto 33, il legislatore nazionale è tenuto a rispettare il requisito della “tutela giurisdizionale effettiva dei diritti spettanti ai singoli in forza del diritto dell’Unione, quale garantita dall’art. 47 della Carta”.

⁴⁰¹ Sulla giurisprudenza della Corte di Giustizia relativa al diritto ad essere ascoltati nella fase preprocessuale, sul versante tributario, si veda F. LORUSSO, *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale, tra principi costituzionali e garanzie sovranazionali*, in *Innovazione e diritto*, 2018, 46 ss.

⁴⁰² A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell’Unione Europea e, segnatamente, il “droit d’être entendu” e il diritto ad un processo equo*, cit., 1325 ss.

⁴⁰³ Si trova conferma anche nella sentenza della Corte di Giustizia, C-166/13, *Mukarubega*, 5 novembre 2014, punti da 42 a 45.

⁴⁰⁴ In senso conforme, si veda la già citata sentenza della Corte di Giustizia, *Sabou*, con particolare riferimento al punto 38.

⁴⁰⁵ Il riferimento al “termine sufficiente” è tratto dalla già citata sentenza della Corte di Giustizia, *Sopropé*, al punto 37.

⁴⁰⁶ Nello stesso senso, si veda la sentenza della Corte di Giustizia, C-298/16, *Ispas*, 9 novembre 2017, al punto 26. Per un commento della sentenza, si veda G. DELLABARTOLA, *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, 457 ss.

quest'ultimo di correggere eventuali errori commessi o, in alternativa, di fornire elementi relativi alla sua situazione, suscettibili di incidere sulla decisione finale dell'autorità che se ne occupa.

Alla luce della necessaria interlocuzione col soggetto passivo, l'autorità fiscale deve esaminare in modo accurato ed imparziale tutti gli elementi rilevanti nel caso concreto e deve motivare in maniera circostanziata e dettagliata la sua decisione finale, al fine di consentire al destinatario di quest'ultima di comprendere le ragioni dell'autorità fiscale sul punto.

Inoltre, come già esaminato, la Corte osserva nella sentenza *Kamino* che, qualora l'autorità fiscale violi i diritti della difesa e, segnatamente, il diritto di essere sentiti, questo vizio determina l'annullamento del provvedimento adottato dalla stessa autorità, ma esclusivamente “*se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso*”, vale a dire – come evidenziato in dottrina – l'esito e il risultato finale (cioè il provvedimento o l'atto) avrebbero potuto essere differenti, in tutto o in parte⁴⁰⁷. Più in generale, la violazione dei diritti della difesa non deve essere formulata in astratto, bensì implica una valutazione “*in funzione delle circostanze di ciascun caso di specie*” e, in modo particolare, “*della natura dell'atto in oggetto, del contesto in cui è stato adottato e delle norme giuridiche che disciplinano la materia in esame*”.

Venendo alle principali direttrici emerse nell'arresto *Glencore*, anche in questo caso si applica il principio consolidato nella giurisprudenza della Corte, secondo cui il rispetto dei diritti della difesa si estrinseca in “*un principio generale del diritto dell'Unione che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arreca pregiudizio*”. Nella prospettiva di questa sentenza, come è stato sottolineato in dottrina, il diritto di essere ascoltati non va ricostruito, almeno sotto il profilo letterale, in termini di diritto al contraddittorio, dal momento che il primo costituisce parte integrante del rispetto dei diritti della difesa. Il contraddittorio tra le parti deve essere garantito dal giudice, soggetto terzo e imparziale, nello svolgimento del processo, ma già nella fase amministrativa di indagine e controllo fiscale nei confronti del contribuente vanno comunque salvaguardati e rispettati i diritti della difesa, tra i quali “*il diritto di essere ascoltati*”⁴⁰⁸.

Qualora l'autorità fiscale intenda utilizzare, in sede di accertamento tributario, documenti acquisiti in procedimenti penali a carico di fornitori del soggetto passivo, essa deve pur sempre rispettare i diritti della difesa di quest'ultimo. E, segnatamente, deve autorizzare l'accesso del soggetto passivo a tali

⁴⁰⁷ A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il “droit d'être entendu” e il diritto ad un processo equo*, cit., 1327. Sul punto, si veda anche A. COLLI VIGNARELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. “prova di resistenza”*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 16 marzo 2020, 1 ss.

⁴⁰⁸ A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il “droit d'être entendu” e il diritto ad un processo equo*, cit., 1329.

documenti, consentendogli la facoltà di essere ascoltato e di produrre prove a sostegno delle proprie allegazioni. Inoltre, l'autorità fiscale deve vagliare attentamente le argomentazioni sostenute e le pertinenti prove offerte dal contribuente, prendendo posizione in modo specifico e circostanziato su tali argomentazioni e prove, in sede di motivazione della decisione amministrativa (ovvero dell'atto impositivo) nei confronti del soggetto passivo.

Il rispetto dei diritti della difesa non va inteso in modo assoluto, nel senso che può essere sottoposto a limitazioni, *“a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti”*. Ciò posto, la violazione dei diritti della difesa deve essere valutata in concreto e non in astratto, segnatamente in considerazione: delle circostanze specifiche; della natura dell'atto adottato e del contesto in cui è stato confezionato; e delle disposizioni giuridiche che disciplinano la materia.

Sotto un altro profilo, qualora l'autorità fiscale abbia adottato una decisione amministrativa che ha acquisito il carattere della definitività, il diritto dell'Unione non esige, in via di principio, che tale autorità sia obbligata a riesaminare la medesima decisione, laddove quello della *“certezza del diritto”* va considerato come un principio generale riconosciuto dal diritto dell'Unione.

Tuttavia, l'autorità fiscale non è sollevata dall'obbligo di far conoscere al soggetto sottoposto ad indagine gli elementi di prova, compresi quelli che provengono da procedimenti amministrativi collegati, le cui decisioni adottate siano divenute definitive, in base ai quali ritiene di fondare una decisione. In caso contrario, il soggetto sarebbe *“privato del diritto di rimettere in discussione utilmente, nel corso del procedimento di cui è parte, tali constatazioni di fatto e tali qualificazioni giuridiche”*.

Come è stato sottolineato in dottrina⁴⁰⁹, pur essendo il principio della certezza del diritto un principio (ontologicamente) fondamentale, riconosciuto come tale dal diritto dell'Unione, esso non può fondare una restrizione dei diritti della difesa, laddove siffatta restrizione costituirebbe, *“rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile tale da ledere la sostanza stessa di tali diritti”*. Aggiunge la sentenza che, se fosse ammessa questa restrizione, vi sarebbero tre conseguenze importanti: al soggetto passivo sarebbe negato il diritto *“di far conoscere utilmente ed efficacemente, nel corso del procedimento amministrativo e prima dell'adozione di una decisione sfavorevole ai suoi interessi, il suo punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondarsi”*; l'autorità fiscale non potrebbe considerare tutti gli elementi forniti dal soggetto passivo; l'autorità fiscale vedrebbe affievolito l'obbligo di esaminare attentamente le osservazioni del soggetto

⁴⁰⁹ A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il “droit d'être entendu” e il diritto ad un processo equo*, cit., 1330.

passivo coinvolto, scandagliando, *“in modo accurato e imparziale, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando”* la sua decisione finale.

Di conseguenza, l'autorità fiscale deve pur sempre far conoscere al soggetto sottoposto ad indagine il materiale probatorio sul quale si fonda l'attività di controllo, prima di adottare la decisione finale. La Corte di Giustizia evidenzia che, solamente se viene rispettato tale principio, il soggetto non viene *“privato del diritto di rimettere in discussione utilmente, nel corso del procedimento di cui è oggetto, le constatazioni di fatto e le qualificazioni giuridiche effettuate da tale amministrazione nell'ambito dei procedimenti collegati”*.

Dunque, la sentenza ha confermato, ancora una volta, che è monolitica la giurisprudenza della Corte orientata a considerare un principio generale del diritto dell'Unione, in termini di rispetto dei diritti della difesa, l'obbligo in capo alle autorità amministrative, anche fiscali, prima di adottare una decisione o un atto lesivo della sfera giuridica del destinatario, di consentire a quest'ultimo di argomentare sugli elementi fattuali e giuridici sui quali l'autorità medesima intende fondare la decisione o l'atto, ogni qualvolta sia applicabile la disciplina dell'Unione.

In conclusione, le primarie garanzie riconosciute dalla Corte di Giustizia nella causa *Glencore* – in particolare, il diritto del soggetto passivo di essere ascoltato dall'autorità fiscale, il diritto di accesso al fascicolo contenente gli elementi e i documenti relativi all'indagine fiscale e il vaglio del giudice, nel panorama di un processo equo, in grado di garantire in modo effettivo la parità delle armi e il contraddittorio tra le parti – mettono in luce come *“la tutela dei diritti della difesa, in materia tributaria, quale principio generale dell'Unione, è poliedrica e, segnatamente, permea trasversalmente la fase amministrativa dei controlli e delle indagini dell'autorità fiscale a carico del soggetto passivo, fino a caratterizzare il processo tributario, che deve svolgersi in modo equo”*⁴¹⁰.

⁴¹⁰ A. COMELLI, *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il “droit d'être entendu” e il diritto ad un processo equo*, cit., 1346. Per approfondire, si veda anche P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018, 95, il quale sottolinea la prospettiva di *“garantire un effettivo rispetto del diritto di difesa in relazione a tutte quelle misure in grado di incidere sulla sfera giuridica dell'interessato”*.

Conclusioni

Al termine di questo lavoro si vuole svolgere qualche considerazione che consenta di riassumere brevemente i risultati raggiunti. A tal fine, sembra utile dar conto dei principali passaggi favorevoli ad un compiuto e definitivo riconoscimento della portata generale del diritto alla partecipazione difensiva nei procedimenti tributari.

In particolare, la codificazione – ad opera della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea – del diritto ad una buona amministrazione invita a riflettere sulla “procedimentalizzazione” della funzione amministrativa. Invece, una lettura nel tempo sempre più garantistica dell'articolo 6 della CEDU – esteso evidentemente all'ambito della procedura amministrativa – invita a riflettere sulla “processualizzazione” della fase procedimentale amministrativa e, più in generale, sulla tutela dei diritti fondamentali nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”.

Come si cerca di mettere in evidenza, entrambi i fenomeni riguardano da vicino anche la materia tributaria e possono attivamente influire sulla “correzione”, in termini più garantistici, del rapporto tra fisco e contribuente.

1. La codificazione del diritto europeo ad una buona amministrazione

Il diritto ad una buona amministrazione è stato definitivamente riconosciuto quale elemento costitutivo di ogni procedimento in cui è parte una pubblica amministrazione soltanto al momento dell'inserimento, all'interno della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, dell'articolo 41⁴¹¹.

La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, rappresentando una sorta di catalogo in cui vengono riaffermati taluni diritti e principi già scolpiti nel diritto vivente europeo o previsti dai diritti costituzionali nazionali, ha avuto il pregio di “costituzionalizzare” a livello europeo una serie di diritti derivanti – come dettato dal “Preambolo” – dalle tradizioni costituzionali e dagli obblighi internazionali comuni agli Stati membri, dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali, dalle carte sociali adottate dall'Unione e dal Consiglio d'Europa, nonché dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea e da quella della Corte Europea dei diritti dell'uomo.

⁴¹¹ G. CORASANITI, *Il diritto ad una buona amministrazione e i provvedimenti cautelari*, in M. PIERRO (a cura di), *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 381.

A tal proposito, si è parlato espressamente di “costituzionalizzazione” del diritto ad una buona amministrazione⁴¹². Sembra, allora, utile ricordare che l’articolo 41 – rubricato “*Diritto ad una buona amministrazione*” – sancisce ai primi due commi che: “1. *Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell’Unione.* 2. *Tale diritto comprende in particolare: il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio, il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale, l’obbligo per l’amministrazione di motivare le proprie decisioni*”.

Si nota come, in maniera sintetica, si siano voluti positivizzare gli elementi fondanti del “giusto procedimento” da un lato, mentre, dall’altro, si siano volute specificare le modalità procedurali attraverso le quali il menzionato giusto procedimento può realizzarsi.

Come evidente, si tratta di una norma predisposta per tutelare la posizione del cittadino nell’ambito dei procedimenti amministrativi, ove è notoriamente riscontrabile uno sbilanciamento di potere a favore degli interessi pubblici a potenziale danno degli interessi del privato⁴¹³.

Attenta dottrina ha sottolineato come l’articolo 41 rappresenti il “*segno tangibile del superamento di ogni visione autoreferenziale del fenomeno amministrativo*”⁴¹⁴.

La norma in esame, non solo individua i contenuti del diritto ad una buona amministrazione e i relativi corollari, ma altresì eleva lo *standard* di tutela minima da accordare nel caso di lesione dello stesso, precisando, ai commi 3 e 4, che “*ogni individuo ha diritto al risarcimento da parte della Comunità dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell’esercizio delle loro funzioni conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri*” e “*ogni individuo può rivolgersi alle istituzioni dell’Unione in una delle lingue del trattato e deve ricevere una risposta nella stessa lingua*”.

Tale disposizione ha una rilevante portata, dato che l’aspettativa del cittadino ad attendersi un “giusto procedimento” non viene individuata soltanto in termini descrittivi, ma viene espressamente definita quale “*diritto*”, cui corrispondono dei veri e propri obblighi in capo alla pubblica amministrazione, la cui mancata osservanza genera – quale immediata conseguenza – il sorgere dell’esigenza di una tutela del menzionato diritto anche in sede processuale.

⁴¹² P. PROVENZANO, *L’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea e la “costituzionalizzazione” delle garanzie procedurali*, in D.U. GALETTA (a cura di), *Diritto amministrativo nell’Unione Europea*, Torino, 2014, 332.

⁴¹³ G. CORASANITI, *Il diritto ad una buona amministrazione e i provvedimenti cautelari*, cit., 382.

⁴¹⁴ A. ZITO, *Il diritto ad una buona amministrazione nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea e nell’ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, 427 ss.

Il contenuto chiaro e conciso della norma in esame, consente di poter affermare la centralità di tale diritto in ambito europeo, circostanza, questa, confermata dall'inserimento della relativa disciplina all'interno di una Carta che, fra gli altri, regola diritti fondamentali quali il diritto alla vita, il diritto all'integrità della persona, etc.

Come è stato sostenuto in dottrina, sebbene il contenuto del diritto in esame non rappresenti in assoluto una novità in ambito europeo, essendo stato indagato e affermato in via giurisprudenziale già prima della trasposizione dello stesso in una norma di diritto positivo, lo è invece la circostanza che, per la prima volta, sia stato disciplinato all'interno della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, la quale, in forza del disposto di cui all'articolo 6 del Trattato di Lisbona del 2009, ha lo stesso valore giuridico dei trattati⁴¹⁵.

Dunque, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea è fonte di rango primario e contiene disposizioni che hanno efficacia giuridicamente vincolante sia per le Istituzioni comunitarie, sia per quelle degli Stati nazionali che sono tenute ad applicarle negli ordinamenti interni⁴¹⁶.

Prima di diventare un "diritto", riconosciuto e tutelato, la buona amministrazione si è affermata nella giurisprudenza evolutiva della Corte di Giustizia Ue quale "principio". Eppure, perfino nel mezzo di questo passaggio, vi sono state alcune pronunce del giudice europeo nelle quali è ben espressa la posizione di quest'ultimo in merito alla centralità ed importanza da attribuire al concetto di "buona amministrazione". In tal senso, assume assoluto rilievo quella pronuncia in cui – dopo essere stata nuovamente affermata la natura di "principio fondamentale del diritto comunitario" – è stato precisato che il diritto di ogni cittadino di essere ascoltato prima che vengano assunti provvedimenti amministrativi lesivi della sua sfera giuridica (quale visibile manifestazione di "buona amministrazione") deve essere garantito in ogni caso, finanche nei casi in cui non vi sia una disciplina normativa che lo preveda espressamente⁴¹⁷.

Pertanto, quanto detto fa riferimento alle soluzioni interpretative adottate dal giudice europeo "precedentemente" alla codificazione all'interno dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea del "diritto" ad una buona amministrazione.

Difatti, la giurisprudenza euro-unitaria successiva alla "costituzionalizzazione" del diritto *de quo* è pressoché unanime nell'affermare che i diritti di difesa e buona amministrazione costituiscono principi generali del diritto dell'Unione che trovano applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto che gli arrechi pregiudizio. In forza di tale

⁴¹⁵ G. CORASANITI, *Il diritto ad una buona amministrazione e i provvedimenti cautelari*, cit., 383.

⁴¹⁶ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 2013, 115.

⁴¹⁷ Si veda Corte di Giustizia CE, sentenza del 10 luglio 1986, causa 234/84, *Regno del Belgio contro Commissione delle Comunità europee*. Nello stesso senso si è espressa la Corte di Giustizia UE, sentenza del 24 ottobre 1996, causa C-32/95, *Commissione contro Lisrestal e altri*.

principio, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione.

Come è stato osservato in dottrina, appare ormai pacifico come a livello euro-unitario – da intendersi con riferimento sia a specifiche norme di diritto positivo sia alla giurisprudenza della Corte di Giustizia – il rispetto del diritto ad una buona amministrazione imponga l'osservanza di una precisa sequenza procedimentale in tutti i casi in cui la pubblica amministrazione decida di adottare un provvedimento idoneo a comprimere o limitare la sfera giuridica del destinatario, fondata sul rispetto dell'obbligo di interpellare preventivamente quest'ultimo⁴¹⁸.

La codificazione del diritto ad una buona amministrazione ad opera dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea ha, quindi, "costituzionalizzato" un concetto che, sino all'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, rimaneva confinato a semplice principio di matrice giurisprudenziale.

Inoltre, è ormai pacifico ammettere l'efficacia diretta nel nostro ordinamento dei diritti stabiliti all'interno della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, con ciò dovendosi concludere per la sussistenza di un obbligo in capo a tutte le pubbliche amministrazioni degli Stati membri di conformare la propria azione agli schemi del "giusto procedimento". Sul punto, sembra opportuno ricordare che costituiscono un fondamento giuridico relativamente solido alla circostanza che il diritto euro-unitario prevalga, per forza propria, sulla normativa interna, da un lato, l'articolo 117, comma 1, della Costituzione, il quale afferma l'assoggettamento della potestà legislativa statale e regionale, senza distinzione per materia, ai vincoli derivanti dall'ordinamento europeo; dall'altro, l'articolo 1, comma 1, della legge sul procedimento amministrativo (l. n. 241 del 1990), il quale stabilisce che *"l'attività amministrativa (...) è retta dai principi dell'ordinamento comunitario"*.

In merito a quest'ultima disposizione, attenta dottrina ha chiarito che la stessa è mirata a realizzare una estensione delle garanzie europee a materie nazionali, onde evitare fenomeni di "discriminazione a rovescio" (*reverse discrimination*), ossia situazioni di disparità di trattamento, lesive del principio di eguaglianza di cui all'articolo 3, comma 1, della Costituzione, in danno dei cittadini di uno Stato membro, o delle sue imprese, che si verificano quale effetto indiretto dell'applicazione del diritto dell'Unione alle sole materie da esso regolate⁴¹⁹.

⁴¹⁸ G. CORASANITI, *Il diritto ad una buona amministrazione e i provvedimenti cautelari*, cit., 384 ss., il quale, alla nota 17, afferma che la massima "esaltazione" del contraddittorio quale "principio generale dell'ordinamento comunitario" è contenuta nella più volte citata sentenza *Sopropé*.

⁴¹⁹ R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 57 ss.

Come è stato sottolineato, la formulazione “lapidaria” della norma appare di significativa rilevanza, perché non lascia alcun margine di dubbio in merito alla pervasività dei principi dell’ordinamento euro-unitario, ai quali l’attività amministrativa deve obbligatoriamente conformarsi⁴²⁰. Non si tratta più di dover fare riferimento ai concetti di “*spill over effect*” o di “*irraggiamento*” dei principi euro-unitari all’interno dell’ordinamento nazionale⁴²¹, perché questi, come è stato sostenuto da autorevole dottrina⁴²², sono stati messi a regime nel sistema nazionale tramite il “passante legislativo” individuato nel menzionato articolo 1 della l. n. 241/1990, con conseguente “generalizzazione” della loro applicazione a tutta l’attività amministrativa, finanche a quella svolta dall’Amministrazione finanziaria⁴²³.

2. La “procedimentalizzazione” della funzione amministrativa nel sistema italiano e le ricadute del fenomeno in materia tributaria

Tuttavia, se appare ormai pacifico il dato secondo cui il diritto ad una buona amministrazione trovi la sua legittimazione all’interno del citato articolo 41, e prima ancora nella giurisprudenza comunitaria, non si può sottacere come, nel nostro sistema, la Corte Costituzionale abbia fatto non poca fatica nel corso degli anni ad individuare un riferimento all’interno della Costituzione che attribuisse valore costituzionale al concetto di “giusto procedimento”, nonostante tale locuzione appaia, già di per sé, connotata da una spiccata natura costituzionale⁴²⁴.

Nonostante la potente evocazione della “giustizia” nel procedimento, la Corte Costituzionale, a parere della dottrina pubblicistica maggioritaria⁴²⁵, non ha profuso, almeno in tempi risalenti, significativi sforzi al fine di desumere dalle disposizioni costituzionali il principio del “giusto procedimento” nell’attività amministrativa autoritativa⁴²⁶. Soltanto di recente, infatti, sono state pubblicate talune pronunce che contengono i segni di una “progressiva” erosione della precedente giurisprudenza; in particolare, il mutamento strutturale che ha interessato la pubblica amministrazione negli ultimi anni ha indotto il Giudice delle Leggi a rivedere le proprie argomentazioni poste a sostegno della

⁴²⁰ G. CORASANITI, *Il diritto ad una buona amministrazione e i provvedimenti cautelari*, cit., 389.

⁴²¹ Per approfondire, si veda D.U. GALETTA, *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l’entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, cit., 601 ss.

⁴²² L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 1393 ss.

⁴²³ M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione Finanziaria*, cit., 106.

⁴²⁴ Sul punto, si veda assolutamente F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, 126 ss.

⁴²⁵ Si vedano, in particolare, U. ALLEGRETTI, *Amministrazione pubblica e Costituzione*, Padova, 1996, 135 ss.; G. SALA, *Imparzialità dell’amministrazione e disciplina del procedimento nella recente giurisprudenza amministrativa e costituzionale*, in *Dir. proc. amm.*, 1984, 433 ss.

⁴²⁶ Per approfondire, si veda G. BERTI, *Procedimento, procedura, partecipazione*, in *Studi in memoria di E. Guicciardi*, Padova, 1975, 796 ss.

negazione del valore costituzionale al “giusto procedimento”, segno, questo, che – come è stato sostenuto – il dibattito non può considerarsi chiuso⁴²⁷.

Come pure è emerso nel Capitolo Primo, il tentativo della Corte Costituzionale di ancorare il principio del “giusto procedimento” al dettato costituzionale è risultato piuttosto arduo, in particolare con riguardo alla corretta individuazione delle norme cui fare riferimento.

Talvolta è stato prediletto il profilo soggettivo-garantista e, di conseguenza, si è fatto riferimento agli articoli 24 e 113 della Costituzione; altre volte, invece, si è tentato di obiettivizzare il principio in argomento e, pertanto, si è fatto riferimento alla “buona amministrazione” ed alle “esigenze di funzionalità”.

In merito alla “procedimentalizzazione” della funzione amministrativa operata dalla legge n. 241 del 1990, ed in particolare alle possibili ricadute del fenomeno in materia tributaria, già è stato evidenziato che l’articolo 1 ha avuto il pregio di aver generalizzato l’applicazione dei principi comunitari amministrativi – che si compendiano nel diritto ad una buona amministrazione, la quale assicura agli interessati le tre essenziali garanzie dell’informazione, della partecipazione e della motivazione – estendendola a “tutta” l’attività amministrativa, “sembrerebbe” anche a quella svolta dall’Amministrazione finanziaria.

Come è stato precisato in dottrina, trattando dell’attività amministrativa svolta dall’Amministrazione finanziaria, utilizzare il condizionale è d’obbligo, dal momento che l’interprete deve in ogni caso confrontarsi con il ben noto articolo 13, comma 2, della medesima legge, il quale esclude, da un lato, la partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari e, dall’altro, il diritto di accedere e, quindi, di conoscere le acquisizioni e l’*iter* seguito dall’Amministrazione finanziaria, solo dopo la conclusione del procedimento⁴²⁸.

Tuttavia, prima di capire se sia possibile superare in via interpretativa il dato letterale della suddetta disposizione, per poter ammettere, tramite l’applicazione dell’articolo 1, comma 1, della l. n. 241/1990, anche con riferimento alla materia tributaria, l’applicazione generalizzata dei principi amministrativi comunitari, sembra opportuno dapprima prestare attenzione alla *ratio* alla base dell’introduzione nell’ordinamento giuridico della legge generale sul procedimento amministrativo⁴²⁹.

Ebbene, la “procedimentalizzazione” della funzione amministrativa operata da quest’ultima risulta, con tutta evidenza, rinvenibile se solo si analizza l’articolo 10-*bis* della medesima legge.

⁴²⁷ G. CORASANITI, *Il diritto ad una buona amministrazione e i provvedimenti cautelari*, cit., 390.

⁴²⁸ G. CORASANITI, *op. cit.*, 394.

⁴²⁹ In questo senso, G. CORASANITI, *op. cit.*, 395.

Difatti, dalla lettura della norma – la quale prevede che “*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*” – è possibile notare come la previsione, secondo cui agli istanti vanno comunicati i motivi che ostano all'accoglimento della domanda, sembra trasporre nel procedimento amministrativo l'istituto dell'informazione di garanzia tipico del procedimento penale, codificando il “diritto di difesa” tra le garanzie del procedimento amministrativo.

Sul punto, attenta dottrina, a conferma della validità dello studio delle corrispondenze fra “processo” e “procedimento” che ha occupato per buona parte il Capitolo Primo della presente indagine, ha testualmente sostenuto che sembra leggere “*tra le righe dell'art. 10-bis, l. 241/1990, il parallelo tra principio del giusto procedimento e principio del giusto processo, che fu pionieristicamente affermato dalla Corte costituzionale nella già ricordata sentenza n. 13 del 1962*”⁴³⁰.

La stessa Consulta, negli ultimi anni, ha affermato che la legge n. 241/1990 non solo attua i principi di buon andamento ed imparzialità, ma addirittura quello di difesa nei confronti della pubblica amministrazione, ricavabile dagli articoli 24 e 113 della Costituzione.

Ancora, l'articolo 29, comma 2-bis, della medesima legge – come introdotto dall'articolo 10, comma 1, lett. b), n. 1, della l. n. 69/2009 – ha stabilito che le norme di procedura attinenti alla partecipazione (e, dunque, al contraddittorio) attengono ai livelli essenziali di protezione dei diritti civili, ai sensi dell'articolo 117 della Costituzione⁴³¹.

Sembrerebbe che il legislatore amministrativo, attraverso l'emanazione della legge generale sul procedimento amministrativo e successive modifiche, abbia voluto progressivamente attribuire al privato la possibilità di “accedere” alla funzione amministrativa e di partecipare in maniera “effettiva” alla formazione della volontà provvedimentale⁴³².

Dunque, si può affermare che la legge generale sul procedimento amministrativo ha rappresentato un fondamentale punto di arrivo rispetto a tutti i dibattiti dottrinari e giurisprudenziali sviluppatisi sino al momento della sua emanazione, in particolare per l'idoneità – mediante la codificazione dei principi dell'efficienza, dell'economicità e della pubblicità – a riempire di significato le formule costituzionali prospettate dall'articolo 97 della Costituzione⁴³³.

⁴³⁰ G. CORASANITI, *op. cit.*, nota 55.

⁴³¹ Per approfondire, si veda M. BELLAVISTA, *Giusto processo come garanzia del giusto procedimento*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, 596 ss.

⁴³² G. CORASANITI, *op. cit.*, 396, il quale, alla nota 59, afferma che tale volontà del legislatore si evince se solo si analizzano le disposizioni che riconoscono a ciascun interessato il diritto di prendere visione degli atti, ai sensi degli articoli 10, lett. a) e 22 della l. n. 241 del 1990, ovvero di intervenire nel procedimento mediante la presentazione di documenti scritti, ai sensi degli articoli 9 e 10 della medesima legge.

⁴³³ Per approfondire, si veda A. ANDREANI, *Principi costituzionali ed “europeizzazione” dell'Amministrazione*, in *Dir. amm.*, 1997, 540 ss.

Quel che rileva, anche ai fini del presente lavoro, è che questi interventi normativi sono riusciti ad operare un radicale cambio di rotta rispetto al passato, transitando da una situazione di mera soggezione del privato nei confronti dei pubblici poteri, ad una, invece, di partecipazione attiva nella formazione della volontà amministrativa.

Tanto detto sulla *ratio* alla base dell'introduzione della legge n. 241/1990, ed ora prestando attenzione agli articoli da 7 a 13 della medesima legge, può anzitutto rammentarsi che contengono la disciplina della partecipazione e dell'intervento di estranei nella procedura.

Più nello specifico, si impone, a pena di illegittimità, *ex* articolo 7, il coinvolgimento sia ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti ed a quelli che per legge debbono intervenire. Come è stato evidenziato in dottrina, da tale disposizione non può che desumersi la volontà legislativa di configurare un istituto che realizzi “una partecipazione collaborativa in contraddittorio”⁴³⁴, con un'evidente “democraticizzazione” del procedimento⁴³⁵.

La partecipazione assurge, dunque, a vero e proprio principio di democrazia procedimentale in grado di imporre all'Amministrazione procedente l'audizione dei soggetti che possono essere incisi dal provvedimento finale, “prima” che questo sia adottato, e di coloro che, in qualche modo, possono influire sulla rappresentazione di fatti e interessi che determinano il quadro in cui il suddetto provvedimento interviene.

Di fatto, la comunicazione prevista dall'articolo 7 suddetto, assolve ad una duplice funzione: da un lato, quella di garantire il contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa, dall'altro, quella di mera collaborazione al fine di ottenere un quadro della situazione il più completo possibile.

Sul punto, sembra opportuno rammentare che già Feliciano Benvenuti magistralmente ravvisava nella partecipazione dialettica del cittadino allo svolgersi della funzione, non soltanto un'occasione di arricchimento dell'istruttoria amministrativa attraverso l'apporto di elementi e di interessi provenienti dal destinatario, ma anche lo strumento privilegiato per instaurare un reale confronto, secondo il metodo del contraddittorio democratico, tra il punto di vista dell'amministrazione e quello della società civile⁴³⁶.

Tuttavia, per effetto della disposizione di cui all'articolo 13 della l. n. 241/1990, il legislatore ha previsto che la normativa relativa al diritto di partecipazione non si applica all'attività della pubblica amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi a carattere generale ovvero

⁴³⁴ Per approfondire, si vedano ampiamente L. MIGLIORINI, *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. Giur. Treccani*, VIII, 1989; F. FIGORILLI, *Il contraddittorio nel procedimento amministrativo (dal processo al procedimento con pluralità di parti)*, Napoli, 1996.

⁴³⁵ G. CORASANITI, *op. cit.*, 397.

⁴³⁶ Per approfondire, si veda G. CARLOTTI, *La partecipazione procedimentale: Feliciano Benvenuti e la riforma della legge n. 241 del 1990*, in *giustizia-amministrativa.it*

di pianificazione e programmazione, nonché ai procedimenti tributari. Con riferimento a tali ultimi procedimenti, la *ratio* di tale eccezione è, quanto meno ad una prima ricognizione, da ricercare nella peculiare struttura del procedimento tributario, in cui esiste un solo soggetto interessato, ossia il soggetto passivo d'imposta, di talché non è astrattamente configurabile la partecipazione di terzi⁴³⁷. In realtà, agli occhi della prevalente dottrina tributaristica, la scelta del legislatore amministrativo di escludere i procedimenti tributari dall'ambito di applicazione dell'articolo 13, è sembrata rispondente concretamente alla necessità di salvaguardare le ragioni del Fisco, nel senso di mantenere intatti i poteri di riscontro e verifica nei confronti del contribuente, e all'esigenza di evitare che, attraverso il coinvolgimento attivo del privato nell'attività di accertamento, si possano introdurre forme di determinazione concordata del contenuto degli atti impositivi. Sul punto, autorevole dottrina ha affermato che l'esclusione della materia fiscale *"sia frutto non già delle peculiarità del sistema (...) quanto piuttosto di una sorta di timor reverentialis (...) privo di qualsiasi giustificazione concreta"*⁴³⁸. In questo senso, significativa è la tesi, magistralmente sostenuta in dottrina, nella quale si afferma che l'articolo 1, comma 1, della l. n. 241 del 1990, consente l'ingresso nel nostro ordinamento di tutti i principi dell'ordinamento comunitario, nonché di quel principio del contraddittorio, ampiamente recepito, sin dal 1990, nel Capo III della legge, *"ma oggi rilevante per l'intera azione amministrativa anche a prescindere dagli artt. 7-12 di cui al cit. Capo III"*⁴³⁹. Sulla base di ciò, anche per la materia tributaria deve essere osservato dall'Amministrazione finanziaria il dovere di informare il contribuente destinatario di un provvedimento lesivo della sua sfera giuridica e di ascoltarlo "prima" della relativa adozione, laddove sia necessario.

In quest'ottica garantista, si inserisce appieno il tentativo di autorevole dottrina di assicurare il contraddittorio attraverso l'applicazione diretta dei principi costituzionali⁴⁴⁰ e, da parte del legislatore, di ampliare i casi e le aree di partecipazione del privato all'attività di accertamento. Ne sono testimonianza evidente, come è stato sottolineato in dottrina⁴⁴¹, l'articolo 11, l. n. 212/2000, in materia di interpello, le disposizioni contenute negli articoli 6 e 7 della l. n. 212/2000, come anche le disposizioni che assicurano la partecipazione del contribuente allorquando l'Erario determina induttivamente il reddito tramite gli studi di settore o il redditometro ecc.

⁴³⁷ In merito alle eccezioni contemplate nell'articolo 13 della l. n. 241 del 1990, si veda ampiamente E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2007, 422 ss.

⁴³⁸ L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento nell'imposta sui redditi e sull'Iva*, cit., 27 ss., e, della stessa Autrice, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, cit., 25 ss.

⁴³⁹ L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 233.

⁴⁴⁰ A. FEDELE, *L'accertamento tributario e i principi costituzionali*, in AA. VV., *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni. Giornata di Studi per Antonio Berliri*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1994, 29 ss.

⁴⁴¹ G. CORASANITI, *op. cit.*, 399.

Quand'anche si aderisse alla tesi secondo cui le menzionate disposizioni generali (art. 1 della l. n. 241 del 1990) e di settore (art. 6 della l. n. 212/2000, in forza del quale "*L'Amministrazione finanziaria deve assicurare l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati (...)*") non possano trovare applicazione con riferimento alla materia tributaria, stante l'invalidabile divieto di cui all'articolo 13 della l. n. 241/1990, si dovrebbe concludere, in ogni caso, per la sussistenza di un obbligo di informazione preventiva in capo alla pubblica amministrazione – cui, con tutta evidenza, corrisponde un "diritto" in capo al destinatario – in forza del disposto di cui all'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale "dovrebbe" trovare sempre e comunque applicazione giusto il principio del primato del diritto euro-unitario sulla normativa interna⁴⁴².

3. La vis espansiva del diritto europeo ad una buona amministrazione e le trasformazioni in atto nel nostro sistema amministrativo e tributario. La creazione di una società europea solidale e rispettosa dello Stato di diritto

Il diritto ad una buona amministrazione, cui si riferisce l'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, riguarda anche il rapporto tra cittadini italiani e istituzioni nazionali, anche perché, come è stato osservato da attenta dottrina, l'articolo 3 della Costituzione si oppone ad una discriminazione fra cittadini basata unicamente sul fatto che si sia o meno in presenza di attività amministrativa delle pubbliche amministrazioni nazionali intesa ad attuare il diritto dell'Unione europea⁴⁴³.

Il dovere dell'Amministrazione finanziaria di informare il contribuente prima che venga adottato un provvedimento lesivo, oltre ad essere attuazione del principio di imparzialità e di buon andamento di cui all'articolo 97 della Costituzione, è certamente una declinazione del principio e del diritto europeo ad una buona amministrazione⁴⁴⁴.

A tal proposito, sembra opportuno ricordare che con l'adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea ci si era posti chiaramente l'obiettivo di garantire un miglioramento nello *standard* comunitario di tutela dei diritti riconosciuti dalla Carta e, più concretamente, di innalzare il livello di tutela degli individui⁴⁴⁵. Per quanto concerne specificamente l'articolo 41, l'obiettivo

⁴⁴² G. CORASANITI, *op. cit.*, anche per approfondire ulteriormente.

⁴⁴³ D.U. GALETTA, *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.*, 2010, 637.

⁴⁴⁴ M. PIERRO, *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la "nuova" trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*, cit., 76 ss.

⁴⁴⁵ D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della Pubblica Amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2005, 819 ss. Sul punto, della stessa Autrice, si veda

preciso era di elevare il livello di tutela riconosciuto alle garanzie procedurali dei privati nei confronti dell'attività della pubblica amministrazione.

La stessa Costituzione, ai sensi degli articoli 97 e 117, garantisce l'applicazione delle regole del giusto procedimento e della buona amministrazione anche all'attività dell'Amministrazione finanziaria. Sul punto, si ritiene condivisibile la tesi, sostenuta in dottrina, secondo la quale le esigenze del giusto procedimento dovrebbero prevalere sulla specialità e sugli interessi fondamentali di cui è espressione la materia tributaria⁴⁴⁶. Quest'ultima, al pari di quella prevista dalla l. n. 241 del 1990, deve essere espressione, ai sensi dell'articolo 1 dello Statuto dei diritti del contribuente, non soltanto dell'articolo 97 della Costituzione – il quale si ritiene non possa assumere significati differenti a seconda della materia da regolamentare – ma anche dell'articolo 117 della Costituzione, il quale obbliga – nell'esercizio della funzione legislativa domestica *tout court* e senza distinzione di sorta – al rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario.

L'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea costituisce lo statuto di garanzie delle persone che si relazionano con il potere pubblico, ed è canone di condotta che vincola l'Amministrazione.

Ancora oggi, quando si utilizza il termine "amministrato", si associa allo stesso una connotazione di passività rispetto alla pubblica amministrazione che, però, può essere suggerita soltanto dalla grammatica, mentre sul piano giuridico il rapporto tra amministrato e amministrazione "*può ben essere regolato in modo tale da assicurare al primo solide situazioni attive nei confronti della seconda*"⁴⁴⁷.

L'autentico potenziamento della partecipazione procedimentale sarebbe idoneo a condurre progressivamente ad un momento ancora più "alto" rispetto alla democrazia, per l'appunto alla "*demarchia*", caratterizzata dalla libertà attiva del cittadino, come singolo e come associato, di prendere parte direttamente all'esercizio di funzioni dei pubblici poteri⁴⁴⁸.

anche D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in AA. VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 31.

⁴⁴⁶ M. PIERRO, *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la "nuova" trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*, cit., 92.

⁴⁴⁷ M. D'ALBERTI, *La "visione" e la "voce": le garanzie di partecipazione ai procedimenti amministrativi*, cit., 1.

⁴⁴⁸ Trattasi della ricostruzione di F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino*, Venezia, 1994. Sull'esigenza del buon andamento, che necessita piuttosto della partecipazione e del consenso che dell'autorità (c.d. demarchia), si veda anche F. BENVENUTI, *Per un diritto amministrativo paritario*, in AA. VV., *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975.

In questo momento storico, si può affermare che nel sistema costituzionale, corroborato sul punto dal diritto europeo, emerge una concezione dell'amministrazione "paritaria": cioè una amministrazione nella quale l'esercizio dei poteri autoritativi è l'eccezione e non la regola⁴⁴⁹.

Anche a riguardo della stessa materia tributaria, bisogna dare atto che – a seguito dell'evoluzione della nozione e del contenuto del potere di imposizione – la posizione soggettiva dell'amministrazione finanziaria tende a caratterizzarsi non come potere di imperio e di supremazia, ma come mero potere vincolato a imperatività depotenziata. Il che dovrebbe imporre al legislatore di traghettarci dal procedimento amministrativo di tipo inquisitorio a quello proprio del "giusto procedimento"⁴⁵⁰.

A seguito di tale evoluzione, può ben dirsi che la posizione soggettiva del contribuente dinanzi all'ente impositore tende ad essere non più di mera soggezione al potere da quest'ultimo esercitato. Come è stato autorevolmente evidenziato in dottrina, tipica della attuale fase di riflessione sistematica è quella linea di tendenza diretta a dare una solida base procedimentale all'essenziale funzione distributiva dell'imposizione, a sostituire la radicale contrapposizione tra contribuente ed ente impositore con la pariteticità delle loro posizioni, la coercizione con la collaborazione e a privilegiare, in definitiva, il dialogo con il contribuente⁴⁵¹.

Lo sbocco naturale dell'evoluzione legislativa in materia di controlli, verifiche e accertamenti tributari è senza dubbio il rafforzamento della dialettica tra contribuente e Amministrazione finanziaria, e una certa ragionevole deformalizzazione della funzione impositiva.

Il risultato dovrebbe, allora, essere il definitivo superamento della ricostruzione del fenomeno tributario in termini strettamente coercitivi e il porre al centro dell'attività amministrativa il diritto del contribuente alla giusta imposizione⁴⁵².

I contribuenti devono vedere tutelata la propria sfera di libertà e dignità, soprattutto rispetto ai diritti inviolabili della persona ed agli altri valori di libertà riconosciuti e garantiti dalla Costituzione⁴⁵³.

L'interesse dello Stato non si riferisce soltanto alla tutela della pretesa fiscale dell'ente impositore, e quindi all'interesse fiscale dello Stato comunità, ma anche al riconoscimento del rilievo della capacità contributiva quale limite all'esercizio del potere tributario, nonché alla protezione della sfera dei diritti di libertà dell'individuo quali garantiti dalle norme fiscali⁴⁵⁴.

⁴⁴⁹ Si veda ampiamente V. CERULLI IRELLI, *Diritto pubblico e privato nella pubblica amministrazione (profili generali e costituzionali)*, in *Riv. it. per le scienze giuridiche*, 7/2016, in particolare 268.

⁴⁵⁰ F. GALLO, *La verifica fiscale tra poteri autoritativi e diritti di partecipazione*, in *Rass. trib.*, 3/2019, 465.

⁴⁵¹ F. GALLO, *op. cit.*, 466.

⁴⁵² F. GALLO, *op. cit.*, 467.

⁴⁵³ Si veda, anche per approfondire, P. BORIA, *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021, 576 ss.

⁴⁵⁴ Si veda ampiamente I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente: nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993.

Proprio sul tema del dovere tributario, sembra opportuno evidenziare che, in recenti sentenze, la giurisprudenza della Corte costituzionale lo ha qualificato “espressamente” in termini di un dovere inderogabile di solidarietà, riconducendolo nell’ambito dell’articolo 2 della Costituzione.

Più nello specifico, è con la sentenza 288 del 2019 della Consulta che inizia questa chiara presa di posizione sulla riconducibilità del dovere tributario ai doveri inderogabili di solidarietà che l’articolo 2 della Costituzione pone accanto al riconoscimento dei diritti inviolabili, assumendoli come lati inscindibili di una stessa medaglia.

Si tratta di un passaggio significativo, il quale, come è stato sostenuto, sottende una questione di fondo che è dirimente, costituendo un vero e proprio cambio di paradigma rispetto a concezioni più risalenti⁴⁵⁵. Del resto, un conto è guardare al fenomeno impositivo mettendo l’accento sul potere tributario, un altro è guardare al fenomeno impositivo mettendo l’accento sul dovere di solidarietà.

Il dovere di concorrere alle pubbliche spese si colora di un principio di integrazione che attiene a un valore strutturale nel disegno costituzionale: *“quello della solidarietà, che lega le persone unite in una comunità”*⁴⁵⁶.

Al centro di questa svolta, non c’è più lo Stato come entità ipostatizzata, astratta (come si tende a teorizzare dal punto di vista del potere tributario), c’è piuttosto la comunità dei cittadini che si organizza dandosi una Costituzione che pone al suo fondo i diritti e la solidarietà (come si tende a riconoscere ponendosi dal punto di vista del dovere tributario). Ebbene, la Corte costituzionale ha voluto, di recente, esplicitare questo cambio di paradigma: dal potere al dovere⁴⁵⁷.

Nella sentenza poc’anzi citata si afferma che *“nella Costituzione il dovere tributario è qualificabile come dovere inderogabile di solidarietà non solo perché il prelievo fiscale è essenziale – come ritenevano risalenti concezioni che lo esaurivano nel paradigma dei doveri di soggezione – alla vita dello Stato, ma soprattutto in quanto esso è preordinato al finanziamento del sistema dei diritti costituzionali, i quali richiedono ingenti quantità di risorse per divenire effettivi: sia quelli sociali sia quelli civili”*.

La pronuncia mette, peraltro, in evidenza anche la funzione redistributiva, che rafforza la natura solidaristica del dovere tributario, perché supera l’idea del mero “scambio fiscale”⁴⁵⁸.

Difatti, la Corte esplicita che *“[è] anche in forza della funzione redistributiva dell’imposizione fiscale e del nesso funzionale con l’art. 3, secondo comma, Cost., che discende la riconducibilità del dovere tributario al crisma dell’inderogabilità di cui all’art. 2 Cost., che rende, oltretutto, di immediata*

⁴⁵⁵ L. ANTONINI, *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, in *federalismi.it*, n. 30/2022, 29.

⁴⁵⁶ L. ANTONINI, *op. cit.*

⁴⁵⁷ L. ANTONINI, *op. cit.*, 31.

⁴⁵⁸ Anche per approfondire, si veda L. ANTONINI, *op. cit.*, 32.

evidenza come il disattenderlo rechi pregiudizio non a risalenti paradigmi ma in particolare al suddetto sistema dei diritti?

Ne deriva che il fenomeno – quello impositivo – è lo stesso, ma è radicalmente cambiata la chiave di lettura: sono, ora, evocati i rapporti, la società, la persona situata dentro la comunità.

Come è stato giustamente precisato, è indubbio che nel fenomeno tributario ci sono entrambe le dimensioni, ovvero sia il potere tributario, sia il dovere di solidarietà, tuttavia il reale problema, rispetto all'una e l'altra prospettiva, è dove si calca l'accento⁴⁵⁹.

Alla luce della giurisprudenza costituzionale più recente, il dovere tributario si configura come un dovere che attiene, come fine, prevalentemente alla relazione di solidarietà tra i componenti della società (anche se implica, come mezzo, l'istituzione statale), piuttosto che alla relazione verticale tra individuo e Stato (com'era nei doveri di soggezione).

In quest'ottica, il fenomeno tributario, colto nella pienezza del suo significato, assurge anche a paradigma di una riflessione più generale che attiene al valore della solidarietà all'interno delle moderne democrazie. Allargando lo sguardo al processo di integrazione europea, sembra, allora, opportuno focalizzare l'attenzione sugli articoli 1 e 2 del Trattato, in quanto compendiano importanti valori, veri e propri traguardi di ottimizzazione.

Stando all'articolo 1, il Trattato *“segna una nuova tappa nel processo di creazione di un'unione sempre più stretta tra i popoli dell'Europa, in cui le decisioni siano prese nel modo più trasparente possibile e il più vicino possibile ai cittadini”*.

Come recita l'articolo 2 del Trattato, l'Unione *“si fonda sui valori del rispetto della dignità umana, della libertà, della democrazia, dell'uguaglianza, dello Stato di diritto e del rispetto dei diritti umani, compresi i diritti delle persone appartenenti a minoranze. Questi valori sono comuni agli Stati membri in una società caratterizzata dal pluralismo, dalla non discriminazione, dalla tolleranza, dalla giustizia, dalla solidarietà e dalla parità tra donne e uomini”*.

L'Unione sempre più stretta di cui parla l'articolo 1 ha, dunque, come obiettivo la creazione di una società europea, qualificabile come sostanzialmente democratica proprio in forza dei suoi valori fondanti.

Occorre evidenziare, da un lato, che l'articolo 7 del Trattato prevede una specifica procedura a tutela dei valori richiamati dall'articolo 2, dall'altro, che la Corte di Giustizia ha effettuato una decisa applicazione giurisprudenziale di tali valori nelle due sentenze gemelle pronunciate dal *plenum* della Corte stessa il 16 febbraio 2022⁴⁶⁰.

⁴⁵⁹ L. ANTONINI, *op. cit.*, 33.

⁴⁶⁰ Sono state le decisioni sui ricorsi per l'annullamento proposti da Polonia e Ungheria contro il regolamento che ha introdotto il c.d. meccanismo di condizionalità finanziaria, che, molto sintetizzando, è diretto a sanzionare comportamenti quali la minaccia all'indipendenza della magistratura.

Si è trattato di due sentenze epocali, molto diffuse, dove è stato decisamente valorizzato l'articolo 2, come, ad esempio, risulta dal seguente passaggio: *“l'articolo 2 TUE non costituisce una mera enunciazione di orientamenti o di intenzioni di natura politica, ma contiene valori che fanno parte dell'identità stessa dell'Unione quale ordinamento giuridico comune, valori che sono concretizzati in principi che comportano obblighi giuridicamente vincolanti per gli Stati membri”*.

Le sentenze ruotano su questa affermazione: i valori contenuti nell'articolo 2 TUE definiscono l'identità stessa dell'Unione, che deve essere in grado di difenderli⁴⁶¹.

Come è stato osservato, tra questi valori fondanti, è ricompreso quello della solidarietà. La presenza di questo valore descrive inevitabilmente una società europea che ha in comune non soltanto diritti, ma anche doveri.

Nel processo di integrazione europea, assume, quindi, un particolare significato l'articolo 2 del TUE, che, oltre a porre la solidarietà tra i valori fondanti della società europea, dapprima calca l'accento sul rispetto dello Stato di diritto. Proprio in merito a quest'ultimo, di recente la Corte di Giustizia ha avuto modo di chiarire che l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – sulla pienezza della tutela giurisdizionale e su altri principi fondamentali del processo – concorre a configurare le caratteristiche che deve avere un sistema di giustizia nazionale che ambisce ad essere coerente con la nozione di Stato di diritto, così come ricostruita dalla Corte⁴⁶².

Oggi il valore dello Stato di diritto è ritenuto essenziale per la continuità dell'esistenza dell'Unione europea, quindi ben si comprende la centralità del rispetto di esso anche nel diritto dei singoli Stati membri.

Dalla lettura dell'articolo 47, traspare quanto importante sia il principio di effettività della tutela giurisdizionale nella dimensione sovranazionale. Infatti, poiché il principio di effettività trova la sua dimensione a livello sovranazionale – e non soltanto in virtù dell'articolo 6 CEDU e del diritto ad un ricorso effettivo ai sensi del medesimo articolo 47, ma anche e soprattutto grazie alla giurisprudenza delle alte Corti⁴⁶³ – il suo rispetto contribuisce alla c.d. “europeizzazione” dei sistemi processuali nazionali, seppur con le cautele dovute dal rispetto del principio di autonomia processuale degli Stati membri.

⁴⁶¹ L. ANTONINI, *op. cit.*, 35.

⁴⁶² Si fa riferimento a Corte Giust., 24 giugno 2019, causa C-619/18, *Commissione europea c. Repubblica di Polonia*, ove anzitutto si evidenzia quanto affermato dall'articolo 2 del TUE. In dottrina, per approfondire, si vedano M. ARANCI, *I recenti interventi della Corte di Giustizia a tutela della rule of law in relazione alla crisi polacca*, in *European Papers*, n. 2 del 2019, 272 ss.; M. CARTA, *La recente giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in merito all'inadempimento degli obblighi previsti dagli articoli 2 e 19 TUE: evolutionary or revolutionary road per la tutela dello Stato di diritto nell'Unione europea?*, in *Eurojus*, n. 1 del 2020.

⁴⁶³ La giurisprudenza della Corte di Strasburgo ha precisato che le disposizioni della CEDU impongono agli Stati membri di prevedere una giustizia effettiva in base al principio “*the domestic remedies must be effective*”.

Sembra utile ricordare che la Corte di Giustizia intende il principio di effettività della tutela giurisdizionale come limite/correttivo del principio di autonomia processuale: esso esprime la necessità di evitare che le situazioni soggettive di derivazione europea trovino ostacoli di natura processuale presso i giudici nazionali, fino ad assurgere a vero e proprio obbligo di risultato in capo alle autorità degli Stati membri, dato che il giudice nazionale ha il dovere di utilizzare gli strumenti già messi a disposizione dal suo diritto nazionale per consentire il raggiungimento dell'obiettivo di effettività del diritto dell'Unione.

Nella dimensione europea, il principio possiede, dunque, una connotazione del tutto peculiare, richiedendo che l'insieme delle regole processuali nazionali non sia tale da rendere impossibile o anche solo eccessivamente difficile la garanzia del diritto del singolo, dovendosi altresì privilegiare, tra tutte le soluzioni compatibili con il dato normativo interno, quelle più attente ai profili di pienezza della tutela delle parti⁴⁶⁴.

Alla luce di quanto osservato, sembrerebbe sussistere il diritto ad una tutela in sede giurisdizionale anche riguardo all'esercizio dei poteri dell'Amministrazione finanziaria all'interno del procedimento tributario, giacché la relativa potestà dovrebbe essere esercitata nel rispetto delle regole dello Stato di diritto e dei principi fondamentali del diritto dell'Unione europea.

Come si è avuto modo di approfondire in precedenza, il rispetto dei diritti della difesa e del diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, costituisce da tempo un principio fondamentale del diritto dell'Unione.

Il diritto al contraddittorio in "qualsiasi" procedimento è, ora, 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 di quest'ultima, che per l'appunto garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Tuttavia, ancora oggi, il problema al cuore della materia tributaria è quello "*dell'equilibrio tra autoritatività del prelievo e dell'azione impositiva e pariteticità del rapporto obbligatorio*"⁴⁶⁵. Inoltre, parte della dottrina e la giurisprudenza risultano spesso condizionate da logiche "particolaristiche" e da approcci settoriali, per cui si tende a svalutare il riferimento dell'azione impositiva all'azione amministrativa e del procedimento tributario al procedimento amministrativo.

⁴⁶⁴ Per approfondire, si veda R. VILLATA, *Osservazioni in tema di incidenza dell'ordinamento comunitario sul sistema italiano di giustizia amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, 864.

⁴⁶⁵ L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4/2013, 858.

Dal canto suo, il diritto amministrativo è al centro di una profonda trasformazione, che vede ritrarsi sempre più l'autoritatività sotto la spinta di concezioni consensualistiche, che tendono a valorizzare gli assetti paritetici nell'attività amministrativa.

Si ritiene, allora, condivisibile la tesi, autorevolmente espressa in dottrina, secondo la quale si deve prendere atto che nel diritto tributario, così come nel diritto amministrativo, il procedimento rappresenta il naturale ambito di emersione degli interessi, pubblici e privati, investiti dalla decisione dell'autorità⁴⁶⁶.

In tale ottica, non può essere sottovalutato il fatto che il ricorso alla nozione di "procedimento" ha permesso di evidenziare, accanto alle situazioni soggettive del contribuente e dell'Amministrazione finanziaria direttamente collegate all'attuazione del prelievo, numerose altre situazioni di carattere strumentale, che si attuano in procedimenti collegati, consentendo altresì di dare a tali situazioni il giusto risalto ed una organica collocazione⁴⁶⁷.

A conferma della stretta vicinanza tra diritto amministrativo e diritto tributario, occorre rammentare che, con l'emanazione della legge generale sul procedimento amministrativo (l. n. 241 del 1990), l'attenzione per i profili procedurali dell'attuazione del tributo ha trovato nuovi e significativi spunti⁴⁶⁸. Sembra, allora, giunto il momento di cogliere tutti gli impulsi che vengono dall'evoluzione in atto nel diritto amministrativo, andando oltre una sovraesposizione del particolarismo tributario⁴⁶⁹.

4. La progressiva estensione dell'articolo 6 della CEDU all'ambito pubblicistico, con particolare riguardo a quello fiscale

Al momento dell'adozione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, non esistevano precedenti giurisprudenziali ai quali fare riferimento per poter meglio identificare il contenuto in concreto dell'articolo 41, ed in particolare il diritto ad un trattamento equo scolpito al comma 1.

L'unico riferimento possibile era la prassi del Mediatore europeo, il quale, nel valutare i casi di "cattiva amministrazione" sottoposti alla sua attenzione, sovente aveva fatto riferimento proprio al

⁴⁶⁶ L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, 851 ss.

⁴⁶⁷ Così magistralmente L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano, 2006, 4532 ss.

⁴⁶⁸ Si vedano ampiamente P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, cit., 269 ss.; L. DEL FEDERICO, *op. cit.*, in particolare 863, ove l'Autore afferma testualmente che la legge generale sull'azione amministrativa si pone come pilastro di tutta l'attività delle pubbliche amministrazioni, ed anche dell'attività amministrativa in materia tributaria.

⁴⁶⁹ Una parte autorevole della dottrina e la giurisprudenza prevalente ha continuato a svalutare il procedimento tributario, basandosi su asserite peculiarità delle procedure tributarie, tali da distaccarle dal modello del procedimento amministrativo. Si vedano i seguenti contributi di L. PERRONE, *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 52 ss. ed in AA. VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, in particolare 81.

concetto di “*Fairness*”, quale elemento indispensabile del rapporto tra pubblica amministrazione e cittadini. Come ha evidenziato autorevole dottrina, appariva tuttavia già evidente il collegamento con il “*Diritto ad un processo equo*” di cui all’articolo 6 della Convenzione EDU, esteso evidentemente all’ambito della procedura amministrativa⁴⁷⁰.

Oggi, una lettura sempre più garantistica dell’articolo 6 della CEDU – offerta dalla Corte EDU in diverse recenti pronunce – invita, quindi, a riflettere anche sulla tutela dei diritti fondamentali nella logica di integrazione fra “procedimento” e “processo”.

Difatti, nella dimensione europea, peculiare rilevanza è attribuita al principio del contraddittorio tra le parti declinato “in chiave processuale”, secondo quanto è in particolare dimostrato dall’articolo 6 CEDU e dall’interpretazione che di esso fornisce la Corte europea dei diritti dell’uomo.

Occorre mettere in evidenza che l’articolo 6 CEDU è, col passare del tempo, divenuto rilevante anche per il diritto amministrativo, e non soltanto sul fronte giurisdizionale, dal momento che, grazie all’interpretazione fornita dalla Corte di Strasburgo alla nozione di “Tribunale” ivi contenuta, è stato esteso al procedimento amministrativo⁴⁷¹.

Della nozione in esame è stata accolta un’accezione di tipo “sostanziale”, tesa a privilegiare i profili funzionali rispetto a quelli di tipo “organizzativo”, dovendosi guardare ai poteri che l’organo concretamente esercita, e più nello specifico alla possibilità che questo abbia di pronunciare una decisione in grado di produrre una modificazione della realtà con effetti potenzialmente lesivi della sfera giuridica di soggetti terzi⁴⁷².

Nella visione della Corte EDU, l’effetto di modificazione della realtà giuridica prodotto da un provvedimento amministrativo non è, infatti, diverso da quello di una sentenza.

Applicare in materia amministrativa l’articolo suddetto significa aspirare ad una parità processuale tra le parti che necessariamente ha riflessi anche sul piano “sostanziale”, tramite l’eliminazione dei privilegi dell’amministrazione e la costruzione di un sistema di tutela “effettiva” del privato nei suoi confronti.

Ne deriva che, se tradizionalmente l’articolo 6 CEDU è stato inquadrato come riferibile unicamente al giusto processo, riconoscendogli un ambito di applicazione simile a quello dei principi costituzionali in tema di diritto di azione, ed incapace di sanzionare eventuali carenze del contraddittorio procedimentale, una sua “rilettura” in chiave moderna – in linea con l’interpretazione

⁴⁷⁰ D.U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull’ambito di applicazione dell’art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in AA. VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, a cura di M. PIERRO, cit., 4.

⁴⁷¹ Per approfondire, si veda ampiamente E. FOLLIERI, *Sulla possibile influenza della giurisprudenza della Corte europea di Strasburgo sulla giustizia amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 2014.

⁴⁷² M. ALLENA, *Art. 6 CEDU. Procedimento e processo amministrativo*, Napoli, 2012, 38 ss.

fornita dalle alte Corti internazionali – porta a dubitare che il diritto di difesa, come tutelato in sede CEDU, riguardi la sola funzione giurisdizionale, ben potendo piuttosto estendersi fino al raggiungimento del procedimento amministrativo.

Il punto è cruciale: se l'autorità amministrativa deve rispettare le garanzie processuali di cui all'articolo 6 CEDU, risulta evidente che i principi della parità delle armi tra le parti e del contraddittorio tra le stesse, componenti essenziali dell'equo processo, subiranno una trasposizione dal piano "processuale" a quello "procedimentale", ponendosi anche in questa sede come espressione di due esigenze che si compenetrano a vicenda.

L'esigenza della parità delle parti processuali si iscrive nel più ampio concetto di tutela del contraddittorio e non riguarda soltanto il rapporto tra le parti del processo, ma ogni relazione intrattenuta dalle medesime con tutti i soggetti di ogni fase procedurale.

Come diretta conseguenza, ne deriva la necessità che i modi di esercizio dei poteri attribuiti agli organi amministrativi e giurisdizionali siano ugualmente configurati, alla luce della più volte richiamata "processualizzazione" della fase procedimentale amministrativa⁴⁷³, che delinea un rapporto tra procedimento e processo del tutto compatibile con la logica di una loro integrazione⁴⁷⁴.

Infatti, l'approccio della Corte europea all'equo processo nel procedimento amministrativo può dirsi "integrato" nella misura in cui il farsi dell'atto e la sua contestazione costituiscono fasi complementari della stessa esigenza, per l'appunto quella di costruire un "giusto processo".

Dunque, come pure è stato notato in dottrina⁴⁷⁵, le decisioni della Corte manifestano una concezione del diritto di difesa delle parti particolarmente estesa, intendendolo quale anticipazione in sede procedimentale del contraddittorio processuale, che secondo il diritto europeo ne costituisce il fondamento originario.

Ebbene, queste conclusioni assumono particolare rilevanza anche per l'ordinamento italiano.

Di recente, la stessa Corte Costituzionale ha sottolineato la natura della CEDU quale strumento preposto, pur nel rispetto della discrezionalità legislativa degli Stati, a superare i profili

⁴⁷³ Per approfondire, si veda ampiamente F. BENVENUTI, *L'impatto del procedimento nell'organizzazione e nell'ordinamento*, in AA. VV., *Studi in onore di L. Mengoni*, Milano, 1995, il quale aveva già parlato di "processualizzazione dell'ordinamento amministrativo" come principale effetto provocato dall'entrata in vigore in Italia della legge generale sul procedimento amministrativo.

In merito alla giurisdizionalizzazione del procedimento amministrativo indotta dall'articolo 6, si veda F. GOISIS, *Garanzie procedimentali e Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo*, in *Dir. proc. amm.*, 2009.

⁴⁷⁴ Per approfondire, con particolare riguardo alla compatibilità della garanzia procedurale contenuta nell'articolo 6 con il modello d'integrazione tra realtà processuale e procedimentale, si veda ampiamente A. CARBONE, *Il contraddittorio procedimentale. Ordinamento nazionale e diritto europeo convenzionale*, Torino, 2016, 152.

⁴⁷⁵ Si veda M. COCCONI, *Il giusto procedimento come banco di prova di un'integrazione delle garanzie procedurali a livello europeo*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2010, 1127 ss.

d'inquadramento formale delle fattispecie, per salvaguardare piuttosto l'effettività dei diritti umani che vi sono coinvolti⁴⁷⁶.

Tuttavia, occorre rammentare che, per quanto concerne l'articolo 6 CEDU, nell'interpretazione del dato letterale inizialmente formulata, si è ritenuto applicabile alla materia penale e a quella civile e delle obbligazioni, non mostrandosi particolare attenzione per l'ambito pubblicistico e, precisamente, per quello fiscale. La posizione appariva giustificata dall'impossibilità di ricondurre questo particolare contenzioso a una delle due giurisdizioni sopra individuate.

Questa impostazione è stata criticata da autorevole dottrina in ordine al non voler garantire non soltanto al processo, ma anche al procedimento tributario, canoni immanenti, a causa di una caratterizzazione "autoritativa" del rapporto obbligatorio che non consente la riconduzione della fiscalità in materia civile⁴⁷⁷.

La Convenzione EDU ha trovato soltanto in un secondo momento applicazione al diritto tributario⁴⁷⁸ attraverso la giurisprudenza della Corte EDU, che ha esteso in modo significativo il campo di applicazione dell'articolo 4, prot. 7 della Convenzione; ciò, in particolare, con riferimento alla dibattuta questione della reale afflittività delle sanzioni amministrative e al rispetto del principio del *ne bis in idem* in ragione di sanzioni penali e sanzioni qualificate come amministrative dal diritto nazionale, ma sostanzialmente penali, irrogate allo stesso soggetto per i medesimi comportamenti⁴⁷⁹.

⁴⁷⁶ Si veda Corte Cost., 23 luglio 2015, n. 184.

⁴⁷⁷ L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, I, 206 ss., il quale osserva come la visione autoritativa dell'Amministrazione finanziaria e del potere impositivo, che sono la causa principale di questa "chiusura", sono, oggi, certamente superate.

⁴⁷⁸ Sulla questione dell'applicabilità della CEDU in materia tributaria, si veda ampiamente L. DEL FEDERICO, *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. BILANCIA-C. CALIFANO-L. DEL FEDERICO-P. PUOTI, Torino, 2014, 72 ss.

In merito alle tutele effettive ed adeguate secondo gli *standard* della CEDU da assicurare al contribuente, si vedano i contributi contenuti in *Human rights and taxation in Europe and the world*, a cura di G. KOFLER-M.P. MADURO-P. PISTONE, IBFD, Amsterdam, 2011.

⁴⁷⁹ Su questi temi, si vedano AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, cit.; L. PERRONE, *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007; A.E. LA SCALA, *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007; F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006; P. RUSSO, *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004; F. GALLO, *Verso un "giusto processo tributario"*, in *Rass. trib.*, 2003.

Sull'annosa tematica della natura sostanzialmente penale delle sanzioni amministrative, senza pretesa di esaustività, si vedano L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 54 ss.; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 172 ss.; A. MARCHESELLI, *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 389; S.F. COCIANI, *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 405 ss.; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, 217 ss.; A. GIOVANNINI, *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2022, 122 ss. e, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, sia consentito rinviare a C. BORGIA, *La dialettica tra protezione degli interessi finanziari europei e tutela dei diritti fondamentali del contribuente. Il rispetto del principio di proporzionalità della reazione sanzionatoria*, in A. LANCIOTTI-

In dottrina è stato osservato che a tale conclusione si è giunti in quanto si è ritenuto che il procedimento tributario, nella fase delle indagini, possa essere accostato al processo penale⁴⁸⁰. Così infatti, è stato possibile ricondurlo all'interno di uno degli insiemi della bipartizione elaborata.

Di fatto, la Corte ha primariamente riconosciuto l'applicabilità delle garanzie contenute nell'articolo 6 e, quindi, anche il diritto al contraddittorio, al procedimento tributario di indagine, prima che al processo. E lo stesso *iter* aveva caratterizzato il procedimento amministrativo, con riguardo al quale una prima apertura verso l'applicazione del principio aveva interessato profili di diritto sostanziale in ambito di procedimenti amministrativi in materia di: espropriazione, protezione dell'ambiente ecc.

In concreto, si riconosceva l'applicabilità dell'articolo 6 ai procedimenti amministrativi relativi a interessi di carattere patrimoniale ma, progressivamente, venivano ricomprese tutte le fattispecie in cui si delineava una posizione soggettiva sostanziale vantata dal cittadino nei confronti della Pubblica Amministrazione⁴⁸¹.

5. La traiettoria interpretativa che estende la tutela dei diritti formali oltre il processo, fino a comprendere anche il procedimento. Il canone del *due process of law*

Le conclusioni raggiunte dalla Corte EDU, con particolare riferimento alla “processualizzazione” della fase procedimentale amministrativa, sembrerebbero già essere state al centro della riflessione di una parte autorevole della dottrina amministrativistica. Nel disegno di questi Autori si auspicava che nei rapporti *inter partes* i litiganti operassero sempre più su un piano di parità in sede extraprocessuale, dal momento che in sede processuale si trovavano in posizione fortemente sbilanciata. Si evidenziava che il processo amministrativo assume maggiore significato e può funzionare meglio quanto più è sviluppato l'istituto del procedimento, sperando che la Pubblica Amministrazione divenisse più consapevole del proprio ruolo extraprocessuale e si ponesse davvero sul piano della parità extraprocessuale⁴⁸².

Accade così che, con il nuovo modello di amministrazione “partecipata” inaugurato dalla l. n. 241 del 1990, il legislatore ridisegna i rapporti tra cittadino e pubblica amministrazione valorizzando la cooperazione procedimentale, funzionalmente preordinata all'efficienza, efficacia e trasparenza dell'azione amministrativa, consacrando l'effettività del giusto procedimento. E tanto avviene tramite

M.M. PISANI (a cura di), *Restorative Justice, Mediation and Protection of EU Financial Interests. Proceedings of the DRAMP Conference. University of Perugia, 28-29 April 2022*, Dipartimento di Giurisprudenza, Perugia, 2022, 110 ss.

⁴⁸⁰ Si veda R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, cit., 345 ss.

⁴⁸¹ Per approfondire, si veda M. ALLENA, *L'art. 6 Cedu come parametro di effettività della tutela procedimentale e giudiziale all'interno degli stati membri dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2012, 267 ss.

⁴⁸² Si veda F. BENVENUTI, *Processo amministrativo (Struttura)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, 459 ss.

la trasposizione, sul piano sostanziale, di molti di quei principi che, per diverso tempo, erano stati dettati per regolare situazioni esclusivamente riconducibili ai rapporti di natura giurisdizionale⁴⁸³.

Come è stato notato da attenta dottrina, è sintomatico che la l. n. 241 del 1990 utilizzi istituti di natura prettamente giurisdizionale che potenziano il contraddittorio nel procedimento, quali, ad esempio, il riconoscimento di prendere parte all'azione amministrativa e di obbligare l'Amministrazione a pronunciarsi sui contributi scaturiti dallo svolgimento del procedimento in contraddittorio, nonché la possibilità di consultare ed estrarre copia dei documenti in possesso dell'autorità al fine di consentire la tutela delle situazioni giuridicamente rilevanti⁴⁸⁴.

Nel presente lavoro, si è dato molto valore alla traiettoria interpretativa che, in linea di continuità con i più recenti orientamenti della Corte EDU e della Corte di Giustizia, estende la tutela dei diritti formali oltre il processo, fino a comprendere anche il procedimento.

Come è emerso nel Capitolo Primo, già Fazzalari – partendo dalla figura del procedimento – giungeva alla nozione di processo quale procedimento fondato sul contraddittorio. Tanto è stato ricordato anche di recente da autorevole dottrina, parlando di un “*discorso interrotto*”⁴⁸⁵.

Fazzalari addirittura capovolge la gerarchia dei concetti: “*alla primazia dell'azione si sostituisce la primazia del meccanismo che ne ospita l'esercizio, cioè del procedimento*”⁴⁸⁶.

La figura del procedimento subentra così al “rapporto processuale” nel ruolo di contenitore unificante degli istituti del diritto processuale.

Ebbene, indipendentemente dagli esiti⁴⁸⁷, che pure potranno essere diversi, sembra utile, anche per la materia tributaria, riprendere il discorso ed accogliere l'autorevole invito al dibattito.

Anche perché, nel diritto tributario, per svariate ragioni, “procedimento” e “processo” sono intrinsecamente collegati, al punto che non è possibile realizzare livelli effettivi di giustizia tributaria senza tenere conto delle vicende del procedimento⁴⁸⁸.

⁴⁸³ Per approfondire, si vedano ampiamente L. MIGLIORINI, *La giurisdizionalizzazione del procedimento amministrativo*, in AA. VV., *Procedimento amministrativo e diritto d'accesso. Legge 7 agosto 1990, n. 241*, a cura di B. CAVALLI, Napoli, 1993, 83 ss.; F. SAIITA, *Il sistema probatorio nel processo amministrativo dopo la legge n. 241 del 1990: spunti ricostruttivi*, in *Dir. proc. amm.*, 1996.

⁴⁸⁴ Per una completa ricostruzione del contraddittorio nel procedimento amministrativo, si veda F. FIGORILLI, *Il contraddittorio nel procedimento amministrativo (dal processo al procedimento con pluralità di parti)*, cit.

⁴⁸⁵ B. SASSANI, *Il discorso interrotto. Il diritto processuale ed il suo “oggetto” al tempo del right to a fair trial*, in *judicium.it*, 10 maggio 2022.

⁴⁸⁶ B. SASSANI, *op. cit.*, 2.

⁴⁸⁷ Si veda A. PANZAROLA, *Processo, procedimento e iudicium (brevissime osservazioni a margine di una celebre dottrina). Invito al dibattito*, in *Il Processo*, 2021, II, 217 ss., per ampie considerazioni in tema di irriducibilità del processo allo schema procedimento. Il contributo è richiamato anche da B. SASSANI, *op. cit.*, 1, il quale, a proposito della impostazione di Elio Fazzalari afferma che “*pare a Panzarola che questa teoria – matrice di “fertili sviluppi garantisti in altri autori” – meriti di essere riconsiderata, non nel senso di rinnegarne nucleo costruttivo e sviluppo bensì per collocarne il baricentro sul giudizio “anziché sulla nozione di procedimento”*”.

⁴⁸⁸ P. PISTONE, *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018, 95 ss.

Una ipotetica violazione, da parte dei poteri dell'Amministrazione finanziaria, dei diritti del contribuente nel procedimento amministrativo tributario, rischia di ripercuotersi anche sulla successiva fase processuale.

Ne deriva che l'assenza, ancora oggi, nell'ordinamento italiano, di una previsione "generale" volta a garantire il contraddittorio endoprocedimentale, rischia di pregiudicare perfino la difesa del contribuente nella fase processuale, con conseguente lesione del principio del "giusto processo" di cui all'articolo 111 della Costituzione e di quel nucleo di garanzie fondamentali di cui all'articolo 6 della CEDU.

Il principio del contraddittorio procedimentale, con il connesso diritto a che le ragioni della parte vengano ascoltate prima che il provvedimento venga emanato o produca i propri effetti (il c.d. diritto ad essere ascoltati) è ritenuto espressione tipica del *due process of law*, che viene considerato fondamentale per "qualsiasi" tipo di procedimento, non soltanto a carattere giurisdizionale⁴⁸⁹.

Focalizzando l'attenzione sulla legge generale sul procedimento amministrativo ovvero, per la materia tributaria, sullo Statuto dei diritti del contribuente, è possibile osservare come i caratteri identificativi del "processo" si trovano variamente riflessi all'interno del "procedimento". Tanto è ancor più accertabile soprattutto quando il procedimento, come di regola avviene nel diritto tributario, si caratterizza per l'esercizio di poteri autoritativi, come tali idonei ad incidere unilateralmente sui diritti soggettivi.

Se è possibile convenire che "procedimento" e "processo" si pongono in relazione di continuità, quanto meno allorquando il procedimento tributario sia preordinato alla autoritativa attuazione di norme di legge, e se è possibile osservare che i caratteri salienti del processo si trovano, anche se diversamente declinati, anche nel procedimento d'imposizione, allora, forse, non sarebbe sbagliato riflettere sulla funzione dell'articolo 111 della Costituzione – della cui applicazione alla materia tributaria non è più possibile dubitare – da intendersi quale possibile referente costituzionale "anche" del principio del giusto procedimento.

In tema di contraddittorio, è ormai pacifico, anche in sede procedimentale, il richiamo al principio di cui all'articolo 24 della Costituzione, nonostante il diritto di difesa affermato nell'articolo *prima facie* sembrerebbe limitato ad un'applicazione nella sola sede processuale. Analogamente, seppure

⁴⁸⁹ Sulla rilevanza, quale principio generale del diritto europeo, del *due process of law*, di cui costituisce espressione il diritto di essere ascoltati, e sul decisivo ruolo della giurisprudenza della Corte di Giustizia per la sua affermazione, si veda D. DE PRETIS, *I principi del diritto amministrativo europeo*, in AA. VV., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di M. RENNA e F. SAITTA, Milano, 2012, 41 ss. All'interno della stessa Opera, sul *due process of law* quale principio "condiviso", si veda anche G. DELLA CANANEA, *I principi del diritto pubblico globale*, 61 ss.

l'argomento letterale e quello intenzionale sembrano di ostacolo, non sembra potersi escludere nemmeno il richiamo al principio di cui all'articolo 111 della Costituzione⁴⁹⁰.

Il giusto procedimento non ha tanto lo scopo di tutelare i diritti delle parti, quanto quello di garantire che il confronto, svolto in condizioni di parità, sia strumentale all'esercizio della funzione – giurisdizionale o amministrativa – con obiettività, così assicurando la “giusta” considerazione delle situazioni giuridiche soggettive che nel procedimento sono coinvolte.

Come è stato osservato in dottrina, il richiamo alle “condizioni di parità” tra le parti non significa “parità delle parti” – che, come è noto, nella materia tributaria pari non sono – ma può significare parità dialettica e delle armi, tra le parti⁴⁹¹.

In ogni caso, pur non potendosi ad oggi ancora affermare, nemmeno per il tramite dell'articolo 111 della Costituzione, l'esistenza, a livello costituzionale, del principio del giusto procedimento, può allora forse ipotizzarsi di ricorrere all'articolo 111 alla stregua di un canone interpretativo, il suddetto *due process of law*, alla luce del quale valutare la congruità e la coerenza dell'operazione di bilanciamento tra la garanzia delle situazioni giuridiche soggettive e l'interesse fiscale che, nella disciplina del procedimento amministrativo tributario, il diritto vivente ha finito per dare rispetto all'articolo 12, comma 7, dello Statuto.

Secondo il *due process of law* nessuno può essere privato della vita, della libertà o della proprietà al di fuori di un giusto processo, nonché delle garanzie, anche in termini di contraddittorio, ad esso consustanziali⁴⁹².

Il canone del *due process of law* può dirsi espressione di principi e diritti costituzionalmente affermati (si pensi, anzitutto, agli articoli 24, 113, 97 e 111 della Costituzione), venendo così ad assumere, quanto meno, la funzione di principio generale dell'ordinamento⁴⁹³.

Sembrerebbe, allora, che le asimmetrie che caratterizzano il rapporto tra il Fisco e il contribuente possano essere corrette tramite la valorizzazione “a livello generale” del contraddittorio in sede procedimentale, che, a sua volta, costituisce uno dei caratteri del giusto procedimento.

⁴⁹⁰ La rilevanza costituzionale del principio del giusto procedimento, sorretto dalle garanzie di cui agli articoli 24 e 111 della Costituzione, è ipotizzata anche da G. RAGUCCI, *Contraddittorio e “giusto procedimento” nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, 486 ss., il quale richiama le esigenze di tutela del contribuente a fronte dell'esercizio di poteri autoritativi idonei ad incidere unilateralmente sui diritti soggettivi.

Sull'applicabilità dell'articolo 111 della Costituzione alla materia tributaria, si veda ampiamente A. GIOVANNINI, *Il Diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 197 ss.

⁴⁹¹ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, cit., 570.

⁴⁹² Per approfondire, si veda G. DELLA CANANEA, *Due Process of Law Beyond the State. Requirements of Administrative Procedure*, Oxford University Press, 2016, dal quale si evince che l'esigenza del rispetto del *due process of law* risulta sentita non soltanto all'interno dei singoli ordinamenti che riconoscono la c.d. *rule of law* (lo Stato di diritto) ma anche in ulteriori contesti, sovranazionali, internazionali o globali.

⁴⁹³ Sul *due process of law* quale principio generale dell'ordinamento, si veda F. CORTESE, *Tutte le ragioni del “due process of law”*, in *lacostituzione.info*, 30 dicembre 2017.

Oltretutto, rappresentando il principio del giusto procedimento uno dei caratteri dello Stato di diritto, il medesimo non può in alcun modo essere trascurato, soprattutto quando il concreto agire del pubblico potere finisce per limitare, oltre misura, le situazioni giuridiche soggettive del contribuente.

6. La correzione, in termini più garantistici, del rapporto tra fisco e contribuente. Il riconoscimento del generalizzato diritto al contraddittorio endoprocedimentale

Per tutte le ragioni evidenziate, è fortemente auspicabile che la Corte Costituzionale colga la prima occasione utile per finalmente affermare – tramite il più ampio riconoscimento del principio del contraddittorio endoprocedimentale, quale carattere del *due process of law* – la centralità della *rule of law* e, per questa via, altresì rimediare a quella crisi di rappresentanza politica tra governanti e governati.

Il giusto procedimento si presta, infatti, a garantire continuità al principio di partecipazione democratica⁴⁹⁴ che, nella fase dell'attuazione amministrativa della norma rispetto al caso concreto, in particolare quando questa avviene all'esito di un procedimento a carattere autoritativo, per mezzo del preventivo contraddittorio con il contribuente, concorre all'innalzamento del grado di civiltà dell'intero ordinamento.

Già tempo addietro autorevole dottrina affermava che la partecipazione del privato riflette il grado di “civiltà” dei rapporti tra Fisco e contribuente⁴⁹⁵.

Allo stato attuale, grazie alla tutela integrata dei diritti nello spazio giuridico e giudiziario europeo, è possibile affermare che i diritti fondamentali – i quali godono di una “tutela multilivello”⁴⁹⁶ – vanno riconosciuti in ogni settore dell'esperienza giuridica⁴⁹⁷, quindi anche in materia tributaria⁴⁹⁸.

Le garanzie procedurali da approntare devono, oggi, necessariamente ispirarsi anche a taluni principi cardine dell'ordinamento euro-unitario affermati, per citarne alcuni: nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale, come si è visto, definisce i contenuti del diritto ad una buona amministrazione; negli articoli 47 e 48 della medesima Carta, che garantiscono il rispetto dei diritti di difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale.

⁴⁹⁴ Su cui, per approfondire, si veda S.F. COCIANI, *op. cit.*, 573.

⁴⁹⁵ A. FANTOZZI, *Diritto Tributario*, cit., 543 ss.

⁴⁹⁶ Per approfondire, si veda A. CARINCI, *La tutela del contribuente nel sistema multilivello delle fonti e dei modelli di tutela*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2022, I, 231 ss.

⁴⁹⁷ A. DI STASI, *Introduzione alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Milano, 2018.

⁴⁹⁸ Per un quadro completo e aggiornato, si veda ampiamente AA. VV., *I diritti del contribuente, Principi tutele e modelli di difesa*, a cura di A. CARINCI-T. TASSANI, Milano, 2022.

Importanti riflessioni sul tema sono contenute anche in A. GIOVANNINI, *Per principi, Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, 2022.

Da tali principi euro-unitari non è assolutamente possibile prescindere, dal momento che si rendono direttamente applicabili nell'ordinamento interno in forza di talune specifiche norme che consentono di realizzare una perfetta compenetrazione tra il sistema nazionale e quello europeo.

Alla luce di quanto emerso in tutta l'indagine, sembra possa affermarsi che il giusto procedimento, e i diritti che di esso sono espressione, assumono il rango di principio costituzionale, potendolo ancorare all'articolo 97 della Costituzione, come anche agli articoli 24 e 111 della Costituzione (al pari, quindi, del giusto processo).

Il diritto di essere ascoltati è ricavabile anche dall'articolo 41 della Carta europea, in quanto è espressione del più generale principio di buona amministrazione, sublimazione del principio di buon andamento e di imparzialità di cui all'articolo 97 della Costituzione e, al tempo stesso, fondamento di quello di buona fede e collaborazione⁴⁹⁹.

Il fatto che, nel sistema sovranazionale, la buona amministrazione sia stata riconosciuta alla stregua non già di mero principio regolativo del potere ma di diritto fondamentale del cittadino deve, forse, far riflettere su come bisognerebbe oggi intendere il rapporto giuridico tra cittadino ed amministrazione.

Nella scelta politica di inserire nel novero dei diritti fondamentali riconosciuti e tutelati nell'Unione Europea anche i diritti vantati dai privati nei confronti della pubblica amministrazione è stato ravvisato il segno più tangibile del superamento di quelle ricostruzioni tese a porre al centro del proskenio la funzione pubblica e, quindi, il potere.

Il punto di svolta, rispetto al diritto previgente, è proprio la configurazione di un diritto fondamentale dell'individuo. Il riferimento soggettivo non è al solo cittadino europeo, ma a qualsiasi persona che entra in rapporto con gli apparati.

Sembra, allora, rovesciarsi il punto di vista, tipicamente interno, che vedeva in linea di massima l'amministrazione sovrastare l'amministrato, dal momento che la prospettiva europea spinge l'amministrazione di risultato alla primaria soddisfazione di pretese individuali.

La Carta, come è stato affermato, configurerebbe un "diritto ad una buona decisione", e in particolare "è buona la decisione che è imparziale, equa e sollecita", risultante, in definitiva, di un giusto procedimento amministrativo⁵⁰⁰.

Pertanto, il principio del giusto procedimento, seppur non espressamente codificato nel Trattato EDU (che, come è noto, all'articolo 6 codifica, invece, il principio del giusto processo), risulta altresì sviluppato ed affermato all'interno dell'ordinamento convenzionale quale principio generale

⁴⁹⁹ Dello stesso avviso M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria*, cit., in particolare 21 e 92 ss.

⁵⁰⁰ F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in M.P. CHITI-G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, vol. I, 2007, 54 ss.

condiviso, in quanto fondamento degli ordinamenti giuridici cui il principio in argomento si riferisce, ed in quanto enunciato e reso altresì vincolante dal giudicato degli organi giurisdizionali competenti⁵⁰¹.

Le stesse Sezioni Unite, con la decisione n. 19667 del 2014 – dopo aver premesso che lo Statuto del contribuente è costituito da un complesso di norme la cui precipua funzione è quella di improntare l'attività dell'Amministrazione finanziaria alle regole dell'efficienza e della trasparenza, nonché quella di assicurare l'effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario, con norme, quali gli articoli 5, 6, 7, 10, comma 1, 12, comma 2, che sostanzialmente riproducono alcune delle fondamentali regole dettate dalla l. n. 241 del 1990 sul procedimento in generale – affermarono che il diritto al contraddittorio realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'articolo 24 della Costituzione, e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'articolo 97 della Costituzione.

La soluzione proposta in questa importante decisione avrebbe potuto avere l'effetto dirompente di rendere omogenea la disciplina italiana a quella europea, sotto il fondamentale aspetto del riconoscimento del diritto del contribuente di rappresentare le proprie ragioni prima dell'instaurazione del giudizio, orientata verso una maggiore realizzazione del principio di buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'articolo 97, comma 2, della Costituzione, che è norma in tutto omologa alla previsione contenuta nell'articolo 41, comma 2, lett. a), della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Un "effettivo" contraddittorio preventivo, in una prospettiva in linea con quella comunitaria, rispettoso del diritto ad una buona amministrazione di cui all'articolo 41, del quale si è ampiamente descritta la portata innovativa, contribuirebbe, da un lato, ad elevare la fondatezza della pretesa fiscale, e dall'altro, a garantire il rispetto del principio di imparzialità e buon andamento che sempre dovrebbe orientare l'attività amministrativa. L'articolo 97 della Costituzione, colonna portante di quest'ultimo principio, è assolutamente centrale e ha un ruolo cardine nella prospettiva della profonda evoluzione del rapporto tributario, perché portatore del dovere di adozione di criteri di equità, di buona fede e di parità di trattamento in chiave di qualificazione dell'attività amministrativa come tesa alla soddisfazione di fini pubblici.

Oltretutto, non si può non osservare quanto il diritto ad una buona amministrazione di cui all'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, concretizzandosi nel diritto all'imparzialità, all'equità di trattamento e al contraddittorio in chiave difensiva, rifletta il portato concettuale dello stesso articolo 97.

⁵⁰¹ S.F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, cit., 93.

Le garanzie dell'individuo, del contribuente nel nostro caso, sono imprescindibili sia per il diritto interno che per il diritto comunitario, ragion per la quale – alla luce di quanto emerge dalla specularità tra gli articoli 97 e 41 citati – il contraddittorio sembrerebbe assumere la connotazione di principio “generale” dell'azione dell'Amministrazione finanziaria nella fase istruttoria.

Lo stesso Statuto del contribuente è per buona parte incarnazione del medesimo articolo 97 della Costituzione⁵⁰².

Allora, provando a formulare una soluzione all'annoso problema della mancanza del contraddittorio preventivo generalizzato in materia tributaria, si potrebbe, *de iure condendo*, ricostruire la portata di ogni norma (si pensi, su tutte, a quella di cui all'articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente) tenendo in adeguata considerazione i principi del sistema (ivi compresi quelli inespressi ma comunque “immanenti”). Ed allora, proprio muovendo dai principi generali ed universali del diritto, anche nell'ottica di una tutela del contribuente necessariamente “multilivello”, potrebbe risultare fattibile integrare i principi, di origine comunitaria, citati con il relativo corollario del contraddittorio preventivo, con i principi, tutti interni, dell'imparzialità e buon andamento della pubblica amministrazione di cui all'articolo 97 della Costituzione, da un lato, e di eguaglianza e dignità della persona di cui all'articolo 3 della Costituzione, dall'altro lato, per giungere infine all'attuazione della c.d. “giusta imposta” di cui all'articolo 53 della Costituzione.

Tutte le considerazioni svolte muovono dalla consapevolezza di una radicata insufficienza nelle garanzie che l'ordinamento prevede per il contribuente nell'ambito dei tributi non armonizzati.

Insufficienza che potrebbe anche essere il portato di una scelta politica fondata su di un particolare intendimento dei rapporti tra Fisco e contribuente, come anche di “ragioni di opportunità”, ma che, alla luce dell'attuale stadio del processo di integrazione europea, non sembra più tollerabile.

Come è stato osservato, il diritto ad una buona amministrazione, solennemente ed esplicitamente affermato nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, innalza fuor di dubbio il livello di tutela dei diritti dei cittadini nei confronti della pubblica amministrazione.

Del resto, anche a livello nazionale, nell'articolo 97 della Costituzione è possibile rinvenire una embrionale affermazione di quelle garanzie riconducibili al diritto ad una buona amministrazione successivamente maggiormente declinate a livello sovranazionale.

Sembrerebbe, quindi, possibile prospettare l'elevazione del livello di protezione, già apprestato dall'ordinamento comunitario, ad opera dei principi costituzionali posti dall'ordinamento interno.

⁵⁰² Sulla partecipazione del contribuente alla stregua delle disposizioni della legge n. 212 del 2000, a loro volta attuative dell'articolo 97 della Costituzione, si veda ampiamente R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in AA. VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, a cura di A. FANTOZZI e A. FEDELE, Milano, 2005, 673 ss. Importanti riflessioni sul tema sono contenute anche in L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione nel procedimento dell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 859.

Parrebbe, ora, necessario e non più rinviabile integrare i livelli di tutela secondo una logica “inclusiva” e non conflittuale.

Tuttavia, in un’ottica multi-livello di tutela dei diritti, ritenere che la via di accesso all’ordinamento interno per l’articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea sia “esclusivamente” l’articolo 97 della Costituzione condurrebbe ad un’aporia. Infatti, se si prende in seria considerazione l’evoluzione che sta riguardando il rapporto tra la solidarietà e il dovere tributario, dunque il cambio di paradigma “dal potere al dovere”, ne consegue che a queste due disposizioni sembra necessario aggiungere le tutele per il singolo garantite dall’articolo 2 della Costituzione, oltre a quelle delle quali si è già detto in precedenza.

In questi termini, potrebbe essere corretto in termini più garantistici il rapporto tra fisco e contribuente. Oggi, il mancato riconoscimento di un generale diritto al contraddittorio sembra giustificarsi soltanto alla luce dell’argomento che alla pretesa creditoria del fisco sarebbe da riconoscere una tutela “privilegiata”, quando si è constatato che perfino il dogma dell’immunità della pubblica amministrazione è sempre più in crisi.

La vigente Costituzione repubblicana racchiude un *corpus* organico di principi distributivi in materia di imposte che danno vita ad una sorta di “costituzione fiscale”⁵⁰³ vincolante per i detentori del potere legislativo nell’esercizio della potestà legislativa tributaria e per l’amministrazione finanziaria nell’esercizio della potestà di applicazione delle leggi tributarie.

Soltanto la carenza di una logica normativa complessiva rende possibile un vuoto di disciplina normativa così grave, rispetto al quale si riafferma urgente il richiamo al legislatore ad una chiara presa di posizione che sancisca la necessità del contraddittorio a pena di nullità di tutti gli atti impositivi.

Tuttavia, come si anticipava, si ritiene che la Corte Costituzionale già potrebbe – per mezzo di una interpretazione costituzionalmente e comunitariamente orientata – riconoscere un “generale” diritto al contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria.

⁵⁰³ La felice espressione è di G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova.

BIBLIOGRAFIA

- AA. VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, a cura di G.A. MICHELI, Milano, 1971;
- AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del Prof. G. Marongiu*, a cura di A. BODRITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI, Torino, 2012;
- AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. BILANCIA-C. CALIFANO-L. DEL FEDERICO-P. PUOTI, Torino, 2014;
- AA. VV., *Codice Renewal del procedimento amministrativo dell'Unione europea*, a cura di G. DELLA CANANEA, D.U. GALETTA, H.C.H. HOFMANN, J.P. SCHNEIDER, J. ZILLER, Napoli, 2016;
- AA. VV., *I diritti del contribuente, Principi tutele e modelli di difesa*, a cura di A. CARINCI-T. TASSANI, Milano, 2022;
- AA. VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, a cura di M. PIERRO, Milano, 2019;
- AA.VV., *Human rights and taxation in Europe and the world*, a cura di G. KOFLER-M.P. MADURO-P. PISTONE, IBFD, Amsterdam, 2011;
- ACCORDINO P., *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano, 2018;
- ALFANO R., *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente. Limiti, garanzie europee e dialogo fra le Corti nell'applicazione multilivello*, Napoli, 2020, 217 ss.;
- ALLEGRETTI U., *Amministrazione pubblica e Costituzione*, Padova, 1996, 135 ss.;
- ALLEGRETTI U., *Imparzialità e buon andamento della Pubblica amministrazione*, in *Dig. disc. pubbl.*, VIII, Torino, 1993, 131 ss.;
- ALLEGRETTI U., *L'amministrazione dall'attuazione costituzionale alla democrazia partecipativa*, Milano, 2009, 18;
- ALLEGRETTI U., *L'imparzialità amministrativa*, Padova, 1965, 224 ss.;
- ALLEGRETTI U., *Procedura, procedimento, processo. Un'ottica di democrazia partecipativa*, in *Diritto amministrativo*, n. 4/2007, 779 ss.;
- ALLENA M., *Art. 6 CEDU. Procedimento e processo amministrativo*, Napoli, 2012, 38 ss.;
- ALLENA M., *L'art. 6 Cedu come parametro di effettività della tutela procedimentale e giudiziale all'interno degli stati membri dell'Unione europea*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2012, 267 ss.;
- ALLORIO E., *Diritto processuale tributario*, Torino, 1969, 108 ss.;
- AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 257 ss.;

- AMATUCCI F., *Le indagini bancarie nella determinazione del maggior reddito tassabile*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 1019 ss.;
- ANDREANI A., *Principi costituzionali ed "europeizzazione" dell'Amministrazione*, in *Dir. amm.*, 1997, 540 ss.;
- ANTONINI L., *La solidarietà e il dovere tributario: tra ordinamenti nazionali e ordinamento europeo*, in *federalismi.it*, n. 30 del 2022, 29 ss.;
- ARANCI M., *I recenti interventi della Corte di Giustizia a tutela della rule of law in relazione alla crisi polacca*, in *European Papers*, n. 2 del 2019, 272 ss.;
- ARTUSO E., *Presunzioni legali relative a retroattività. A proposito di prelevamenti bancari*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, II, 394 ss.;
- BALBONI E., *Idea e prassi dell'amministrazione giustiziale*, in *Studi in onore di Feliciano Benvenuti*, vol. I, Modena, 1996, 183 ss.;
- BASCIU A.F., *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur.*, Roma, 1989;
- BASCIU A.F., *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. trib.*, 1995, 1174;
- BASILAVECCHIA M., *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *G.T. Riv. giur. trib.*, 2015, 745 ss.;
- BASILAVECCHIA M., *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in *Corr. trib.*, 2008, 871 ss.;
- BASILAVECCHIA M., DI SIENA M., LUPI R., *I principi generali del diritto amministrativo << salvano >> l'accesso agli atti tributari*, in *Dial. trib.*, 2009, 42 ss.;
- BASILAVECCHIA M., *I termini decadenziali per la liquidazione delle imposte*, in *Corr. trib.*, 2005, 44;
- BASILAVECCHIA M., *Il diniego di rimborso e la sua riconoscibilità*, in *GT-Riv. giur. trib.*, n. 2/2005, 142 ss.;
- BASILAVECCHIA M., *Per una buona azione amministrativa nella riscossione dei tributi*, in *AA. VV.*, *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 322;
- BASILAVECCHIA M., *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.*, 2010, 3969 ss.;
- BASILAVECCHIA M., *Rimborso di tributi*, in *Enc. Giur.*, Agg., XXVII, Roma, 2002;
- BASILAVECCHIA M., *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2010, 877 ss.;
- BATISTONI FERRARA F., *Accertamento con adesione*, in *Enc. dir.*, agg. II, Milano, 1998, 22 ss.;

BEGHIN M., *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino" e diritto di difesa: avvertenze per l'uso (in attesa delle Sezioni Unite)*, in G.T., *Riv. giur. trib.*, 2015, 307 ss.;

BEGHIN M., *Diritto tributario*, Padova, 2017, 202;

BEGHIN M., *Evoluzione e stato della giurisprudenza tributaria: dalla nullità negoziale all'abuso del diritto nel sistema impositivo nazionale*, in G. MAISTO (a cura di), *Elusione ed abuso del diritto tributario*, Milano, 2009, 23 ss.;

BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 479 ss.;

BEGHIN M., *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013;

BELLAVISTA M., *Giusto processo come garanzia del giusto procedimento*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, 596 ss.;

BELLÈ B., *Procedimento di irrogazione delle sanzioni e tutela giurisdizionale*, in *Dir. prat. trib.*, 1999, I, 1212 ss.;

BENAZZI A., *L'utilizzo dei dati bancari nel contraddittorio tra Fisco e contribuente*, in *Corr. trib.*, 2002, 1401 ss.;

BENVENUTI F., *Contraddittorio (Principio del). C) Diritto amministrativo*, in *Enc. dir.*, vol. IX, 1961, Milano, 738 ss.;

BENVENUTI F., *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, 126 ss.;

BENVENUTI F., *Il nuovo cittadino*, Venezia, 1994;

BENVENUTI F., *L'impatto del procedimento nell'organizzazione e nell'ordinamento*, in AA. VV., *Studi in onore di L. Mengoni*, Milano, 1995;

BENVENUTI F., *Per un diritto amministrativo paritario*, in AA. VV., *Studi in memoria di Enrico Guicciardi*, Padova, 1975;

BENVENUTI F., *Processo amministrativo (Struttura)*, in *Enc. Dir.*, vol. XXXVI, Milano, 1987, 459 ss.;

BERTI G., *Procedimento, procedura, partecipazione*, in *Studi in memoria di E. Guicciardi*, Padova, 1975, 796 ss.;

BETTI E., *Teoria generale delle obbligazioni*, I, Milano, 1953, 83 ss.;

BIFULCO R., *Art. 41. Diritto ad una buona amministrazione*, in R. BIFULCO, M. CARTABIA, A. CELOTTO (a cura di), *L'Europa dei diritti: commentario della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, Bologna, 2001, 289 ss.;

BOLETTO G., *Il ruolo di riscossione nella dinamica del prelievo delle entrate pubbliche*, Milano, 2010, 99;

BORGIA C.-MARIANTONI L., *Doveri inderogabili e diritti inviolabili. Libera autodeterminazione e partecipazione difensiva all'accertamento tributario*, in *federalismi.it*, n. 11/2022;

BORGIA C., *Il contraddittorio preventivo nel caso Kamino: da principio generale atto a tutelare il diritto di difesa, a criterio subordinato alla dimostrazione che il risultato sarebbe stato diverso. Le ricadute nel diritto interno e le ragioni a favore di un generale riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in <http://diritti-cedu.unipg.it>, 11 dicembre 2017;

BORGIA C., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza tributaria della Corte di Giustizia. Il caso Sopropé*, in <http://diritti-cedu.unipg.it>, 7 marzo 2017;

BORGIA C., *La dialettica tra protezione degli interessi finanziari europei e tutela dei diritti fondamentali del contribuente. Il rispetto del principio di proporzionalità della reazione sanzionatoria*, in A. LANCIOTTI-M.M. PISANI (a cura di), *Restorative Justice, Mediation and Protection of EU Financial Interests. Proceedings of the DRAMP Conference. University of Perugia, 28-29 April 2022*, Dipartimento di Giurisprudenza, Perugia, 2022, 110 ss.;

BORGIA C., *La lotta per il diritto al contraddittorio in materia tributaria: una via interpretativa per giungere al riconoscimento del principio del giusto procedimento*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2020, 845 ss.;

BORGIA C., *Per un nuovo equilibrio tra fisco e contribuente nell'attuazione del tributo. L'opera riformatrice di Ezio Vanoni: fondamenti e attualità*, in *Iustitia*, 3/4-2021, 17 ss.;

BORIA P., *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 295 ss.;

BORIA P., *Diritto Tributario*, Torino, 2019, 562 ss.;

BORIA P., *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato ed i cittadini*, Napoli, 2018, 74;

BORIA P., *Il potere tributario. Politica e tributi nel corso dei secoli*, Bologna, 2021, 576 ss.;

BORIA P., *L'abuso del diritto in materia fiscale come principio generale di derivazione giurisprudenziale*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, VI, 665 ss.;

BUFFONI L., *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, in www.forumcostituzionale.it, 19 ss.;

CALAMANDREI P., *Il processo come giuoco*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, I, 23 ss.;

CALIFANO C., *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 31 ss.;

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

CAPACCIOLI E., *L'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1966, I, 1 ss.;

CARBONE A., *Il contraddittorio procedimentale. Ordinamento nazionale e diritto europeo convenzionale*, Torino, 2016, 152;

CARINCI A.-DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 207 ss.;

CARINCI A., *Caratteri funzionali, profili di disciplina e tendenze evolutive del ruolo di riscossione*, in AA. VV., *La riscossione dei tributi*, a cura di A. COMELLI e C. GLENDI, Padova, 2010, 86 ss.;

CARINCI A., *Dall'interpretazione estensiva dell'elenco degli atti impugnabili al suo abbandono: le glissement progressif della Cassazione verso l'accertamento negativo nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, II, 617 ss.;

CARINCI A., *Il ruolo tra pluralità di atti ed unicità della funzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 244 ss.;

CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, 2008, 287 ss.;

CARINCI A., *La tutela del contribuente nel sistema multilivello delle fonti e dei modelli di tutela*, in *Riv. dir. trib.*, n. 3/2022, I, 231 ss.;

CARINCI A., *Prime considerazioni sull'avviso di accertamento "esecutivo" ex D.L. n. 78/2010*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 159 ss.;

CARLOTTI G., *La partecipazione procedimentale: Feliciano Benvenuti e la riforma della legge n. 241 del 1990*, in giustizia-amministrativa.it;

CARNELUTTI F., *Verso la riforma del processo penale*, Napoli, 1963, 18 ss.;

CARTA M., *La recente giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea in merito all'inadempimento degli obblighi previsti dagli articoli 2 e 19 TUE: evolutionary or revolutionary road per la tutela dello Stato di diritto nell'Unione europea?*, in *Eurojus*, n. 1 del 2020;

CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2007, 422 ss.;

CASSESE S., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Torino, 2017, 14 ss.;

CAVALLARO M.C., *Il giusto procedimento come principio costituzionale*, in *Il Foro amministrativo*, 2001, 1836, nota 23;

CECCHETTI M., *Giusto processo (dir. cost.)*, in *Enc. dir.*, vol. V Aggiornamento, Milano, 2001, 595 ss.;

CERIONI F., *L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, II, 274 ss.;

CERRI A., *Difesa e contraddittorio nel procedimento*, in *Giur. cost.*, 1971, 2731 ss.;

CERULLI IRELLI V., *Diritto pubblico e privato nella pubblica amministrazione (profili generali e costituzionali)*, in *Riv. it. per le scienze giuridiche*, 7/2016, in particolare 268;

CERULLI IRELLI V., *L'amministrazione costituzionalizzata*, Torino, 2019;

CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, 2005;

CIPOLLINA S., *Elusione fiscale*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., V, Torino, 1990, 220 ss.;

CIPOLLINA S., *Leggendo il libro di Francesco Forte su "Ezio Vanoni economista pubblico"*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2009, 150;

CLARICH M., *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, in *Dir. Amm.*, n. 1/2004, 59 ss.;

COCCONI M., *Il giusto procedimento come banco di prova di un'integrazione delle garanzie procedurali a livello europeo*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2010, 1127 ss.;

COCIANI S.F., *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento?*, in *Rass. trib.*, 3/2019, 532 ss.;

COCIANI S.F., *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 89 ss.;

COCIANI S.F., *Sul divieto di cumulo tra sanzioni penali e sanzioni amministrative in materia tributaria*, in *Riv. dir. trib.*, 2015, I, 405 ss.;

COLAVITTI G., *Il "giusto procedimento" come principio di rango costituzionale*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it;

COLLI VIGNARELLI A., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. "prova di resistenza"*, in *Riv. telematica dir. trib.*, 16 marzo 2020, 1 ss.;

COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 21 ss.;

COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative "pro fisco"*, in *Dir. e proc. trib.*, n. 2/2020, 211 ss.;

COLLI VIGNARELLI A., *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e buona fede*, in A. BODRITO-A. CONTRINO-A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 499 ss.;

COLLI VIGNARELLI A., *Mancata considerazione delle osservazioni del contribuente e invalidità dell'atto impositivo (art. 12, comma 7, Statuto del contribuente)*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 677 ss.;

COMELLI A., *I diritti della difesa, in materia tributaria, alla stregua del diritto dell'Unione Europea e, segnatamente, il "droit d'être entendu" e il diritto ad un processo equo*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 1315 ss.;

COMELLI A., *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Padova, 2012, 451 ss.;

COMELLI A., *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731 ss.;

COMOGLIO L.P., *Contraddittorio (Principio del) – I Diritto processuale civile*, in *Enc. giur.*, vol. VIII, Roma, 1988, 12.;

COMOGLIO L.P., *Contraddittorio*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. civ., IV, Torino, 1989, 1 ss.;

CONSO G., *Costituzione e processo penale*, Milano, 1969, 9.;

CONSO G., voce *Accusa e sistema accusatorio*, in *Enc. dir.*, vol. I, 1958.;

CONTRINO A., *Elusione fiscale, evasione e strumenti di contrasto*, Bologna, 1996;

CONTRINO A., *Il divieto di abuso del diritto fiscale: profili evolutivi, (asseriti) fondamenti giuridici e connotati strutturali*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, I, 465 ss.;

COPPOLA P., *La concentrazione della riscossione nell'accertamento: una riforma dagli incerti profili di ragionevolezza e coerenza interna*, in *Rass. trib.*, 2011, 1421 ss.;

COPPOLA P., *La dichiarazione tributaria e la sua rettificabilità*, Padova, 2005, 123 ss.;

COPPOLA P., *La liquidazione dell'imposta dovuta ed il controllo formale delle dichiarazioni (artt. 36 bis e 36 ter del D.P.R. n. 600/1973)*, in *Rass. trib.*, 1997, 1478 ss.;

COPPOLA P., *Riflessioni sull'obbligo generalizzato d'una decisione partecipata ai fini della legittimità della pretesa tributaria e dell'azionabilità del diritto di difesa*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, I, 1041 ss.;

CORASANITI G., *Il diritto ad una buona amministrazione e i provvedimenti cautelari*, in AA. VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 381;

CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 1585 ss.;

CORASANITI G., *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1838 ss.;

CORDEIRO GUERRA R., *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1996, 172 ss.;

CORDEIRO GUERRA R., *Questioni aperte in tema di accertamenti basati su dati estrapolati da conti correnti bancari*, in *Rass. trib.*, 1998, 560 ss.;

CORRADO L.R., *Elusione e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto impositivo è illegittimo qualora non indichi le giustificazioni fornite dal contribuente in risposta alla richiesta di chiarimenti*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, II, 574 ss.;

CORTESE F., *Tutte le ragioni del "due process of law"*, in *lacostituzione.info*, 30 dicembre 2017;

CRAIG P., *Eu Administrative Law. The acquis*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2011, 329 ss.;

CRISAFULLI V., *Lezioni di diritto costituzionale*, II, Padova, 1984, 74 ss.;

CRISAFULLI V., *Principio di legalità e giusto procedimento*, in *Giur. cost.*, 1962, 130 ss.;

D'ALBERTI M., *L'Unione europea e i diritti*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2016, 761 ss.;

D'ALBERTI M., *La "visione" e la "voce": le garanzie di partecipazione ai procedimenti amministrativi*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 2000, 1 ss.;

DE MITA E., *Contraddittorio da potenziare*, in *Il Sole – 24 Ore*, 15 gennaio 2019;

DE MITA E., *Maestri del diritto tributario. Ezio Vanoni, Enrico Allorio, Antonio Berliri, Gian Antonio Micheli, Enzo Capaccioli*, Milano, 2013, 10;

- DE PRETIS D., *I principi del diritto amministrativo europeo*, in AA. VV., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di M. RENNA e F. SAITTA, Milano, 2012, 41 ss.;
- DE RINALDIS A., *Diritto alla difesa del contribuente*, in *L'iva*, 2020, 2, 16 ss.;
- DEL FEDERICO L., *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010, I, 206 ss.;
- DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, 2011, 1393 ss.;
- DEL FEDERICO L., *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 4/2013, 858 ss.;
- DEL FEDERICO L., *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, 54 ss.;
- DEL FEDERICO L., *Prime note sui procedimenti sanzionatori disciplinati dal D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472*, in *Rass. trib.*, 1999, 1041 ss.;
- DEL FEDERICO L., *Quadro teorico e itinerari giurisprudenziali per giungere all'applicazione della CEDU in materia tributaria*, in AA. VV., *Convenzione europea dei diritti dell'uomo e giustizia tributaria italiana*, a cura di F. BILANCIA-C. CALIFANO-L. DEL FEDERICO-P. PUOTI, Torino, 2014, 72 ss.;
- DEL FEDERICO L., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 86 ss.;
- DELLA CANANEA G., *Due Process of Law Beyond the State. Requirements of Administrative Procedure*, Oxford University Press, 2016;
- DELLA CANANEA G., *I principi del diritto pubblico globale*, in AA. VV., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, a cura di M. RENNA e F. SAITTA, Milano, 2012, 61 ss.
- DELLABARTOLA G., *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, 457 ss.;
- DI STASI A., *Introduzione alla Convenzione europea dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali*, Milano, 2018;
- DORIGO S., *Il diritto tributario nell'Unione europea*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016, 185 ss.;
- DORIGO S., *La tutela internazionale dei diritti del contribuente*, in R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale. Istituzioni*, Milano, 2016, 163 ss.;
- ESPOSITO C., *Riforma dell'amministrazione e diritti costituzionali dei cittadini*, in *La Costituzione italiana. Saggi*, Padova, 1954, 257;
- ESPOSITO R., *"Verità fiscale" e giusto procedimento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, I, 985 ss.;

FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola generale immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2009, 293 ss.;

FALSITTA G., *Manuale di diritto tributario – Parte generale*, Padova;

FALSITTA G., *Osservazioni sulla nascita e lo sviluppo scientifico del diritto tributario in Italia*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, 91 ss.;

FANTOZZI A., *Attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 599 ss.;

FANTOZZI A., *Diritto tributario*, IV ed., Torino 2012, 543 ss.;

FANTOZZI A., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 253 ss.;

FANTOZZI A., *L'accertamento*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, Torino, 2012, 541 ss.;

FANTOZZI A., *Violazione del contraddittorio ed invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 137 ss.;

FAZZALARI E., *Diffusione del processo e compiti della dottrina*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1958, 861 ss.;

FAZZALARI E., *Note in tema di diritto e processo*, Milano, 1957, 105 ss.;

FAZZALARI E., *Procedimento e processo (Teoria generale)*, in *Enc. dir.*, vol. XXXV, Milano, 1986, 819 ss.;

FAZZALARI E., *Processo (Teoria generale)*, in *NssD.I.*, vol. XIII, 1966, 1067 ss.;

FEDELE A., *A proposito di una recente raccolta di saggi sul procedimento amministrativo tributario*, in *Riv. dir. fin.*, n. 1, 1971, 433 ss.;

FEDELE A., *Federico Maffezzoni e la teoria del procedimento d'imposizione*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 131;

FEDELE A., *L'accertamento tributario e i principi costituzionali*, in AA. VV., *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni. Giornata di Studi per Antonio Berliri*, a cura di A. DI PIETRO, Milano, 1994, 13 ss.;

FERRUA P., *Studi sul processo penale. Anamorfosi del processo accusatorio*, vol. II, Torino, 1992, 185;

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

FICARI V., *Utilizzazione e trasmissione dei dati bancari, segreto bancario e accertamento tributario: dalla legge 197/1991 antiriciclaggio alla 413/1991*, in *Riv. dir. trib.*, 1992, I, 851 ss.;

FIGORILLI F., *Il contraddittorio nel procedimento amministrativo (dal processo al procedimento con pluralità di parti)*, Napoli, 1996;

FIorentino S., *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Napoli, 1996;

FIorentino S., *La Corte di Cassazione e gli "accertamenti bancari": questioni "vecchie e nuove" tra retroattività, obbligo di preventivo contraddittorio e valenza "probatoria" delle movimentazioni bancarie alla stregua di una interessante pronuncia della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, II, 330 ss.;

FOLLIERI E., *Sulla possibile influenza della giurisprudenza della Corte europea di Strasburgo sulla giustizia amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 2014;

FRANSONI G., *"Indagini finanziarie", diritto alla riservatezza e garanzie "procedimentali"*, in *Corr. trib.*, 2009, 3587 ss.;

FRANSONI G., *La diversa disciplina procedimentale dell'elusione e dell'abuso del diritto: la Cassazione vede il problema, ma non trova la soluzione*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, II, 45 ss.;

FRANSONI G., *La legittimità costituzionale della mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo e necessario fra presente e futuro. Commento a Corte cost., ord. 31 gennaio 2020, n. 8*, in www.frasoni.it;

FRANSONI G., *La presunzione di ricavi fondata sui prelevamenti bancari nell'interpretazione della Corte costituzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 467 ss.;

FREGNI M.C., *Crediti e rimborsi d'imposta*, in S. CASSESE (a cura di), *Diz. di dir. pubblico*, II, Milano, 2006, 1673;

FREGNI M.C., *I rapporti tra diritto comune e diritto tributario nell'opera di Enrico Allorio*, in *Riv. dir. fin. e sc. fin.*, 2016, I, 181 ss.;

FREGNI M.C., *Rimborso dei tributi*, in *Digesto comm.*, XII, Torino, 1996;

GALANTINI N., *Giusto processo e garanzia costituzionale del contraddittorio nella formazione della prova*, in *Diritto penale contemporaneo*, 7/9/2011;

GALETTA D.U., *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.*, 2010, 637;

GALETTA D.U., *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedimentali nei confronti della Pubblica Amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2005, 819 ss.;

GALETTA D.U., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti amministrativi oggi (anche alla luce delle discussioni sull'ambito di applicazione dell'art. 41 della Carta dei diritti UE)*, in AA. VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 4 ss.;

GALETTA D.U., *La tutela dei diritti fondamentali (in generale, e dei diritti sociali in particolare) nel diritto Ue dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2013, 1175 ss.;

GALLO F., *Brevi considerazioni sulla definizione di abuso del diritto e sul nuovo regime del c.d. adempimento collaborativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, I, 947 ss.;

GALLO F., *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, cit., 2011, 467 ss.;

GALLO F., *La verifica fiscale tra poteri autoritativi e diritti di partecipazione*, in *Rass. trib.*, 3/2019, 465;

GALLO F., *Verso un "giusto processo tributario"*, in *Rass. trib.*, 2003;

GAMBA C., *Contraddittorio (principio del) (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir., Annali*, vol. III, Milano, 2014, 138 ss.;

GAROFOLI R.-FERRARI G., *Manuale di diritto amministrativo. Parte generale e speciale*, XIV edizione 2020-2021, 550;

GIANNINI M.S., *L'attività amministrativa*, Roma, 1962, 112;

GIOSTRA G., voce *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. VIII, 2001, 1;

GIOVANNINI A., *Il Diritto tributario per principi*, Milano, 2014, 197 ss.;

GIOVANNINI A., *Per principi, Dodici saggi di diritto tributario e oltre*, Torino, 2022;

GIOVANNINI A., *Sulle sanzioni amministrative tributarie: uno sguardo sul futuro*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/2022, 122 ss.;

GLENDI C., *L'oggetto del processo tributario*, Padova, 1984;

GLENDI C., *Il preavviso di fermo è autonomamente impugnabile davanti al giudice tributario*, in *Corr. trib.*, 2009, 2088 ss.;

GLENDI C., *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preaccertativo*, in *Corr. trib.*, 2020, 26 ss.;

GOISIS F., *Garanzie procedurali e Convenzione europea per la tutela dei diritti dell'uomo*, in *Dir. proc. amm.*, 2009;

GRECO R., *Le situazioni giuridiche soggettive e il rapporto procedimentale*, in C. CONTESSA-R. GRECO (a cura di), *L'attività amministrativa e le sue regole (a trent'anni dalla legge n. 241/1990)*, Piacenza, 109 ss.;

IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 55 ss.;

ILLUMINATI G., voce *Accusatorio ed inquisitorio (sistema)*, in *Enc. Giur. Treccani*, vol. I, 2007, 6;

INGRAO G., *L'evoluzione dell'abuso del diritto in materia tributaria: un approdo con più luci che ombre*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, I, 1433 ss.;

INGRAO G., *La tutela della riscossione e dei crediti tributari*, Bari, 2012, 79 ss.;

INGRAO G., *La valutazione del comportamento delle parti nel processo tributario*, Milano, 2008, 109 ss.;

LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Dig. disc. priv. Sez. comm.*, I, Torino, 1987, 4 ss.;

LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, 2000, 60;

LA ROSA S., *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 296 ss.;

LA ROSA S., *Elusione e antielusione fiscale nel sistema delle fonti del diritto*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 931 ss.;

LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, I, 803 ss.;

LA ROSA S., *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 342 ss.;

LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. dir. fin.*, 1981, I, 558 ss.;

LA SCALA A.E., *I principi del "giusto processo" tra diritto interno, comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. trib.*, 2007;

LA SCALA A.E., *Il silenzio dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2012;

LA SCALA A.E., *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, I, 394 ss.;

LORUSSO F., *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale, tra principi costituzionali e garanzie sovranazionali*, in *Innovazione e diritto*, 2018, 46 ss.;

LOVISOLO A., *L'art. 53 Cost. come fonte della clausola generale antielusiva ed il ruolo delle "valide ragioni economiche" tra abuso del diritto, elusione fiscale ed antieconomicità delle scelte imprenditoriali*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2009, 229 ss.;

LOVISOLO A., *La necessaria "utilità" e la "ampiezza" del previo contraddittorio endoprocedimentale anche al fine dell'accertamento di tributi armonizzati a seguito di "verifica"*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, II, 1632 ss.;

LOVISOLO A., *Sulla c.d. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 719 ss.;

LUPI R., *Elusione e legittimo risparmio d'imposta nella nuova normativa*, in *Rass. trib.*, 1997, 1100 ss.;

LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario. Principi generali e questioni di diritto positivo*, Milano, 2001, 393 ss.;

LUPI R., *Prime osservazioni sul nuovo sistema delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Rass. trib.*, 1998, 327 ss.;

MAFFEZZONI F., *Il procedimento d'imposizione nell'imposta generale sull'entrata*, Napoli, 1965;

MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente: nelle imposte dirette e nell'IVA*, Milano, 1993;

MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010;

MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012;

MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2536 ss.;

MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2009, 210 ss.;

MARCHESELLI A., *Indagini bancarie e accertamento tributario: il sottile confine tra uno strumento efficace e un mezzo di tortura*, in *Relazione al Convegno Associazione Magistrati tributari*, Modena, 2012;

MARCHESELLI A., *L'inapplicabilità dei principi del giusto processo al contenzioso tributario può essere derogata se si controverte sulle sanzioni*, in *Riv. giur. trib.*, 2007, 389;

MARCHESELLI A., *L'indefettibilità del contraddittorio tra i principi interni e comunitari*, in *Corr. trib.*, 2010, 1776;

MARCHESELLI A., *La riscossione dei diritti doganali, tra tutela degli interessi finanziari della Ue, efficienza dei mercati e diritti fondamentali*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, 69 ss.;

MARCHESELLI A., *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, 2915 ss.;

MARCHESELLI A., *Presunzioni bancarie e accertamento dei professionisti: un "pasticciaccio brutto" tra illegittimità costituzionale e illecito comunitario dello Stato*, in *Dir. prat. trib.*, 2013, II, 775 ss.;

MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000;

MARONGIU G., *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in *Corr. Trib.*, 2011, 474 ss.;

MARONGIU G., *Contribuente più tutelato nell'interazione con il Fisco prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, 2011, 1724 ss.;

MARONGIU G., *La nuova disciplina delle sanzioni amministrative tributarie*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 164 ss.;

MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 177 ss.;

MARONGIU G., *Una stella cometa a guida dell'abuso da "diritto vivente"*, in *Rass. trib.*, 2015, 1213 ss.;

MARTELLA M., *La compliance del contribuente nella fattispecie concordataria*, Messina, 2005;

MATTARELLI F., *Contestazione dell'iva detratta e frode del fornitore: la Corte di Giustizia indica le garanzie procedurali e processuali per il contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 30 novembre 2019;

MATTARELLI F., *La "trappola" del diniego implicito di rimborso. Le prassi dell'amministrazione e un antico problema mai risolto che attende l'intervento delle SS. UU.*, in *Riv. dir. trib.*, supplemento online, 02/11/2020;

MAZZAGRECO D., *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011;

MELIS G., *Manuale di diritto tributario*, Torino, 2022, 258;

MICELI R., *Autorizzazione alle indagini bancarie: negata ogni tutela al contribuente*, in *GT*, n. 8-9 del 2015, 698 ss.;

MICELI R., *Il contraddittorio nelle indagini tributarie*, in *Treccani, Il libro dell'anno del diritto 2012*, Roma, 573 ss.

MICELI R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni*, in *Riv. dir. trib.*, 2002, I, 1095 ss.;

MICELI R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, I, 345 ss.;

MICELI R., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. dir. trib.*, 2001, II, 371 ss.;

MICELI R., *Il quadro della Suprema Corte in tema di indagini finanziarie. Nessuna apertura ma un richiamo ai valori generali del processo*, in *iltributario.it*, 29 settembre 2020;

MICELI R., *Il sistema sanzionatorio tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, Milano, 2012, 946 ss.;

MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, cit., 618;

MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. FANTOZZI-A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 673 ss.;

MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario di accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, 620 e ora anche in G.A. MICHELI, *Opere minori di diritto tributario*, vol. II, Milano, 1982, 145-176;

MICHELI G.A., *Corso di diritto tributario*, Torino, 1970, 174 ss.;

MIGLIORINI L., *Contraddittorio (principio del)*, in *Enc. Giur. Treccani*, VIII, 1989;

MIGLIORINI L., *La giurisdizionalizzazione del procedimento amministrativo*, in AA. VV., *Procedimento amministrativo e diritto d'accesso. Legge 7 agosto 1990, n. 241*, a cura di B. CAVALLO, Napoli, 1993, 83 ss.;

MISCALI M., *Il diritto di restituzione. Dal modello autoritativo al modello partecipativo nel sistema delle imposte*, Milano, 2004, 19;

MOSCATELLI M.T., *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. FANTOZZI-A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, 258 ss.;

MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1911 ss.;

MOSCHETTI F., *Profili generali*, in F. MOSCHETTI (a cura di), *La capacità contributiva*, Padova, 1993;

MOSCHETTI G., *Premesse valoriali e quadro costituzionale del diritto al contraddittorio: le soluzioni proporzionate dell'esperienza tedesca*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 877 ss.;

MOSCHETTI G., *Ripensando il processo tributario come insieme di regole "proporzionate" ad un fine*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2022, 562 ss.;

MULEO S., *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000;

MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 234 ss.;

MULEO S., *Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti-crisi*, in *Corr. trib.*, 2009, 1080 ss.;

NAPOLITANO C., *Verso la codificazione del procedimento amministrativo dell'Unione Europea: problemi e prospettive*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2015, 295 ss.;

NAPPI A., *Indagini preliminari (Disp. gen.)*, in *Enc. dir.*, V, Milano, 2001, 689;

NASI A., *Contraddittorio (principio del) (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, IX, Milano, 1961, 720 ss.;

NICOTINA L., *Il contraddittorio tributario in funzione deflattiva: una "premessa/promessa" che non può essere tradita*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014;

NIGRO M., *Il nodo della partecipazione*, in *Riv. trim. dir. proc. civ.*, 1980, ora in M. NIGRO, *Scritti giuridici*, Milano, vol. II, 1413 ss.;

NIGRO M., *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989, ora in M. NIGRO, *Scritti giuridici*, vol. III, Milano, 1996, 2039 ss.;

NIGRO M., *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (Il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. dir. proc.*, 1980, 261 ss., ora in M. NIGRO, *Scritti giuridici*, III, Milano, 1996;

NIGRO M., *Studi sulla funzione organizzatrice della Pubblica Amministrazione*, Milano, 1966, 67 ss.;

PANZAROLA A., *Processo, procedimento e iudicium (brevissime osservazioni a margine di una celebre dottrina). Invito al dibattito*, in *Il Processo*, 2021, II, 217 ss.;

PAPARELLA F., *Il rimborso dei tributi*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Diritto Tributario*, Torino, 2012, 865 ss.;

PASTORI G., *La procedura amministrativa negli ordinamenti contemporanei. Introduzione generale*, in G. PASTORI (a cura di), *La procedura amministrativa*, Milano, 1964, 34;

PEDULLÀ L., *La costituzionalizzazione del giusto procedimento*, Napoli, 2019, 91 ss.;

PERRONE L., *Diritto tributario e Convenzione europea dei diritti dell'uomo*, in *Rass. trib.*, 2007;

PERRONE L., *Discrezionalità e norma interna nell'imposizione tributaria*, Milano, 1969;

PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in A. BODRITO-A. CONTRINO-A. MARCHESELLI (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 215 ss.;

PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in AA. VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010, in particolare 81;

PERRONE L., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 52 ss.;

PIANTAVIGNA P., *Abuso del diritto fiscale nell'ordinamento europeo*, Torino, 2011, 95 ss.;

PICCIAREDDA F., *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *Studi in onore del Prof. G. Marongiu*, op. cit., 397;

PIERRO M., *I doveri di informazione dell'amministrazione finanziaria e la "nuova" trasparenza amministrativa tra diritto e principio di buona amministrazione*, in AA. VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 78 ss.;

PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 193 ss.;

PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione Finanziaria*, Torino, 2013;

PIERRO M., *Omissione del processo verbale di constatazione e invalidità dell'atto impositivo*, in *Giur. it.*, 2014, 956 ss.;

PIERRO M., *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in A. BODRITO-A. CONTRINO-A. MARCHESELLI, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 352 ss.;

PIERRO M., *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2013, 115 ss.;

PISTOLESI F., *La "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, I, 1131 ss.;

PISTONE P., *Abuso del diritto ed elusione fiscale*, Padova, 1995;

PISTONE P., *Diritto tributario europeo*, Torino, 2018, 95 ss.;

POGGIOLI M., *La Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia d'IVA e ne tratteggia le conseguenze sul piano impositivo: epifania di una clausola generale antielusiva di matrice comunitaria?*, in *Riv. dir. trib.*, 2006, IV, 124 ss.;

POLLICINO O., *Unione Europea e Cedu: analisi comparata della genesi e dei primi sviluppi della rispettiva azione, con particolare riferimento alla tutela dei diritti fondamentali*, in *forumcostituzionale.it*, 2012, 11 ss.;

PROVENZANO P., *L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e la "costituzionalizzazione" delle garanzie procedimentali*, in D.U. GALETTA (a cura di), *Diritto amministrativo nell'Unione Europea*, Torino, 2014, 332;

PUGLIATTI S., *Istituzioni di diritto civile*, I, II, III, contenute in *Scritti giuridici*, I, 1927-1936, Milano, 2008, 461 ss.;

RAGUCCI G., *Contraddittorio e "giusto procedimento" nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, 486 ss.;

RAGUCCI G., *Il "doppio vincolo" sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento "ante tempus"*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2014, 661 ss.;

RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, 580 ss.;

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009;

RAGUCCI G., *Il diritto ad una buona amministrazione e il contraddittorio: materiali per un bilancio*, in AA. VV., *Il diritto ad una buona amministrazione nei procedimenti tributari*, cit., 152 ss.;

RAGUCCI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, 1217 ss.;

RAGUCCI G., *In tema di avviso di accertamento emesso senza il contraddittorio, dopo la consegna di un processo verbale di accesso privo di addebiti*, in *Giur. it.*, 2011, 1934 ss.;

RAGUCCI G., *Legalità tributaria e contraddittorio*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2004, I, 269 ss.;

RENDA A., *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell'atto impositivo notificato ante tempus: le sezioni unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*, in *Dir. prat. trib.*, 2014, II, 3 ss.;

- RENDA A., *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 719 ss.;
- RENDA A., *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, 639 ss.;
- RENDA A., *L'impossibilità di esercitare il diritto al contraddittorio anticipato non determina l'invalidità dell'atto impositivo*, in *G.T., Riv. giur. trib.*, 2011, 1028 ss.;
- ROEHRSEN G., *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *Dir. proc. amm.*, Milano, 1987;
- RONCAROLO F., *Alla ricerca dei principi di diritto nella procedura amministrativa*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2015, 319 ss.;
- RUSSO P.-FRANSONI G.-CASTALDI L., *Istituzioni di diritto tributario*, Milano, 2016, 172 ss.;
- RUSSO P., *Brevi note in tema di disposizioni antielusive*, in *Rass. trib.*, 1999, 68 ss.;
- RUSSO P., *Diritto e processo nella teoria dell'obbligazione tributaria*, Milano, 1969;
- RUSSO P., *Il giusto processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2004;
- RUSSO P., *L'accertamento tributario nel pensiero di Enzo Capaccioli: profili sostanziali e processuali*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 661 ss.;
- RUSSO P., *L'ampliamento della giurisdizione tributaria e del novero degli atti impugnabili: riflessi sugli organi e sull'oggetto del processo*, in *Neotera*, 2009, 63 ss.;
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2007, 301 ss.;
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Il processo tributario* (con la collaborazione di G. FRANSONI), Milano, 2005, 169 ss.;
- SABBI L., *Il contraddittorio nel processo tributario*, Milano, 2019, 19;
- SAITTA F., *Il sistema probatorio nel processo amministrativo dopo la legge n. 241 del 1990: spunti ricostruttivi*, in *Dir. proc. amm.*, 1996;
- SALA G., *Imparzialità dell'amministrazione e disciplina del procedimento nella recente giurisprudenza amministrativa e costituzionale*, in *Dir. proc. amm.*, 1984, 433 ss.;
- SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000;
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990;
- SALVINI L., *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, vol. V, Milano, 2006, 4532 ss.;
- SAMMARTINO S., *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2016, 986 ss.;

SASSANI B., *Il discorso interrotto. Il diritto processuale ed il suo "oggetto" al tempo del right to a fair trial*, in *judicium.it*, 10 maggio 2022;

SATTA S.-PUNZI C., *Diritto processuale civile*, Padova, 1992, 162 ss.;

SCALINCI C., *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, 883;

SCHIAVOLIN R., *I poteri istruttori dell'Amministrazione Finanziaria*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., XI, Torino, 1995, 193 ss.;

SCHIAVOLIN R., *Segreto bancario*, in *Dig. disc. priv.*, Sez. comm., XIII, Torino, 1996, 355 ss.;

SCHICK W., *Il procedimento nel diritto tributario*, in A. AMATUCCI (diretto da), *Trattato di diritto tributario*, vol. III, *Il procedimento di attuazione della norma tributaria*, Padova, 1994, 69 ss.;

SCHWARZE J., *European Administrative Law in the Light of the Treaty of Lisbon*, in *European Public Law*, 2012, 299 ss.;

SELICATO P., *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001;

SERAFINELLI L., *Brevi cenni sulla evoluzione dei diritti fondamentali in Europa*, in *Sapienza Legal Papers*, 2014, vol. II, Parte I, 51;

SERIO A., *Il principio di buona amministrazione nella giurisprudenza comunitaria*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2008, 237 ss.;

SERRANÒ M.V., *Innovativo e sostanziale contributo della Corte di Giustizia europea in tema di contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in *Boll. trib.*, 2015, 466 ss.;

SERRANÒ M.V., *La tutela del contribuente nelle indagini bancarie*, Messina, 2003;

SERRANÒ M.V., *Tra incostituzionalità dei prelevamenti bancari equiparati ai compensi e irragionevole esclusione del contraddittorio*, in *Boll. trib.*, 2016, 173 ss.;

STEVANATO D., *Il ruolo del processo verbale di constatazione nel procedimento accertativo dei tributi*, in *Rass. trib.*, 1990, I, 463 ss.;

STIPO M., *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 Pubblica Amministrazione nell'ordinamento democratico*, in *Rass. trib.*, 2000, 1782 ss.;

SUSANNA I., *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. FANTOZZI-A. FEDELE (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 648 ss.;

TABET G., *Contributo allo studio del rimborso d'imposta*, ed. provv., Roma, 1985;

TABET G., *Contro l'impugnabilità degli avvisi di pagamento della TAR SU*, in *G.T.*, *Riv. giur. trib.*, 2008, 320 ss.;

TABET G., *Una giurisdizione speciale alla ricerca di una propria identità*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 21 ss.;

TESAURO F., *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006;

TESAURO F., *Gli atti impugnabili e i limiti della giurisdizione tributaria*, in *Giust. trib.*, 2007, 1 ss.;

TESAURO F., *Il rimborso d'imposta*, Torino, 1975;

TESAURO F., *Imposizione e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2016, 545 ss.;

TESAURO F., *Profili sistematici del processo tributario*, Padova, 1980, 75 ss.;

TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, 2016, 277 ss.;

TINELLI G., *Presunzioni (dir. trib.)*, in *Enc. giur. Treccani*, 1991, 1 ss.;

TOMA G., *Sul termine minimale di sessanta giorni tra il rilascio del processo verbale di constatazione e l'emissione dell'avviso di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, II, 73 ss.;

TONINI P., *Dal codice del 1930 al codice del 1988*, in P. TONINI-C. CONTI, *Il diritto delle prove penali*, Milano, 2012, 17;

TOSI L., *Le predeterminazioni normative nell'imposizione reddituale*, Milano, 1999, 4;

TRAVERSA EN.-TRAVERSA ED., *La protezione dei diritti dei contribuenti nella giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2016, in particolare 1366;

TRIMARCHI BANFI F., *Il diritto ad una buona amministrazione*, in M.P. CHITI-G. GRECO (a cura di), *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Milano, vol. I, 2007, 50 ss.;

TRIMARCHI M., *L'art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali e la disciplina dell'attività amministrativa in Italia*, in *Dir. amm.*, 2011, 537 ss.;

TROCKER N., *Il nuovo art. 111 della Costituzione e il "giusto processo" in materia civile: profili generali*, in B. CAPPONI-V. VERDE (a cura di), *Il nuovo articolo 111 della Costituzione e il "giusto processo" in materia civile*, Napoli, 2002, 27 ss.;

TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 937 ss., in nota a Cass., Sez. Un., 18 settembre 2014 n. 19667;

TUNDO F., *È nullo l'avviso di accertamento non preceduto dalla consegna del processo verbale di constatazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1997 ss.;

TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, 2825 ss.;

TUNDO F., *La Corte Costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015, 2670 ss.;

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013;

UBERTIS G., *Giusto processo e contraddittorio in ambito penale*, in *Cass. Pen.*, n. 6/2003, 2097;

VANONI E., *Opere Giuridiche*, a cura di F. Forte e C. Longobardi, Milano, vol. I, 1962;

VERSIGLIONI M., *Accordo e disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, 2001;

VIGNA P.L., *Le indagini preliminari*, in AA. VV., *Il nuovo processo penale. Dalle indagini preliminari al dibattimento*, Milano, 1989, 5;

VILLATA R., *Osservazioni in tema di incidenza dell'ordinamento comunitario sul sistema italiano di giustizia amministrativa*, in *Dir. proc. amm.*, 2006, 864;

VIOTTO A., *Art. 12 l. n. 212/2000*, in G. FALSITTA (a cura di), *Commentario breve alle leggi tributarie*, I, Padova, 2011, 580 ss.;

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'Amministrazione Finanziaria, nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002;

VIOTTO A., *La permanenza dei verificatori presso la sede del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2013, I, 203 ss.;

VITALE A., *La partecipazione dei privati al procedimento*, in C. CONTESSA-R. GRECO (a cura di), *L'attività amministrativa e le sue regole (a trent'anni dalla legge n. 241/1990)*, Piacenza, 287;

ZAGÀ S., *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, I, 2015, 845 ss.;

ZITO A., *Il diritto ad una buona amministrazione nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e nell'ordinamento interno*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2002, 425 ss.;