

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI SALERNO
DIPARTIMENTO DI SCIENZE GIURIDICHE



Corso di Dottorato di Ricerca in Scienze Giuridiche
XXXIII ciclo

Curriculum giuspubblicistico

TESI DI DOTTORATO

IN

DIRITTO AMMINISTRATIVO

L'APPLICABILITÀ DEL PRINCIPIO DEL
CONTRADDITTORIO
NEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO

Coordinatore

Ch.mo Prof. Geminello Preterossi

Tutor

Ch.ma Prof.ssa Annalisa Di Giovanni

Candidato

Dott. Piero Trimonti

Anno Accademico 2020/2021

INDICE

1. <i>Introduzione</i>	I
------------------------------	---

CAPITOLO I

PARTECIPAZIONE E CONTRADDITTORIO NEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO

1. La procedimentalizzazione dell'azione amministrativa secondo la Legge n. 241 del 1990.....	Pag. 8
1.1. Le modifiche intervenute ad opera della riforma del titolo V parte seconda della costituzione: riflessi in materia procedimentale	» 13
2. Il principio del contraddittorio endoprocedimentale: cenni storici ed evoluzioni normative e giurisprudenziali	» 15
3. La partecipazione come strumento di garanzia del privato nel corso del procedimento amministrativo.....	» 18
3.1. La figura del responsabile del procedimento	» 22
3.2. L'obbligo di comunicazione di avvio del procedimento	» 24
3.3. La partecipazione mediante il deposito di memorie e documenti: il contraddittorio scritto	» 28
3.4. I correttivi alla Legge generale sul procedimento: la comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza	» 31
4. Le forme di partenariato tra pubblico e privato: gli accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento.....	» 32
5. L'impossibilità di ampliare la portata di un siffatto modello di partecipazione e contraddittorio: i limiti imposti dalla Legge generale sul procedimento.....	» 34

CAPITOLO II

IL CONFRONTO PREVENTIVO TRA FISCO E CONTRIBUENTE NEL CORSO DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO

1. Il procedimento tributario quale <i>species</i> del procedimento amministrativo.....	Pag. 36
1.2 Il procedimento tributario come esito di una "decisione partecipata".....	» 41

2. Il modello di contraddittorio previsto dal legislatore in ambito tributario: occasione mancata o soltanto rimandata?	44
2.1. (Segue) La necessità di procedere mediante un preventivo distinguo tra partecipazione e contraddittorio	47
3. Le ipotesi di contraddittorio “generalizzato” alla luce della recente legislazione..»	49
3.1 L’invito obbligatorio a comparire introdotto dal “Decreto Crescita” tra effettività del contraddittorio ed ipotesi derogatorie	52
3.1.1. (Segue) I profili di criticità posti dalla c.d. “prova di resistenza”	56
3.1.2. (Segue) Il contraddittorio obbligatorio in materia di accertamento con adesione tra esigenze deflattive del contenzioso e perplessità suscitate dalla riforma del 2019.....»	59
3.2. (Segue) Le garanzie previste dall’art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000: il contraddittorio <i>post</i> verifica	64
3.2.1. (Segue) L’art. 12 dello Statuto e relative criticità: l’avviso di accertamento emesso <i>ante tempus</i>»	70
3.2.2. (Segue) I casi di “particolare e motivata urgenza”.....»	74
4. Il contraddittorio preventivo in tema di abuso del diritto alla luce del nuovo art. 10- <i>bis</i> dello Statuto.....»	78
5. Accertamento sintetico e confronto preventivo tra contribuente e amministrazione finanziaria.....»	82
6. Le ipotesi di contraddittorio “eventuale”: il controllo liquidatorio tra partecipazione collaborativa e contraddittorio in chiave difensiva	87
7. Il contraddittorio in materia di studi di settore tra fonti normative ed elaborazioni giurisprudenziali	91
8. Il modello di contraddittorio ridisegnato dal legislatore: dal contraddittorio “fisiologico” al contraddittorio “eventuale”	95

CAPITOLO III

L’AFFERMAZIONE DEL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE IN AMBITO EUROPEO E RISVOLTI NELL’ORDINAMENTO INTERNO

1. Origini ed evoluzione storica del contraddittorio nell’ordinamento europeo... Pag.	98
1.1. La codificazione del principio del contraddittorio ad opera del legislatore europeo.....»	101
1.2. L’estensione del contraddittorio ai tributi di matrice comunitaria: ambito operativo e limiti ad una applicazione generalizzata.....»	103

2. Le evoluzioni della giurisprudenza europea in tema di contraddittorio procedimentale.....»	106
3. La competenza degli Stati membri in tema di contraddittorio procedimentale: il progressivo avvicinamento della normativa nazionale a quella europea»	110
3.1 Il recepimento della disciplina europea in tema di contraddittorio: riflessi sull'ordinamento interno alla luce dei recenti interventi legislativi»	113
4. Il modello di contraddittorio ridisegnato dalla giurisprudenza di legittimità»	118
4.1. Gli effetti prodotti dalla disciplina nazionale sul procedimento: il differente peso attribuito ai tributi di matrice europea»	122
5. Le conseguenze della violazione del contraddittorio»	125
5.1 Il contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale»	130
6. Partecipazione e contraddittorio procedimentale tra modello amministrativo puro e modello tributario»	133
6.1. (Segue) Partecipazione e contraddittorio nell'attività procedimentale della Pubblica Amministrazione.....»	135
6.2. (Segue) L'adattamento delle garanzie partecipative al procedimento amministrativo tributario e prospettive future: il tentativo di garantire maggiore consistenza e sistematicità al contraddittorio preventivo in ottica deflattiva del contenzioso.....»	139

CONCLUSIONI: L'APPLICABILITÀ DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO
IN AMBITO TRIBUTARIO TRA EFFETTIVITÀ DELLA TUTELA
ED ESIGENZE DEFLATTIVE

1. L'interesse sotteso all'instaurazione del contraddittorio tra attività vincolata e attività discrezionale.....Pag.	147
2. Giusto procedimento e doppio binario in ambito procedimentale tributario: tentativi di superare l' <i>impasse</i>»	149
3. Il confronto tra amministrazione finanziaria e contribuente tra modello europeo e modello nazionale: la necessità di assicurare effettività al contraddittorio endoprocedimentale..... »	154

Bibliografia	» 158
---------------------------	-------

Introduzione

La riforma del sistema tributario ha determinato negli anni una sostanziale modifica del rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria, all'interno del quale il primo ha assunto un ruolo sempre più determinante per l'attuazione della pretesa fiscale.

Il progressivo incremento del novero degli obblighi di carattere strumentale posti a carico del contribuente, le cui violazioni talvolta sono gravemente sanzionate, ha invalso il problema di stabilire quali siano gli strumenti idonei a contrastare in maniera efficace eventuali pretese illegittime dell'Erario, senza la necessità di dover ricorrere all'autorità giudiziaria, dunque con chiara finalità deflattiva.

Tra gli strumenti di garanzia dei diritti del contribuente figura senz'altro il contraddittorio endoprocedimentale, da intendersi quale mezzo di confronto preventivo tra il Fisco e il contribuente stesso che va ad inserirsi nel corso della fase istruttoria, antecedente all'emissione dell'atto impositivo.

Ebbene, in un simile contesto, le modifiche apportate al sistema tributario, comprensive della disciplina sugli accertamenti fondati su presunzioni semplici, l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, le carenze strutturali degli organi amministrativi, il tutto accompagnato da esigenze di certezza del diritto reclamate a livello internazionale, hanno reso improcrastinabile la necessità di garantire ai diversi attori in gioco un confronto effettivo, propedeutico all'emissione di un atto impositivo.

Difatti, la funzione dell'istituto oggetto di analisi è duplice: da un lato, è posto a presidio dell'interesse del soggetto coinvolto nel procedimento, e, dall'altro, è diretto a garantire la bontà dell'operato dell'amministrazione, assicurando alla stessa maggiore efficienza, efficacia ed economicità, garantendo nel contempo il perseguimento dell'interesse sotteso all'esercizio della funzione impositiva in conformità al principio di capacità contributiva espresso dall'art. 53 della Costituzione.

La necessità di garantire effettività al contraddittorio implica che l'interessato deve essere posto in condizione di conoscere, in modo trasparente ed esaustivo, gli elementi a disposizione dell'amministrazione e le ragioni che inducono quest'ultima a provvedere nei propri confronti, prima che la decisione venga presa; del resto, è proprio

dall'ordinamento comunitario che si ricava il diritto ad una partecipazione effettiva, sia in ambito procedimentale che giurisdizionale.

In buona sostanza, occorre verificare in concreto se l'offerta di contraddittorio avanzata dall'amministrazione finanziaria sia stata effettiva, mediante un'indagine diretta a stabilire se lo spazio concesso al contribuente e il materiale istruttorio messo a sua disposizione fosse congruo e sufficiente.

Tanto premesso, il presente lavoro ha ad oggetto l'analisi delle modalità attraverso cui il contraddittorio endoprocedimentale trova applicazione nel sistema amministrativo italiano, con i dovuti approfondimenti concernenti il procedimento tributario.

L'indagine muove dall'esigenza di accertare l'esistenza di un principio generale ovvero di una norma fondamentale che attribuisca al contribuente il diritto di essere sentito prima della conclusione del procedimento, in maniera conforme a quanto stabilito dall'art. 41, comma 2 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, il quale va letto unitamente agli artt. 47 e 48 della stessa ed ai preziosi insegnamenti che la Corte di Giustizia ha espresso sul tema, al fine di garantire al contribuente la facoltà di poter esprimere il proprio punto di vista su ciò che costituirà il contenuto di un atto lesivo della propria sfera patrimoniale, anticipando in tal modo l'esercizio del diritto di difesa alla fase procedimentale, in chiara ottica deflattiva.

Questo tema, come noto, rappresenta ormai una *vexata questio* che ha impegnato dottrina e giurisprudenza in un dibattito che perdura ormai da qualche anno, tra segnali di apertura e cambi di rotta manifestati della giurisprudenza della Suprema Corte, che si spera trovi presto il giusto approdo legislativo.

Il lavoro, come si avrà modo di approfondire, si articola in tre parti, corrispondenti a tre macro-aree di indagine, all'interno delle quali il principio del contraddittorio endoprocedimentale sembra distinguersi per portata ed intensità.

In effetti, a differenza dell'ordinamento comunitario, nel cui ambito tale principio ha ormai assunto portata generale ed inderogabile, nell'ordinamento italiano il contraddittorio endoprocedimentale è tuttora oggetto di una disciplina settoriale alquanto frammentata, il che non è di aiuto per coloro che con essa sono chiamati a cimentarsi.

Il presente lavoro si pone dunque l'obiettivo di accertare se gli strumenti posti a garanzia del contribuente consentano effettivamente allo stesso di essere posto in

condizione di conoscere gli elementi a disposizione dell'amministrazione e le ragioni che inducono quest'ultima a provvedere nei propri confronti, garantendo allo stesso la possibilità di esercitare il diritto di difesa prima che la decisione venga presa. Invero, in ambito procedimentale tributario, un invito a comparire "al buio", così come il processo verbale di contestazione rilasciato a seguito di un controllo - spesso privo di elementi concreti su cui prendere posizione -, non possono di certo essere considerati quale forma di instaurazione ed attuazione del contraddittorio.

Per ogni argomento affrontato, l'analisi ed il contenuto del dato normativo sono accompagnati da approfondimenti giurisprudenziali e di prassi, al fine di fornire un quadro completo sul tema che negli anni, peraltro, ha visto le Sezioni Unite della Suprema Corte modificare il proprio orientamento in maniera repentina.

Nel primo capitolo, l'indagine parte da una rivisitazione delle principali garanzie partecipative e difensive poste a tutela dei privati nel corso del procedimento amministrativo, così come introdotte dal Capo III della Legge n. 241 del 1990 e s.m.i, a partire dall'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento sino agli accordi sostituitivi e integrativi di provvedimento. Mossi dalla necessità di superare la rigida interpretazione fornita in passato con riguardo ai limiti posti dall'art. 13 della Legge generale sul procedimento, l'indagine prosegue mediante un'analisi delle assonanze e delle dissonanze intercorrenti tra procedimento amministrativo e procedimento tributario.

Nel secondo capitolo, l'indagine volge lo sguardo verso le garanzie partecipative e difensive introdotte dal legislatore in ambito procedimentale tributario attraverso diverse previsioni settoriali, le quali non brillano di certo per sistematicità. Pertanto, una volta chiarito il rapporto di *species a genus* intercorrente tra procedimento tributario e procedimento amministrativo, nonché dopo aver effettuato un necessario distinguo tra partecipazione e contraddittorio procedimentale, l'attenzione viene focalizzata sui diversi strumenti che consentono all'amministrazione finanziaria di procedere all'accertamento delle imposte in rapporto alle diverse modalità di attivazione del contraddittorio preventivo con il contribuente.

Sul tale ultimo aspetto, almeno apparentemente, sembra che il "contraddittorio preventivo obbligatorio" introdotto dall'art. 4-*octies*, comma 1, lett. b), del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "Decreto Crescita") inserito *in extremis* in fase di conversione da

parte della L. 28 giugno 2019, n. 58, rappresenta sicuramente un'apertura del legislatore alle esigenze di sistematicità invocate dalla dottrina, tese a garantire la conformità del procedimento tributario al canone generale del “giusto procedimento”, in ossequio al “diritto ad una buona amministrazione”, codificati in ambito sovranazionale, in prima battuta, all'interno del citato art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

L'ultima parte di questo lavoro, convogliata nella parte conclusiva, analizza preventivamente il modello di contraddittorio elaborato a livello europeo e l'influenza che lo stesso ha determinato sull'ordinamento nazionale, per tentare di superare l'*impasse* creata dalla giurisprudenza di legittimità con riguardo alla distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, i quali formano oggetto di una differente disciplina sulla base dell'orientamento da ultimo manifestato dalle Sezioni Unite del 2015, per certi versi disatteso da alcuni Giudici di merito.

In conclusione, partendo da una visione d'insieme, l'indagine si conclude con delle riflessioni di fondo concernenti l'istituto oggetto di analisi e rapportate alla funzione impositiva esercitata dall'amministrazione finanziaria. Pertanto, dopo avere evidenziato la rilevanza che il principio del “giusto procedimento” e il “diritto ad una buona amministrazione” assumono in ambito procedimentale tributario, l'attenzione è focalizzata sui diversi profili di criticità di cui la nuova disciplina è portatrice, al fine di poter uniformare il modello di contraddittorio nazionale al modello europeo elaborato dalla giurisprudenza comunitaria, alla quale vanno ad affiancarsi i principi espressi dalla Carta di Nizza.

Non resta che augurarvi buona lettura, ringraziando ancora una volta coloro che mi hanno dato la possibilità di approfondire questo tema, le cui evoluzioni, scaturenti dalla disciplina di nuovo conio e, altresì, dalle recenti prospettive di riforma dell'intero sistema di Giustizia tributaria, sono ancora in fase di registrazione a causa dell'ormai nota emergenza sanitaria ed economica, la quale, per certi versi, ha paralizzato anche l'esercizio della funzione impositiva.

CAPITOLO I
PARTECIPAZIONE E CONTRADDITTORIO NEL CORSO DEL
PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO

SOMMARIO: 1. LA PROCEDIMENTALIZZAZIONE DELL'AZIONE AMMINISTRATIVA SECONDO LA LEGGE N. 241 DEL 1990. 1.1. LE MODIFICHE INTERVENUTE AD OPERA DELLA RIFORMA DEL TITOLO V PARTE SECONDA DELLA COSTITUZIONE: RIFLESSI IN MATERIA PROCEDIMENTALE. 2. IL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE: CENNI STORICI ED EVOLUZIONI NORMATIVE E GIURISPRUDENZIALI. 3. LA PARTECIPAZIONE COME STRUMENTO DI GARANZIA DEL PRIVATO NEL CORSO DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO. 3.1. LA FIGURA DEL RESPONSABILE DEL PROCEDIMENTO. 3.2. L'OBBLIGO DI COMUNICAZIONE DI AVVIO DEL PROCEDIMENTO. 3.3. LA PARTECIPAZIONE MEDIANTE IL DEPOSITO DI MEMORIE E DOCUMENTI: IL CONTRADDITTORIO SCRITTO. 3.4. I CORRETTIVI ALLA LEGGE GENERALE SUL PROCEDIMENTO: LA COMUNICAZIONE DEI MOTIVI OSTATIVI ALL'ACCOGLIMENTO DELL'ISTANZA. 4. LE FORME DI PARTENARIATO TRA PUBBLICO E PRIVATO: GLI ACCORDI INTEGRATIVI O SOSTITUTIVI DEL PROVVEDIMENTO. 5. L'IMPOSSIBILITÀ DI AMPLIARE LA PORTATA DI UN SIFFATTO MODELLO DI PARTECIPAZIONE E CONTRADDITTORIO: I LIMITI IMPOSTI DALLA LEGGE GENERALE SUL PROCEDIMENTO.

1. La procedimentalizzazione dell'azione amministrativa secondo la Legge n. 241 del 1990.

In passato, in assenza di una legge che disciplinasse in maniera organica il procedimento amministrativo, l'agere della pubblica amministrazione assumeva carattere unilaterale, nel senso che quest'ultima, con l'adozione del provvedimento amministrativo, imponeva unilateralmente ai cittadini la propria decisione.

Il provvedimento amministrativo, dunque, conservando il carattere imperativo ed autoritario di cui tutt'ora è portatore, era generalmente considerato come l'espressione

del potere e della forza della pubblica amministrazione, dal quale emergeva nettamente la posizione di supremazia della stessa nei confronti dei cittadini¹.

In un simile contesto, il cittadino assumeva lo *status* di soggetto amministrato, il più delle volte costretto al ruolo di mero spettatore, il quale poteva essere portatore soltanto di interessi legittimi di tipo oppositivo per la cui tutela il nostro ordinamento prevedeva soltanto rimedi di carattere giurisdizionale.

A ben vedere, l'ordinamento italiano ha conosciuto la nozione di procedimento amministrativo soltanto con la Legge n. 241/1990, tuttavia senza che il legislatore ne abbia mai fornito una definizione compiuta; di conseguenza, il primo problema che si pone è quello di stabilire preliminarmente cosa sia un procedimento amministrativo e quali siano le norme ad esso applicabili, al fine di poterne delimitare la nozione. Una volta compiuta tale operazione, l'indagine tenderà di accertare se, e in che modo, le disposizioni dettate dal legislatore in tema di partecipazione e contraddittorio, in ambito prettamente amministrativo, possano trovare applicazione all'interno del procedimento amministrativo tributario, tentando di superare le interpretazioni restrittive fornite negli anni a tal riguardo.

Orbene, prima dell'emanazione della Legge n. 241/1990, la nozione di procedimento *“era utilizzata dalla giurisprudenza per isolare gli atti aventi natura provvedimentoale, quindi impugnabili davanti al giudice amministrativo, e dalla scienza giuridica per sottolineare che la volontà della pubblica amministrazione si forma gradualmente, attraverso una sequenza di atti che sono giuridicamente rilevanti”*².

La posizione di supremazia che l'amministrazione vantava nei confronti del privato, difatti, era rafforzata dall'assenza di forme di partecipazione e di confronto nella fase endoprocedimentale, concepita in maniera tale da poter giungere rapidamente all'adozione del provvedimento finale per consentire il perseguimento di un interesse collettivo, anche se, talvolta, lesivo della sfera giuridica soggettiva del privato; i

¹ Sul punto, cfr. S. CASSESE, *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2012, p. 251 e ss.; F. CARINGELLA, *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 1707 e ss.; P. DE LISE, *La disciplina dell'azione amministrativa a vent'anni dalla legge 241 del 1990, in giustizia-amministrativa.it*; M.A. SANDULLI, *Il codice dell'azione amministrativa*, Milano, Giuffrè, 2010; F. CARINGELLA, *Il procedimento amministrativo*, Napoli, Simone, 2002; G. BACOSI, *Lezioni giuridiche*, Roma, Soliditas edizioni, 2010; I. FRANCO, *Il nuovo procedimento amministrativo commentato*, Padova, Cedam 2001; G. VIRGA, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1998; F. CARINGELLA, *Il procedimento amministrativo. Commento alla Legge n. 241 del 7 dicembre 1990*, Napoli, Simone, 1992.

² S. CASSESE, *Istituzioni di diritto amministrativo*, cit., p. 285.

paragrafi che seguono, dunque, saranno dedicati ad un approfondimento delle diverse forme di partecipazione e di contraddittorio previste dalla legge in ambito procedimentale prettamente amministrativo.

Come ampiamente noto, la concezione tradizionale dei rapporti tra governanti e governati viene stravolta con l'emanazione della Legge n. 241/1990³, recante “*Norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi*”, la quale ha operato una sorta di bilanciamento degli interessi ivi coinvolti, evidenziando la rilevanza che talvolta può assumere la posizione del singolo dinanzi ad una scelta potenzialmente lesiva dei propri diritti ed interessi.

Il citato intervento legislativo introduce nell'ordinamento giuridico una normativa di carattere generale che ha un duplice obiettivo di fondo: da un lato, rappresenta uno strumento di prevenzione dei conflitti tra amministrazione e privati, che altrimenti sfocerebbero dinanzi al Giudice tutte le volte che il cittadino lamenti una violazione dei propri diritti ed interessi, e, dall'altro, costituisce un potente mezzo di guida dell'azione amministrativa, volto ad assicurare una maggiore razionalità delle decisioni e della loro conformità alla legge.

Inoltre, parte della dottrina è dell'avviso che la disciplina legislativa del procedimento assolve almeno tre diverse funzioni⁴: anzitutto, deve scandire logicamente il processo decisionale dell'amministrazione in vista dell'emanazione del provvedimento finale, in secondo luogo, trattasi di una disciplina è posta a garanzia dei privati e, infine, serve a conformare l'azione amministrativa alle preferenze degli organi elettivi e dei cittadini.

Ed ancora, altro dato rilevante è che il legislatore, con l'emanazione della legge in commento, ha perseguito l'obiettivo di voler conformare l'azione pubblica a determinati precetti costituzionali, improntando l'azione dei pubblici poteri a logiche aziendalistiche e manageriali. Trattasi, in buona sostanza, dei principi costituzionali di buon andamento, trasparenza, pubblicità e partecipazione, i quali vanno intesi, da una parte, come espressione di maggiore democraticità dell'*àgere* amministrativo e, dall'altra,

³ Sulla legge n. 241/90, per tutti, cfr. M. D'ALBERTI, *Lezioni di diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2019; F. G. COCA, *Diritto Amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2019; M. CLARICH, *Manuale di diritto amministrativo*, Bologna, Il Mulino 2018; E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2018; V. CERULLI IRELLI, *Corso di diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 1997; G. CHIOVENDA, *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1991; S. CASSESE, *Il privato e il procedimento amministrativo, Un'analisi della legislazione e della giurisprudenza*, Modena, Stem Mucchi, 1971; S. ROMANO, *Corso di diritto amministrativo*, Padova, Cedam, 1932;

⁴ G. NAPOLITANO, *La logica del diritto amministrativo*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 212.

come strumento di controllo sull'operato della macchina amministrativa da parte dei privati.

Detto altrimenti, il principio di buon andamento, sancito dall'art. 97 della Costituzione, pone l'obbligo in capo all'amministrazione di perseguire la migliore realizzazione dell'interesse pubblico attraverso il ricorso ai criteri di economicità, efficacia ed efficienza, i quali, a loro volta, sono espressione dell'approccio aziendalistico e manageriale assunto dall'amministrazione stessa per assicurare il raggiungimento degli obiettivi prefissati con il minor dispendio di energie e di risorse.

Il principio del buon andamento rileva ai fini del presente lavoro in quanto ricollegabile all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, nella parte in cui riconosce il diritto di ogni cittadino ad una buona amministrazione⁵. Nello specifico, l'art. 41, co. 2, lett. a), nella parte in cui sancisce "*il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che ne rechi pregiudizio*", comporta l'obbligo per l'amministrazione di confrontarsi con i privati prima di adottare un provvedimento lesivo dei loro interessi.

A ben vedere, da una prima lettura d'insieme, il buon andamento, da principio in funzione dell'efficienza e dell'efficacia della pubblica amministrazione, diviene principio posto a presidio dei cittadini⁶.

A partire dagli anni '90 del secolo scorso il procedimento amministrativo diviene progressivamente la sede in cui tutti gli interessi in gioco vengono comparati e valutati con maggiore democraticità, anche grazie all'introduzione di forme di partecipazione e di trasparenza nelle operazioni sempre più ampie, che vanno dunque a caratterizzare diversi aspetti del procedimento.

Ed invero, il ruolo rivestito dal cittadino all'interno del procedimento non è più quello di mero spettatore, destinatario di una decisione assunta unilateralmente

⁵ Sulla base dei chiarimenti forniti dal *Document 2007/C 303/02 "Spiegazioni relative alla Carta dei diritti fondamentali"*, G.U.U.E. C-303, 14 dicembre 2007, in *eur-lex.europa.eu*, «l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea è basato sull'esistenza dell'Unione in quanto comunità di diritto, le cui caratteristiche sono sviluppate dalla giurisprudenza europea che negli anni ha consacrato la buona amministrazione come principio generale di diritto». Sul punto, cfr. CGUE, sentenza 31 marzo 1992, causa C-255/90 P, *Burban*, in *Racc.* 1992, p. I-2253, e la sentenza del Tribunale di primo grado del 18 settembre 1995, causa T-167/94, *Nölle*, in *Racc.* 1995, p. II-2589; nonché la sentenza del 9 luglio 1999, causa T-231/97, *New Europe Consulting* e altri, in *Racc.* 1999, p. II-2403.

⁶ Sulla buona amministrazione, cfr. A. GIUFFRIDA, *Il «diritto» ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino, Giappichelli, 2012; A. SERIO, *Il principio di buona amministrazione procedurale*, Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2008.

dall'amministrazione, ma, di contro, quello di attore in grado di esporre le proprie ragioni, intervenendo attivamente ed in maniera collaborativa durante le varie fasi del procedimento.

In realtà, la dottrina maggioritaria ha tentato di definire compiutamente il procedimento amministrativo riconducendolo a tre distinti modelli⁷: il primo, di tipo confrontativo, elaborato sulla scia del processo civile; il secondo, di tipo collaborativo, dunque, a differenza del primo, basato sulle varie forme di partecipazione ed intervento del privato nel procedimento; il terzo, infine, include per lo più i procedimenti normativi e gli atti generali ed è ideato per garantire il perseguimento di interessi pubblici di maggiore rilievo, talvolta anche politici.

L'evoluzione di questa teoria di fondo ha condotto alla distinzione tra principio del giusto procedimento, concernente i primi due modelli di procedimento amministrativo, ossia, essenzialmente, i procedimenti diretti all'adozione di provvedimenti restrittivi e dunque sfavorevoli per il cittadino, e principio di partecipazione, che spesso sfocia in un vero e proprio contraddittorio endoprocedimentale e che riconosce ai privati la facoltà di intervenire nel procedimento in ottica difensiva, ancorché collaborativa, onde garantire maggiore completezza all'istruttoria e, di conseguenza, più efficienza alla funzione pubblica esercitata⁸.

Passando, poi, ad analizzare l'ambito di applicazione della disciplina prevista dalla Legge n. 241/1990, si nota anzitutto che, essendo una norma ordinaria, la stessa conserva portata nazionale, dunque applicabile in riferimento a tutte le amministrazioni statali ed agli enti pubblici nazionali. Il problema che si è posto, e tutt'ora si pone, riguarda l'applicazione della legge sul procedimento all'amministrazione delle Regioni e degli Enti locali, soprattutto in seguito della riforma costituzionale del 2001, nella parte in cui il legislatore ha modificato il riparto delle competenze legislative e regolamentari tra Stato, Regioni ed Enti locali.

⁷ Sul tema si veda E. SCHMIDT-ASSMAN, *Das Allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee*, Springer, 1998, p. 290 e ss.

⁸ Cfr. sul punto, A. SANDULLI, *Il procedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo – Parte generale*, S. CASSESE (a cura di), Milano, Giuffrè, 2000, p. 965 e ss.; F. BENVENUTI, *Disegno dell'amministrazione italiana – Linee positive e prospettive*, Padova, Cedam, 1996, p. 296 e ss. Sul contraddittorio nei procedimenti innanzi alle Autorità indipendenti si rinvia a; M. CLARICH, *Garanzie del contraddittorio e tutela giurisdizionale in tema di sanzioni delle Autorità indipendenti nel settore finanziario*, in *Giur. Comm.*, n. 1/2021, p. 100; ID, *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, in *Dir. Amm.*, n. 1/2004, p. 59.

1.1. *Le modifiche intervenute ad opera della riforma del titolo V parte seconda della Costituzione: riflessi in materia procedimentale.*

Fino all'emanazione della Legge Costituzionale n. 3/2001, recante "*Modifiche al titolo V della parte seconda della Costituzione*", non vi era dubbio che la Legge generale sul procedimento amministrativo trovasse applicazione anche nei confronti delle Regioni e degli Enti locali, con i necessari adattamenti in relazione alle peculiarità dei diversi procedimenti amministrativi.

La disciplina del procedimento amministrativo, difatti, si ricava sia da norme generali, sia da norme speciali, comprese in varie leggi e regolamenti che disciplinano l'esercizio delle funzioni pubbliche in rapporto di complementarità.

Il problema dell'applicabilità della L. n. 241/1990 anche alle amministrazioni locali deriva dalla circostanza che la nostra Costituzione non detta una competenza generale dello Stato a disciplinare gli aspetti fondamentali del procedimento amministrativo, a differenza di altre esperienze europee, come quella tedesca o spagnola, in cui tale potere viene espressamente delineato⁹.

Invero, da una lettura sistematica dell'art. 117, commi 2 e 3, della Costituzione, si evince che la materia del procedimento amministrativo non è ricompresa nell'elenco delle materie attribuite alla potestà legislativa esclusiva statale, né tantomeno nelle materie a competenza concorrente Stato-Regioni, da qui i dubbi interpretativi circa l'applicabilità della Legge sul procedimento a tutti i settori di intervento rientranti nella sfera dei pubblici poteri.

Partendo dal presupposto che l'elenco delle materie che ricadono nella potestà legislativa statale è tassativo, si ricava che la materia procedimentale non è di competenza statale, ad eccezione di tutto ciò che concerne «*ordinamento e organizzazione*» delle amministrazioni statali, nel cui ambito lo Stato conserva, ai sensi dell'art. 117, co. 6, lett. g), della Costituzione, potestà esclusiva.

Per converso, sulla base di quanto disposto dal comma 4 dell'art. 117 Cost., la disciplina del procedimento amministrativo rientrerebbe nella competenza legislativa

⁹ Cfr. sul punto, A. CELOTTO, *Il nuovo art.29 della l. 241 del 1990, norma utile, inutile o pericolosa?*, in *giustamm.it*, 2004; R. VIRGILIO, *L'applicabilità della L. 241/1990 alla luce del Titolo V della Costituzione*, atti del *Convegno sulla nuova disciplina dell'invalidità dei provvedimenti amministrativi e i conseguenti poteri del giudice*, Catania, 2-3 dicembre 2005.

residuale delle Regioni, le quali potrebbero dettare disposizioni speciali e derogatorie della L. n. 241/1990.

Tuttavia, la potestà legislativa delle Regioni e degli enti locali in materia procedimentale incontra diversi limiti che impongono l'osservanza, da parte del legislatore locale, di un *minimum* di diritti e di facoltà che devono necessariamente essere riconosciuti ai singoli. Primi fra tutti vi sono i principi costituzionali, come quello del buon andamento della pubblica amministrazione, sancito dall'art. 97 Cost., richiamato nel paragrafo precedente, o ancora i principi comunitari derivanti dai Trattati, dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea o dalla giurisprudenza, la cui osservanza e vincolatività per il legislatore domestico è imposta sia dall'art. 117, co.1 della Costituzione, sia dall'art. 1 della L. n. 241/1990, dunque da fonti di rango primario, alle quali si è poi allineata la legge ordinaria.

Ed ancora, un altro limite alla potestà legislativa statale e regionale è rappresentato dagli «*obblighi internazionali*», il cui rispetto è espressamente previsto dall'art. 117, co. 1 Cost, tra cui, a titolo esemplificativo, rientrano gli accordi in materia climatica ed ambientale.

Ad ogni modo, la dottrina maggioritaria, partendo da una interpretazione estensiva del concetto di «*giustizia amministrativa*» di cui all'art. 117, co. 2, lett. l), Cost., ha da sempre ritenuto che il legislatore con una simile locuzione si riferisse ad alcuni degli istituti disciplinati della Legge n. 241/1990, come le norme relative ad aspetti patologici del provvedimento amministrativo, le quali, pertanto, non possono che essere ricondotte alla potestà legislativa dello Stato.

A conferma di quanto sostenuto, il legislatore, con la Legge n. 69/2009, ha modificato l'art. 29 della L. n. 241/1990, la cui nuova formulazione ha dissolto ogni dubbio relativo al riparto di competenze tra Stato, Regioni ed Enti locali in materia procedimentale¹⁰. L'art. 29 della L. n. 241/1990, difatti, non solo ha chiarito che la disciplina sul procedimento si applica alle amministrazioni statali e agli enti pubblici nazionali, ma, al comma 2, specifica che «*le regioni e gli enti locali, nell'ambito delle rispettive competenze, regolano le materie disciplinate dalla presente legge nel rispetto del*

¹⁰ Per una disamina delle modifiche apportate dalla L. n. 69/2009 alla L. n. 241/1990, cfr. per tutti, F. ARMENANTE, *La riforma del procedimento amministrativo operata dalla legge n. 69/2009*, relazione al corso *Le novità della legge 69/2009 in tema di procedimento amministrativo*, organizzato dalla SSPAL Emilia Romagna, Toscana, Marche, Umbria, Firenze 6 ottobre 2009 – Perugia 26 ottobre 2009.

sistema costituzionale e delle garanzie del cittadino nei riguardi dell'azione amministrativa, così come definite dai principi stabiliti dalla presente legge».

Infine, il richiamo all'art. 117, co. 2, lett. m), Cost., da parte dell'art 29 cit., e dunque al dovere di garantire su tutto il territorio nazionale «*livelli essenziali di prestazioni concernenti i diritti civili e sociali*», consente di affermare che, in materia procedimentale, la potestà legislativa regionale e quella regolamentare degli enti locali sussiste, ma, al contempo, non può discostarsi dalle garanzie minime dettate dal legislatore a livello nazionale, tra cui l'obbligo di garantire la partecipazione del privato al procedimento amministrativo in chiave sia collaborativa che difensiva, ad esempio attraverso il deposito di memorie e documenti.

Tanto premesso, dopo una breve disamina concernente l'ambito di applicazione della L. n. 241/1990, e dunque dei livelli essenziali di garanzia riconosciuti in materia procedimentale a tutti cittadini che entrano in contatto con la P.A., lo scopo del presente lavoro è di comprendere se tali presidi, primo fra tutti il principio del contraddittorio endoprocedimentale, siano applicabili anche al procedimento amministrativo tributario relativo all'accertamento delle imposte, il quale rappresenta, per tutte le regioni che si diranno, una *species* del più ampio *genus* di procedimento amministrativo.

Prima di addentrarsi nella disciplina del procedimento tributario, per certi versi frammentata, e talvolta anche lacunosa, è opportuno analizzare le garanzie di partecipazione e contraddittorio tra cittadino e pubblica amministrazione, previste all'interno del procedimento amministrativo.

2. Il principio del contraddittorio endoprocedimentale: cenni storici ed evoluzioni normative e giurisprudenziali.

In passato, prima dell'introduzione nel nostro ordinamento di una normativa che disciplinasse i vari aspetti del procedimento amministrativo, il principio del contraddittorio era confinato ai soli casi espressamente previsti dalla legge.

In linea di massima, si trattava di ipotesi residuali in cui la legge ammetteva l'intervento del privato, come nei procedimenti di espropriazione per pubblica utilità ovvero in materia urbanistica con riguardo ai procedimenti di formazione dei piani regolatori,

tuttavia senza un esplicito riconoscimento, sia da parte della dottrina, sia da parte della giurisprudenza.

Una forma embrionale di contraddittorio poteva essere ricavata dall'art. 3 della legge abolitrice del contenzioso amministrativo¹¹, nonostante le chiusure manifestate sul tema dalla dottrina prevalente, la quale si è mostrata contraria ad una correlazione tra la norma richiamata ed il principio del contraddittorio¹².

In buona sostanza, partendo dall'assunto che le «*deduzioni e le osservazioni in iscritto*» riguardavano le questioni insorgenti a seguito dell'emanazione del provvedimento, l'obiettivo di fondo del legislatore era di attribuire rilevanza al ricorso amministrativo gerarchico, da intendersi, ai sensi del comma 2 dell'art. 3, quale rimedio generale di natura amministrativa, che avrebbe dovuto sostituire le più ampie tutele fornite dal ricorso in sede giurisdizionale.

In aggiunta, l'interpretazione restrittiva fornita dalla dottrina era avallata dalla giurisprudenza dominante che escludeva espressamente l'esistenza di un principio del contraddittorio latente all'interno dell'art. 3 della legge abolitrice del contenzioso amministrativo¹³.

Le difficoltà di apprestare effettiva tutela degli interessi del privato mediante lo strumento del ricorso amministrativo gerarchico vennero presto alla luce e furono tali da indurre il legislatore ad una nuova modifica del sistema di garanzie fino ad allora previsto.

In seguito all'abolizione del Tribunale del contenzioso amministrativo, dopo un periodo di transizione, si giunse all'emanazione della “Legge Crispi” nel 1889, con la quale

¹¹ Ci si riferisce alla Legge 20 marzo 1865, n. 2248, All. E, art. 3, in G.U. n. 114 del 12/05/1865, secondo cui: “*Gli affari non compresi nell'articolo precedente saranno attribuiti alle Autorità amministrative, le quali, ammesse le deduzioni e le osservazioni in iscritto delle parti interessate, provvederanno con decreti motivati, previo parere dei Consigli amministrativi che pei diversi casi siano dalla legge stabiliti. Contro tali decreti che saranno scritti in calce del parere egualmente motivato, è ammesso il ricorso in via gerarchica in conformità delle leggi amministrative.*”

¹² Sul punto, cfr. G. BARONE, *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1969, p. 112 e ss.; G. GHETTI, *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, Cedam, 1971, p. 40 e ss.; G. BERGONZINI, *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, Cedam, 1975, p. 210 e ss.

¹³ Cfr. T.A.R. Campania (Salerno), 5 luglio 1983, n. 315, in *T.A.R.*, 1983, I, p. 2671 e ss.; T.A.R. Calabria (Catanzaro), 19 gennaio 1983, n. 3, in *T.A.R.*, 1983, I, p. 263; Cons. St., Sez. IV, 30 maggio 2019, con nota adesiva di F. CAMMEO, in *Giur. Ita.*, 1919, III, p. 231.

venne istituita la IV Sezione del Consiglio di Stato e «*furono riportate le sorti dell'ordinamento italiano sulla via maestra del contenzioso amministrativo*».¹⁴

Tale intervento legislativo segnò il progressivo abbandono della possibilità di configurare un contraddittorio endoprocedimentale con il privato, riducendo ancor più la fiducia che i cittadini riponevano nel ricorso amministrativo, ridotto a tappa obbligatoria in vista della più ampia tutela giurisdizionale.

Inoltre, da un'attenta lettura della giurisprudenza costituzionale sul tema, risalente alla seconda metà del secolo, si evince chiaramente che il principio era considerato operante soltanto all'interno dei procedimenti giurisdizionali, alla pari del diritto di difesa¹⁵.

Ebbene, tralasciando i risalenti orientamenti ed interpretazioni relative all'applicabilità del contraddittorio in ambito procedimentale, del quale è stata peraltro categoricamente esclusa la portata di principio generale del nostro ordinamento sino agli anni '90 del secolo scorso, giova rammentare che i canoni di imparzialità e di buon andamento potranno dirsi soddisfatti soltanto in presenza di una decisione assunta a seguito di un procedimento in cui tutti i soggetti interessati sono stati posti nella condizione di esporre le proprie ragioni.

Il principio del contraddittorio, come ampiamente noto, acquisterà una propria valenza endoprocedimentale soltanto con l'entrata in vigore della Legge n. 241/1990 e s.m.i., la quale ha dettato strumenti di partecipazione e di collaborazione dei privati con la P.A. idonee, da un lato, ad accrescere il patrimonio informativo dell'amministrazione procedente, e, dall'altro, a garantire ai privati la possibilità di avviare il contraddittorio su aspetti sottesi alla decisione finale.

Tali istituti, pertanto, verranno analiticamente esposti ed analizzati nei paragrafi che seguono, onde procedere, successivamente, ad una comparazione degli stessi con quelli che, all'interno del procedimento tributario, riconoscono al contribuente il diritto al contraddittorio con l'amministrazione finanziaria.

¹⁴ M. MAZZAMUTO, *Francesco Crispi e la istituzione della IV Sezione del Consiglio di Stato*, in *P.A. Persona e Amministrazione*, in *ojs.uniurb.it*, n.1/2017.

¹⁵ Corte Cost., sent. n. 200 del 1970, sent. n. 10 del 1971, sent. n. 122 del 1974; In tema di giusto procedimento e principio del contraddittorio, Cfr. G. ROEHRSEN, *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *La disciplina generale del procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1989, p. 52 e ss.

3. *La partecipazione come strumento di garanzia del privato nel corso del procedimento amministrativo.*

Nel disciplinare in maniera sistematica i vari aspetti del procedimento amministrativo, la Legge n. 241/1990 ha introdotto per la prima volta, nel nostro ordinamento giuridico, diversi strumenti di garanzia degli interessi del privato.

Tra gli obiettivi assolti dalla disciplina del procedimento amministrativo vi è quello di riconoscere ai privati strumenti di tutela dei loro interessi, i quali si esplicano mediante la previsione di regole partecipative, attualmente estese a tutti i procedimenti individuali, ma, come detto, originariamente circoscritte ad alcuni procedimenti speciali, come quelli diretti all'adozione di provvedimenti di espropriazione ovvero sanzionatori, dunque lesivi della sfera giuridica dei privati.

Ad ogni modo, l'applicabilità delle garanzie partecipative è attualmente esclusa dai procedimenti volti all'adozione di misure generali¹⁶.

In tal modo, il divario tra amministrazione e cittadini è colmato dall'attribuzione a questi ultimi di una capacità di intervento, in chiave collaborativa ovvero difensiva, anteriore all'emanazione del provvedimento finale.

Le origini di tale impostazione risalgono alla disciplina statunitense contenuta nell'*Administrative Procedure Act* del 1946, recepita negli ordinamenti europei dapprima con la Legge tedesca del 1976 (*Verwaltungsverfahrensgesetz*), per poi essere trasposta nell'ordinamento nazionale con la Legge n. 241/1990.

Sul punto, la dottrina è per lo più concorde nel considerare la disciplina statunitense contenuta nell'*Administrative Procedure Act* maggiormente garantista degli interessi privati, tutelati in quel caso mediante un procedimento elaborato sulla falsa riga di

¹⁶ In materia di partecipazione, fra tutti, cfr. M. D'ALBERTI, *La «visione» e la «voce»: le garanzie di partecipazione ai procedimenti amministrativi*, in *Riv. Trim. Dir. Pub.*, 2000, p. 1 ss.; S. COGNETTI, *«Qualità» e «quantità» della partecipazione*, Milano, Giuffrè, 2000; M. OCCHIENA, *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2002; S. CASSESE, *La partecipazione dei privati e le garanzie pubbliche. Saggio di diritto comparato*, in *Riv. Trim. Dir. Pub.*, 2007, p. 47 e ss.; L. CASINI, *L'inchiesta pubblica. Analisi comparata*, in *Riv. Trim. Dir. Pub.*, 2007, p. 13 e ss.; M. COCCONI, *La partecipazione all'attività amministrativa generale*, Padova, Cedam, 2010; G. PIZZANELLI, *La partecipazione dei privati alle decisioni pubbliche. Politiche ambientali e realizzazione delle grandi opere infrastrutturali*, Milano, Giuffrè, 2010; G. M. ESPOSITO, *Il diritto all'iniziativa procedimentale. Struttura e funzione*, Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2012; F.G. SCOCA, *Diritto amministrativo*, cit., 2019.

quello giurisdizionale ed affidato all'imparzialità di un soggetto terzo rispetto all'amministrazione procedente¹⁷.

A partire dalla seconda metà del secolo scorso, il procedimento "partecipato" ha progressivamente accresciuto le relazioni tra cittadini e pubblici poteri sino al punto da poter affermare che la legittimità del provvedimento amministrativo, da un lato, sia frutto di un uso legittimo del potere da parte dell'amministrazione, e, dall'altro, conseguenza del confronto preventivo di quest'ultima con i privati.

In Italia, pertanto, con l'emanazione della Legge n. 241/1990, il legislatore ha rivoluzionato i rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione, dettando diverse modalità di partecipazione al procedimento in favore di soggetti che vantano un interesse giuridicamente rilevante e sotteso all'adozione del provvedimento finale. Ci si riferisce a tutti i soggetti portatori di interessi connessi, anche indirettamente, all'esito di un determinato procedimento, ai quali la legge riconosce la facoltà di sottoporre all'amministrazione procedente l'esame di fatti e circostanze, ad esempio mediante il deposito di memorie e relativa documentazione a sostegno.

In quest'ottica, è evidente l'intento del legislatore di garantire legittimità, nonché maggiore correttezza ed efficienza all'azione amministrativa mediante l'espresso riconoscimento di un contraddittorio procedimentale con il privato, volto ad assicurare scelte adeguatamente ponderate adottate sulla base di tutte le informazioni raccolte in punto di fatto e di diritto durante la fase istruttoria, generalmente considerata quale fase centrale del procedimento e con la quale si sviluppa il contenuto del provvedimento finale¹⁸.

È indubbio, dunque, che la partecipazione al procedimento abbia, da una parte, la finalità di tutelare il privato contro eventuali sviste o abusi della pubblica

¹⁷ Per tutti, cfr. G. NAPOLITANO, *La logica del diritto amministrativo*, cit., p. 217. Sui rapporti tra disciplina statunitense del procedimento amministrativo e strategie politico-legislative, M. McCUBBINS, R. NOLL e B. WEINGAST, *The political origins of the administrative procedure act*, in *The Journal of Law, Economics, and Organization*, 1999, 15, I, pp. 180-217.

¹¹ Cfr. F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino. Tra libertà garantita e libertà attiva*, Marsilio, Venezia, 1994, p.103.

¹⁸ Sulla rilevanza della partecipazione alla fase istruttoria ai fini conoscitivi, cfr. E. CARLONI, *Le verità amministrative, L'attività conoscitiva pubblica tra procedimento e processo*, Milano, Giuffrè, 2011, p. 141 e ss.; A. MASUCCI, *Procedimento amministrativo e nuove tecnologie*, Torino, Giappichelli, 2011; M.P. GUERRA, *Funzione conoscitiva e pubblici poteri*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 102 e ss.

amministrazione, e, dall'altra, rappresenti uno strumento istruttorio ai fini della formazione della decisione¹⁹.

In prima battuta, il diritto di partecipazione prende forma attraverso la previsione, ai sensi dell'art. 7 della L. n. 241/1990, dell'obbligo del responsabile del procedimento di comunicare l'avvio dello stesso ai potenziali destinatari.

Pertanto, dopo aver ricevuto la comunicazione di avvio del procedimento, nelle forme previste dall'art. 8 della Legge n. 241/1990, i destinatari potranno instaurare il contraddittorio con la pubblica amministrazione esercitando il diritto di prendere visione degli atti del procedimento e di estrarne copia, con facoltà di depositare documenti e di presentare memorie ai sensi dell'art. 10 della Legge generale sul procedimento.

Trattasi di istituti che, per la rilevanza rivestita in ambito procedimentale, verranno compiutamente analizzati ed approfonditi nelle pagine che seguono.

Ad ogni modo, la partecipazione si differenzia dal contraddittorio e getta le basi per l'estrinsecazione del secondo durante la fase centrale del procedimento amministrativo.

La differenza risiede nel fatto che la partecipazione non è estrinsecazione del diritto di difesa del privato, bensì ha l'obiettivo di assicurare a quest'ultimo la conoscibilità dei procedimenti di assunzione delle decisioni pubbliche²⁰; solo in un momento successivo, dunque, il privato potrà esporre le sue ragioni in contraddittorio con l'amministrazione e, pertanto, esercitare il diritto di difesa anche attraverso il ricorso a strumenti di tutela amministrativa, oltre che giurisdizionale, ad esempio mediante la facoltà di esperire un ricorso gerarchico.

Tuttavia, come attentamente evidenziato dalla dottrina nel corso degli anni, la partecipazione talvolta può generare effetti distorsivi sul procedimento amministrativo, i quali potrebbero ripercuotersi negativamente in termini di efficienza.

Difatti, in relazione a diversi profili di criticità che si sono presentati, sono state individuate delle situazioni in cui l'azione amministrativa potrebbe apparire rallentata ovvero ostacolata da comportamenti opportunistici posti in essere dai privati.

Ed invero, la partecipazione può generare inefficienze e, dunque, manifestarsi in forma patologica in presenza di un «*sovraccarico procedimentale*» causato da una

¹⁹ Cfr. F. CARINGELLA, *Compendio di diritto amministrativo*, Roma, Dike Giuridica Editrice, XII, 2018, p. 350 e ss.

²⁰ Cfr. M. NIGRO, *Il nodo della partecipazione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1980, XXXIV, pp. 225-36.

partecipazione eccessivamente estesa al procedimento²¹, andando ad incidere negativamente sull'operato della macchina amministrativa, rallentandola, e generando potenziali situazioni di stallo in cui esigenze di garanzia potrebbero essere sacrificate in virtù di criteri di economicità ed efficienza.

Inoltre, l'eccesso di vincoli e di garanzie procedurali potrebbe indurre la collettività ad assumere condotte aggressive in presenza di procedimenti volti alla costruzione di opere pubbliche, dunque soltanto strumentali al rallentamento dell'*àgere* amministrativo laddove ritenuti nocivi da un punto di vista utilitaristico.

A ben vedere, la partecipazione dei privati al procedimento amministrativo genera dei costi per l'amministrazione, la cui ampiezza può essere maggiore o minore a seconda del tipo di procedimento in cui la partecipazione si inserisce, di tal che è rimessa all'amministrazione l'individuazione della strategia giusta per superare situazioni di stallo come quelle indicate in precedenza, talvolta anche attraverso la previsione di una c.d. "tassa di partecipazione", come del resto già introdotta in talune esperienze giuridiche europee²².

Le garanzie partecipative previste dalla Legge n. 241/1990, da ultimo, rappresentano il presupposto logico per l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale con la pubblica amministrazione, spesso confinato ad un semplice confronto scritto, il quale, ad ogni modo, consente ai privati di superare la posizione di soggezione che gli era attribuita in passato nei rapporti con i pubblici poteri.

²¹ E. CARDI, *La manifestazione di interessi nei procedimenti amministrativi*, Rimini, Maggioli, 1983-1984, I, p. 3.

²² L'art. 33 della Legge Irlandese «*Planning and Development Act 2000*» in materia di pianificazione, conferisce, *inter alia*, al Ministro per l'ambiente, la facoltà di fissare con decreto una tassa amministrativa a carico del pubblico per la presentazione di dichiarazioni ed osservazioni nelle procedure di pianificazione territoriale dinanzi alle autorità locali. All'epoca del procedimento in oggetto, la tassa amministrativa fissata dal Ministro per l'ambiente ammontava ad € 20,00.

Per quanto riguarda, poi, la presentazione di dichiarazioni ed osservazioni nei procedimenti di reclamo relativi alla pianificazione territoriale, l'art. 144 della Legge del 2000 in materia di pianificazione autorizza la commissione competente per i reclami in materia, l'*An Bord Pleanála*, a fissare una tassa amministrativa corrispondente, con riserva di approvazione da parte del Ministro per l'ambiente. L'importo di questo tributo amministrativo ammontava, ad € 45,00.

L'introduzione di questi meccanismi di tassazione da parte del governo irlandese fu oggetto di ricorso alla Corte di Giustizia UE (Causa C-216/05) per presunta violazione dell'art.6, Dir. 85/337/CEE, sulla base del fatto che l'imposizione del pagamento di una tassa avrebbe potuto disincentivare la partecipazione, comprimendo di fatto un diritto affermato dall'ordinamento comunitario.

La Corte rigettava il ricorso affermando che la ragionevolezza dell'importo tassato non era incompatibile con la garanzia di accesso alle informazioni.

Tali garanzie, vevole per il procedimento amministrativo, non possono dirsi compiutamente realizzate in ambito tributario, la cui applicazione è espressamente esclusa a norma dell'art. 13, co. 2, Legge n. 241/1990, secondo cui «*Detle disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano*».

Ad oggi, pertanto, il procedimento amministrativo tributario rimane assoggettato alla frammentarietà delle diverse previsioni di settore che disciplinano le procedure di accertamento e di riscossione dei singoli tributi.

3.1. *La figura del responsabile del procedimento.*

Il responsabile del procedimento è la figura che assume un ruolo centrale all'interno del procedimento amministrativo grazie alle funzioni ed ai poteri allo stesso attribuiti dalla legge, soprattutto durante la fase istruttoria.

Trattasi di un istituto volto a promuovere non solo il buon andamento della pubblica amministrazione, ma, altresì, la pubblicità dell'azione e, per quanto più di interesse ai fini del presente studio, a stimolare la partecipazione degli interessati nel corso del procedimento, talvolta anche mediante l'invito al contraddittorio.

Le funzioni e le prerogative del responsabile del procedimento sono contenute nel Capo II della L. n. 241/1990, indi per cui tale collocazione lascia trapelare una nuova concezione del rapporto tra governanti e governati manifestata dal legislatore con la legge in commento e con gli interventi di modifica ed integrazione succedutisi nel corso degli anni.

In particolare, da una lettura sistematica del combinato disposto degli artt. 4 e 5 della Legge n. 241/1990, si evince che la figura del responsabile del procedimento può essere individuata sia nell'unità organizzativa competente a garantire il corretto svolgimento di un determinato procedimento, da intendersi quale ufficio anteposto alla cura dell'istruttoria e talvolta anche all'adozione del provvedimento finale, sia in riferimento al funzionario preposto ad una determinata unità organizzativa.

Nella prassi, accade spesso che il dirigente dell'ufficio proceda alla nomina del funzionario responsabile.

Del resto, dopo aver inquadrato l'ufficio competente, in assenza di una designazione espressa da parte del relativo dirigente, quest'ultimo è considerato soggetto giuridicamente responsabile del procedimento, ai sensi dell'art. 5, co. 2, L. n. 241/1990, al fine di disincentivare l'inerzia della pubblica amministrazione nella designazione.

È opinione diffusa che la figura del responsabile sia stata conosciuta per garantire ai privati il superamento del limite dell'impersonalità degli uffici pubblici, oltre che per concedere alle parti un punto di riferimento nel corso del procedimento²³.

L'art. 6 della L. n. 241/1990 contiene un'elencazione dettagliata delle funzioni che il responsabile è chiamato ad esercitare, dalla quale emerge, anzitutto, una attività di impulso e guida del procedimento, oltre che di coordinazione dell'istruttoria.

Il responsabile, difatti, ai sensi dell'art. 6, co.1, lett. b) della L. 241/1990, *«accerta di ufficio i fatti, disponendo il compimento degli atti all'uopo necessari, adotta ogni misura per l'adeguato e sollecito svolgimento dell'istruttoria. In particolare, può chiedere il rilascio di dichiarazioni e la rettifica di dichiarazioni o istanze erronee o incomplete e può esperire accertamenti tecnici ed ispezioni ed ordinare esibizioni documentali»*.

Orbene, tra gli atti istruttori a disposizione del responsabile, ai fini di un completo contraddittorio, rientrano gli accertamenti tecnici, le ispezioni, l'ordine di esibizione di documentazione, il rilascio di dichiarazioni, e, in aggiunta, va annoverato anche il potere di indire la conferenza di servizi.

Sempre ai fini istruttori, oltre che in funzione di garanzia del privato, ai sensi del comma 1, lett. a), dell'art. 6 citato, il responsabile *«valuta le condizioni di ammissibilità, i requisiti di legittimazione ed i presupposti che siano rilevanti per l'emanazione di provvedimento»*.

Il responsabile del procedimento può anche non coincidere con l'organo competente all'adozione del provvedimento finale, in tal caso l'art. 6, co.1, lett. e), L. n. 241/1990, così come modificato dalle Leggi nn. 15 e 80 del 2005, prevede espressamente che l'organo competente per l'adozione del provvedimento finale, ove diverso dal responsabile del procedimento, non può discostarsi dalle risultanze dell'istruttoria condotta da quest'ultimo se non indicandone le ragioni in motivazione.

²³ Per tutti, si rimanda a E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, cit., p. 444 e ss.

In questo caso, pertanto, il provvedimento che si discosti dalle predette risultanze deve essere sorretto da una motivazione rafforzata, prevista in funzione di garanzia per consentire ai privati l'esercizio del diritto di difesa in una successiva ed eventuale fase giurisdizionale, la quale potrà risolversi con l'annullamento del provvedimento adottato in violazione dell'art. 3, L. n. 241/1990, in quanto affetto da vizio di motivazione.

Infine, da una lettura sistematica delle disposizioni che disciplinano la figura del responsabile del procedimento, non sembra emergere una effettiva responsabilità di natura civile o penale per l'opera prestata, tanto è che si è giunti ad affermare che «*il termine responsabile indica più la titolarità di un compito che l'obbligo di rispondere delle proprie azioni, fermo restando la soggezione del funzionario responsabile alle normali regole sulla responsabilità dei dipendenti pubblici*»²⁴.

3.2 L'obbligo di comunicazione di avvio del procedimento.

La disciplina generale del procedimento amministrativo detta disposizioni specifiche in tema di avvio del procedimento, la cui relativa comunicazione di avvio rappresenta il fulcro centrale del modello partecipativo.

La comunicazione di avvio del procedimento, inserita nel *corpus* della Legge n. 241/1990 al fine di consentire la partecipazione degli interessati al procedimento, è espressione non solo del principio di partecipazione, ma, al contempo, è strumentale a garantire ai privati la possibilità di esporre le proprie ragioni in contraddittorio con l'amministrazione procedente nel corso dei procedimenti volti all'emanazione di provvedimenti sfavorevoli, dunque, in maniera conforme al principio del "giusto procedimento"²⁵.

Pertanto, l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento rappresenta una garanzia per il privato che miri ad un confronto paritario con la pubblica amministrazione; del resto, nel caso in cui tale comunicazione dovesse mancare, verrebbe meno il presupposto stesso del contraddittorio.

²⁴ B.G. MATTARELLA, *Corso di diritto amministrativo, in Istituzioni di diritto amministrativo*, a cura di S. CASSESE, Milano, Giuffrè, 2012, p. 298. Per una lettura critica, si v. M. RENNA, *Il responsabile del procedimento a (quasi) dieci dall'entrata in vigore della legge n. 241*, in *Legge n. 241/1990: fu vera gloria? Una riflessione critica a dieci anni dall'entrata in vigore*, G. ARENA, C. MARZUOLI, E.R. ACUNA (a cura di), Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2001, pp. 297- 328.

²⁵ Per una completa disamina giurisprudenziale, si v. Cons. St., Ad. Plen., 15 settembre 1999, n. 14.

Nello specifico, a seconda che il procedimento sia avviato d'ufficio dall'amministrazione ovvero a istanza di parte, la comunicazione può assumere modalità e forme diverse.

Nel primo caso, è l'amministrazione stessa che dispone l'avvio del procedimento al verificarsi del presupposto previsto dalla legge per l'adozione del relativo provvedimento.

Nel secondo caso, invece, è il privato stesso ad attivarsi mediante la presentazione di un'apposita istanza, nel chiaro intento di ottenere un provvedimento ad esso favorevole. In tal caso, in base all'art. 8, co. 2, lett. *c-ter*, L. n. 241/1990, la comunicazione, destinata anche ad eventuali controinteressati, deve obbligatoriamente recare la data di presentazione dell'istanza.

Secondo la dottrina tradizionale²⁶, in questo caso l'interesse a ricevere la comunicazione sussisterebbe anche per il soggetto che di fatto ha attivato un determinato procedimento, dunque non solo per in controinteressati, rispetto ai quali, diversamente, lo stesso potrebbe veder preclusa la possibilità di esercitare il contraddittorio mediante il deposito di controdeduzioni alle osservazioni eventualmente esposte.

I destinatari della comunicazione di avvio del procedimento sono indicati dall'art. 7 della Legge n. 241/1990 e coincidono con i soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti, quelli che per legge devono intervenire nel procedimento, nonché quelli individuati o facilmente individuabili e diversi dai destinatari, ai quali dal provvedimento possa derivare un pregiudizio. A ben vedere, la disposizione anzidetta si riferisce sia a soggetti che nel procedimento vantano interessi pretensivi, sia a soggetti portatori di interessi oppositivi.

L'art. 8 della legge in commento, arricchito di recente dalle modifiche introdotte dalla L. n. 120/2020 recante «*Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitale*»²⁷, disciplina in maniera analitica il contenuto della comunicazione *de qua*, disponendo che la stessa debba prevedere: l'indicazione dell'amministrazione competente, l'oggetto del procedimento, l'ufficio ovvero il domicilio digitale

²⁶ Sul punto, cfr. S. FANTINI, *La partecipazione al procedimento e le pretese partecipative*, in *Il procedimento amministrativo tra semplificazione partecipata e pubblica trasparenza*, Torino, Giappichelli, 1990, p. 95; G. VIRGA, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, cit., p.35 e ss.

²⁷ Legge 11 settembre 2020, n. 120, di Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, c.d. "Decreto Semplificazioni", recante «*Misure urgenti per la semplificazione e l'innovazione digitali*», in G.U. n. 228 del 14 settembre 2020.

dell'amministrazione e la persona responsabile del procedimento, la data entro la quale deve concludersi il procedimento e i rimedi esperibili in caso di inerzia dell'amministrazione, le modalità con le quali, attraverso il punto di accesso telematico o con altre modalità telematiche, è possibile prendere visione degli atti, accedere al fascicolo informatico ed esercitare in via telematica i diritti previsti dalla presente legge, e, infine, l'ufficio dove è possibile prendere visione degli atti che non sono disponibili o accessibili con modalità telematiche.

Sin dall'emanazione della Legge generale sul procedimento amministrativo, dottrina e giurisprudenza hanno più volte affrontato l'annosa questione concernente l'omissione della comunicazione dell'avvio del procedimento nei confronti di soggetti i cui interessi appaiano pregiudicati dall'adozione del provvedimento finale.

Difatti, l'obbligo di informare gli interessati dell'inizio di un procedimento amministrativo mediante comunicazione personale ovvero nelle forme ritenute più idonee dall'amministrazione (il più delle volte mediante il ricorso alle diverse modalità di pubblicazione), nel caso l'informativa personale sia particolarmente gravosa, può essere superato a discapito dei principi garantistici di trasparenza e di partecipazione.

In linea di principio, l'omissione della comunicazione di avvio determina l'invalidità del provvedimento finale, ma, al contempo, non sempre tale invalidità conduce all'annullamento dello stesso. Sulla scorta dell'art. 21-*octies*, co.2, Legge n. 241/1990, introdotto dalla Legge n. 15/2005, difatti, l'omissione non determina l'invalidità del provvedimento finale *«se l'amministrazione dimostra in giudizio che il suo contenuto non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato»*²⁸.

In alcuni casi, è la legge stessa che riconosce espressamente la facoltà per l'amministrazione di ovviare la comunicazione *de qua* al ricorrere di determinate

²⁸ Sulla portata dell'art. 21-*octies*, come introdotto dalla Legge n. 15/2005, art.14, senza pretesa di esaustività cfr. R. CHIEPPA, *Il nuovo regime dell'invalidità del provvedimento amministrativo*, in *giustamm.it*; F. FRACCHIA- M. OCCHIENA, *Teoria dell'invalidità dell'atto amministrativo e art. 21 octies l. 241/1990: quando il legislatore non può e non deve*, in *giustamm.it*; C. GIACCHETTI - S. GIACCHETTI, *Una novità nel settore degli ogm: l'illegittimità invalidante/non invalidante creata dall'art. 21 octies della legge n. 241/1990*, in *Cons. di Stato*, n. 9/2005, II, p. 1627; C. VARRONE, *Nullità e annullabilità del provvedimento amministrativo*, in *giustamm.it*; E. FOLLIERI, *L'annullabilità dell'atto amministrativo*, in *Urbanistica e appalti*, n. 6/2005; D.U. GALETTA, *Notazioni critiche sul nuovo art. 21-*octies* della l. n. 241/90*, in *giustamm.it*, 2005, p. 4 ss.;;; E. FOLLIERI, *La giurisdizione del giudice amministrativo a seguito della sentenza della Corte costituzionale 6.7.2004 n. 204 e dell'art. 21 octies della l. 7.8.1990 n. 241*, in *giustamm.it*; R. PROIETTI, *Nasce l'atto viziato «non annullabile». Quando la sostanza prevale sulla forma*, in *Dir. e giust.*, 2005, p. 76 e ss.

circostanze ovvero in riferimento a determinati procedimenti. In particolare, assumono rilievo i commi 1 e 2 dell'art. 7, Legge n. 241/1990, per i quali, rispettivamente, la comunicazione di avvio è esclusa per i provvedimenti adottati in casi di necessità ed urgenza e per i provvedimenti cautelari. Inoltre, ai sensi dell'art. 13, co. 1, Legge n. 241/1990, l'applicazione delle disposizioni dalla stessa previste è esclusa per i procedimenti diretti all'emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e programmazione.

In altri casi, l'omissione della comunicazione di avvio può essere ricavata indirettamente dalla legge, come nei procedimenti coperti da segreto di Stato, per i quali, essendo escluso il diritto di accesso ai sensi dell'art. 24, co.1, lett. a) della L. 241/1990, dovrebbe essere esclusa anche la comunicazione di avvio; infine, l'omissione può anche essere giustificata sulla base di elaborazioni tipicamente giurisprudenziali²⁹, dalle quali è dato riscontrare che l'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento amministrativo non deve essere osservato in maniera meccanicistica in quanto l'omissione della fase partecipativa non determina l'automatica illegittimità del provvedimento finale.

In ogni caso, la giurisprudenza ha chiarito al ricorrente che lamenti l'omessa comunicazione di avvio del procedimento spetta l'indicazione degli elementi conoscitivi che avrebbe introdotto in sede procedimentale e il grado d'incidenza degli stessi sulla determinazione finale; solo dopo che la parte ha adempiuto questo onere l'amministrazione sarà gravata dal ben più consistente onere di dimostrare che, anche ove quegli elementi fossero stati valutati, il contenuto dispositivo del provvedimento non sarebbe mutato.

Si tratta della c.d. "prova di resistenza", la cui applicazione è stata di recente estesa dalla giurisprudenza di legittimità, seppur entro certi limiti, a taluni procedimenti di accertamento dei tributi, laddove l'amministrazione finanziaria non abbia garantito al contribuente il rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale.

²⁹ Cfr. *ex multis*, Cons. St., Sez. II, 14 ottobre 2020, n. 6220; Cons. St., Sez. V, 20 ottobre 2020, n. 6333; Cons. St., sez. II, 30 ottobre 2020, n. 6687; T.A.R. Lombardia, (Brescia), Sez. II, 30 settembre 2020, n. 672; Sull'esclusione delle regole partecipative in tema di abuso edilizio ed ordine di demolizione, si v. Consiglio di Stato Sez. II, 08 ottobre 2020, n. 5970. In senso contrario, sulla necessità di comunicare l'avvio del procedimento propedeutico all'emanazione di atti di secondo grado, cfr. T.A.R. Lombardia, (Brescia) Sez. II, 22 settembre 2020, n. 655; T.A.R. Piemonte, sez. II, 5 dicembre 2019 n. 1203; TAR Lazio (Roma), Sez. I, 21 marzo 2019 n. 3798; T.A.R. Campania (Napoli), Sez. III, 10 dicembre 2014 n. 6476; Cons. St., Sez. IV, 30 dicembre 2008 n. 6603.

3.3. *La partecipazione mediante il deposito di memorie e documenti: il contraddittorio scritto.*

Come anticipato, attraverso la procedimentalizzazione dell'azione amministrativa, è stato ridotto il divario tra governanti e governati, i quali possono ora intervenire nel corso del procedimento e partecipare alla formazione delle decisioni finali. In tal modo essi divengono titolari di pretese azionabili nei confronti dello Stato-amministrazione.

In tale contesto, il carattere unilaterale del provvedimento sarebbe attenuato dall'evoluzione in senso democratico-partecipativo della disciplina procedimentale, la quale, oltre a ridurre le asimmetrie informative esistenti tra governanti e governati, avrebbe contribuito alla riduzione della discrezionalità e del potere autoritativo esercitato dai pubblici poteri³⁰.

In tal senso, un contributo significativo è stato apportato dalla procedimentalizzazione dell'azione amministrativa ed è strettamente collegato all'estendibilità del contraddittorio preventivo alla quasi totalità dei procedimenti amministrativi, sebbene tale impostazione avrebbe potuto essere giustificata con il ricorso ad una interpretazione estensiva dell'art. 3 della legge abolitiva del contenzioso amministrativo³¹.

Orbene, l'art. 10 della legge in commento consente ai soggetti di cui all'art. 7, nonché a quelli intervenuti *ex art. 9*, di «*prendere visione degli atti del procedimento*», e, se del caso, avviare un contraddittorio con l'amministrazione procedente mediante la presentazione di «*memorie scritte e documenti che l'amministrazione ha l'obbligo di valutare ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento*».

In punto di diritto non può negarsi il carattere innovativo di cui l'art. 10 è portatore in quanto, da un lato assicura al privato la partecipazione al procedimento mediante la facoltà di prendere visione dei relativi atti, dall'altro garantisce allo stesso la facoltà di instaurare il contraddittorio con la pubblica amministrazione; ciò nonostante, è doveroso predisporre delle considerazioni in merito alla portata della disciplina in esame.

³⁰ Sul tema, cfr. G. NAPOLITANO, *La logica del diritto amministrativo*, cit., p. 220; M. SAVINO, *Trattato di diritto amministrativo, Parte Generale*, Padova, Cedam, II, 2002, p. 2286.

³¹ Sulla interpretazione restrittiva dell'art. 3, Legge 20 marzo 1865, n. 2248, All. E, cfr. *ex multis*, Cons. St., Sez. IV, 9 dicembre 1964, n. 1382; T.A.R. Campania (Salerno), 5 luglio 1983, n. 315, in *T.A.R.*, 1983, I, p. 2671 e ss.; T.A.R. Calabria (Catanzaro), 19 gennaio 1983, n. 3, in *T.A.R.*, 1983, I, p. 263.

Ebbene, dal dettato dell'art. 10, emergono *prima facie* delle discrepanze con ciò che rappresentava uno degli obiettivi di fondo del disegno di legge portato avanti della "Commissione Nigro" in Senato, ossia la necessità di prevedere forme di contraddittorio orale tra pubblica amministrazione e privati nel corso del procedimento amministrativo, sulla falsariga del sistema di tutela garantito dal diritto comunitario.

L'idea originaria del legislatore, difatti, era quella di riconoscere al privato il diritto di presenziare personalmente alle verifiche, alle ispezioni e ai diversi tipi di accertamenti, in modo da potersi confrontare oralmente su atti, documenti e valutazioni che sarebbero entrati a far parte del procedimento e che avrebbero orientato le scelte dell'amministrazione.

Trattasi di una variante di non poco conto, soprattutto laddove si vogliano considerare le maggiori garanzie che sarebbero derivate da un contraddittorio sviluppatosi in un contesto di oralità e di immediatezza³².

Altro profilo di criticità della norma è rappresentato dalla mancanza di un termine dilatorio tra il perfezionamento della comunicazione di avvio del procedimento nei confronti dei destinatari e la presentazione di memorie e documenti. Tale mancanza, nell'ipotesi di inosservanza da parte dell'amministrazione dei termini di durata del procedimento, non può che ripercuotersi negativamente sull'effettività del contraddittorio³³.

In aggiunta, l'art. 10 della L. n. 241/1990 prevede una tutela rafforzata nella parte in cui sancisce l'obbligo per l'amministrazione di valutare le memorie e i documenti eventualmente depositati «*ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento*».

A bene vedere, l'obbligo della P.A. di procedere ad una adeguata valutazione del materiale istruttorio, presentato nel corso del procedimento, si pone in stretta connessione con la necessità di motivare in maniera rafforzata il provvedimento, ancor più laddove l'amministrazione intenda discostarsi dalle risultanze istruttorie.

Tale previsione ha di fatto indotto la dottrina a riconsiderare l'esistenza di un parallelismo tra garanzie procedimentali e garanzie processuali in tema di contraddittorio, con la possibilità per il privato di poter anticipare l'esercizio del diritto

³² Sul punto, per una visione critica v. A. VALORZI, *Dalla procedura amministrativa al processo giurisdizionale*, Padova, Cedam, 1999, p. 64 e ss.

³³ M. CARTABIA, *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo (La legge n. 241/1990 alla luce dei principi comunitari)*, Milano, Giuffrè, 1991.

di difesa al fase procedurale, seppur in forma embrionale, in considerazione della diversità dei soggetti che, rispettivamente, sono chiamati a valutare il materiale depositato³⁴.

Invero, l'inosservanza dell'obbligo di valutazione potrebbe condurre all'annullamento del provvedimento ai sensi dell'art. 21-*octies*, co.1 della L. n. 241/1990, per eccesso di potere conseguente ad una istruttoria carente ovvero incompleta.

Dall'interpretazione fornita dalla giurisprudenza sul punto, si ricava che, almeno in linea di principio, l'omessa valutazione degli apporti forniti dal privato in sede procedimentale dovrebbe determinare l'illegittimità del provvedimento finale per difetto di motivazione³⁵, ma, al contempo, il predetto obbligo non impone una contestazione approfondita e dettagliata di ogni argomento utilizzato dalle parti ma deve reputarsi sufficiente una motivazione che renda nella sostanza percepibile la ragione del mancato adeguamento dell'azione dell'Amministrazione alle deduzioni difensive del privato³⁶.

È indubbio che il principio del contraddittorio trovi la sua massima estensione durante l'istruttoria procedimentale, all'interno della quale assume una autonoma rilevanza rispetto alle garanzie partecipative e delle quali ne costituisce estrinsecazione.

Nella sua accezione sostanziale, il contraddittorio previsto dall'art. 10 assicura centralità alla fase istruttoria, mediante l'attribuzione alle parti di poteri propriamente istruttori, siano esse titolari di interessi pretensivi od oppositivi, e, inoltre, determina il superamento della posizione di soggezione del privato nei confronti dei pubblici poteri con la previsione di un'istruttoria partecipata³⁷.

In quest'ottica, assume rilevanza l'impostazione con la quale autorevole dottrina, accantonando l'idea di una applicazione generalizzata del contraddittorio endoprocedimentale, ha da sempre ritenuto che l'oggetto dell'istruttoria fosse rappresentato dall'acquisizione al procedimento di interessi da valutare ai fini dell'adozione della decisione finale³⁸.

³⁴ F. GIGLIONI - S. LARICCIA, *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, in *Enc. Dir., Agg.*, IV, Milano, 2000, p. 943 e ss.

³⁵ Si veda, *ex multis*, Cons. St., Sez. IV, 21 maggio 2010, n. 3224.

³⁶ Cfr. *ex multis*, T.A.R. Veneto, sentenza 10 gennaio 2017, n. 23.

³⁷ Sul punto, cfr. M.C. ROMANO, *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in *L'azione amministrativa*, A. ROMANO (a cura di), Torino, Giappichelli, 2016, p. 374 e ss.

³⁸ M.S. GIANNINI, *Corso di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1970, p. 842 e ss.

3.4. I correttivi alla Legge generale sul procedimento: la comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza.

La Legge n. 15/2005 ha introdotto all'interno della disciplina generale del procedimento amministrativo una garanzia partecipativa rafforzata che prevede un contraddittorio preventivo tra il privato e l'amministrazione procedente nel corso dei procedimenti ad istanza di parte.

Il responsabile del procedimento, difatti, nei procedimenti a istanza di parte, deve comunicare tempestivamente all'interessato le ragioni per le quali l'amministrazione si appresta a rigettare la domanda dallo stesso presentata.

Nello specifico, l'art. 10-*bis* della Legge n. 241/1990 consente al privato di avere contezza delle predette ragioni ostative mediante la ricezione del c.d. "preavviso di rigetto", con facoltà per quest'ultimo di presentare, nel termine di dieci giorni dalla ricezione, osservazioni scritte e documenti. La comunicazione *de quo* determina la sospensione dei termini di conclusione del procedimento, che ricominciano a decorrere dieci giorni dopo la presentazione delle osservazioni ovvero, in mancanza delle stesse, trascorsi dieci giorni della ricezione della comunicazione da parte dell'interessato.

Il preavviso di rigetto, la cui comunicazione determina l'apertura di un vero e proprio subprocedimento, può essere definito come un atto di natura endoprocedimentale avente la funzione di attivare il contraddittorio con il destinatario di un provvedimento sfavorevole, allo scopo di consentire all'amministrazione una compiuta disamina degli elementi di fatto e di diritto decisivi per la determinazione da assumere. Nel contempo, il privato potrà eventualmente superare un diniego basato su vizi relativi al contenuto della domanda ovvero derivanti dall'incompletezza della documentazione allegata³⁹.

In ossequio a quanto disposto dall'art. 10-*bis*, l'esito sfavorevole del provvedimento finale comporterà l'obbligo per l'amministrazione di motivare il diniego in relazione alle ragioni che hanno determinato il mancato accoglimento delle osservazioni presentate dall'istante.

³⁹ Sul punto, cfr. P. LAZZARA, *La comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza*, in *L'azione amministrativa*, A. ROMANO (a cura di), Torino, Giappichelli, 2016, p. 382 e ss.; G. NAPOLITANO, *La logica del diritto amministrativo*, cit., p. 219; D. VAIANO, *Preavviso di rigetto e principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo*, in *Le riforme della L. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità e amministrazione di risultato*, L.R. PERFETTI (a cura di), Padova, Cedam, 2008, p. 43 e ss.; E. PICOZZA, *Introduzione al diritto amministrativo*, Padova, Cedam, 2006, p. 334 e ss.

Come chiarito dalla giurisprudenza, la *ratio* della norma risiede nella necessità di evitare l'adozione di “*provvedimenti a sorpresa*”, allo scopo di agevolare la deflazione dei ricorsi giurisdizionali aventi ad oggetto l'impugnazione di provvedimenti resi in contraddittorio tra le parti⁴⁰.

Inoltre, una ipotesi di non poco conto si verifica allorché l'amministrazione ometta di comunicare all'istante, in via preventiva, le ragioni ostative all'accoglimento dell'istanza nelle forme previste dall'art. 10-*bis*.

Nel silenzio della legge la giurisprudenza amministrativa, con approccio del tutto prudenziale, ha fornito una soluzione al problema affermando che la mancata comunicazione del preavviso di rigetto non comporta *ex se* l'illegittimità del provvedimento finale in quanto la norma sancita dall'art. 10-*bis* va interpretata unitamente all'art. 21-*octies*, comma 2, il quale rende irrilevante la violazione delle disposizioni sul procedimento o sulla forma dell'atto, allorché il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Ne deriva che l'omissione del preavviso di rigetto non cagiona l'automatica illegittimità del provvedimento finale qualora possa trovare applicazione l'art. 21-*octies*, co. 2, della stessa legge⁴¹.

Per quanto concerne invece l'ambito oggettivo di applicazione dell'art. 10-*bis*, il legislatore esclude l'applicabilità dell'istituto in esame alle procedure concorsuali, ai procedimenti in materia previdenziale ed assistenziale sorti su istanza di parte e gestiti dagli enti previdenziali, nonché ai procedimenti avviati d'ufficio dalla pubblica amministrazione.

4. *Le forme di partenariato tra pubblico e privato: gli accordi integrativi o sostitutivi del provvedimento.*

Le integrazioni apportate dalla L. n. 15 del 2005 alla disciplina generale del procedimento amministrativo consentono di ritenere definitivamente superata la

⁴⁰ Si veda, *ex multis*, Cons. St., 26 maggio 2017, Sez. VI, n. 2507.

⁴¹ Cfr., Cons. St., Sez. II, 18 marzo 2020, n. 1925; T.A.R. Campania (Napoli), Sez. III, 10 agosto 2020, n.3547; T.A.R. Sicilia, (Catania), Sez. IV, 21 maggio 2020, n. 1123; T.A.R. Lombardia (Milano), Sez. II, 15 maggio 2020, n. 827; T.A.R., Lazio (Roma), Sez. III *bis*, 09 aprile 2020, n. 3849; T.A.R. Liguria (Genova) Sez. II, 14 marzo 2020, n. 165.

concezione dell'attività amministrativa quale attività esclusivamente unilaterale di stampo autoritativo.

Difatti, gli accordi sostitutivi e integrativi del provvedimento disciplinati dall'art. 11 della L. n. 241/1990 sono espressione dell'attività consensuale della pubblica amministrazione e vanno ad affiancarsi ai provvedimenti amministrativi, dal carattere autoritativo, imperativo ed unilaterale, dando luogo ad un modello evolutivo della funzione pubblica non più vista come mera traduzione del potere in atto, ma considerata quale fenomeno dinamico di produzione giuridica, di confronto di interessi, di partecipazione⁴².

In punto di diritto, dalla disposizione in esame si evince che, in accoglimento delle osservazioni e delle proposte presentate dai privati nel corso del procedimento ai sensi dell'art. 10, l'amministrazione procedente può concludere accordi con l'interessato al fine di determinare il contenuto del provvedimento finale ovvero di sostituirlo, senza pregiudizio per i diritti dei terzi.

La funzione della norma è, da un lato, quella di garantire il perseguimento dell'interesse pubblico mediante l'esercizio di un'attività consensuale, e, dall'altro, quello di assicurare che l'azione amministrativa sia improntata al rispetto dei canoni di imparzialità e di buon andamento di cui all'art. 97 della Costituzione, in ossequio al comma 4-*bis* del citato art. 11, che subordina la conclusione di un accordo tra pubblica amministrazione e privato ad una preventiva determinazione dell'organo che sarebbe stato competente all'emanazione del provvedimento finale.

Trattasi, a ben vedere, di due distinte tipologie di accordi, i quali possono essere raggiunti a seconda dell'ampiezza del materiale probatorio introdotto dal privato durante la fase istruttoria. La differenza tra i due istituti risiede nel fatto che gli accordi integrativi incidono esclusivamente sugli aspetti di quello che rappresenterà il contenuto del provvedimento finale, mentre gli accordi sostitutivi tendono a rimpiazzare il provvedimento con un accordo raggiunto tra le parti in gioco.

Gli accordi integrativi e sostitutivi soggiacciono ai principi del codice civile dettati in materia di obbligazioni e contratti, ove non diversamente previsto ed in quanto

⁴² Cfr. R. VILLATA, *L'Atto amministrativo*, in *Diritto amministrativo*, A. ROMANO, F.G. COCA e F. ROVERSI MONACO (a cura di), Bologna, Monduzzi Editore, 1998, II, p. 1392.

compatibili. Ai fini della loro validità, pertanto, è richiesta la forma scritta a pena di nullità e devono essere motivati.

Circa la natura giuridica, si può aderire a quell'impostazione che propende per la natura pubblicistica degli accordi sostitutivi ed integrativi, a discapito della concezione privatistica che riconduceva gli accordi in esame allo schema del negozio giuridico di diritto privato sulla base del valore contrattuale dato all'accordo stesso, nonché in considerazione dell'applicazione della disciplina delle invalidità di diritto civile.

Di contro, a sostegno della natura pubblicistica degli accordi tra pubblica amministrazione e privati rileva anzitutto la riserva di giurisdizione esclusiva del giudice amministrativo disposta ai sensi dell'art. 133 c.p.a., nonché il comma 4-*bis* dell'art.11, il quale prevede una determinazione preventiva dell'organo che sarebbe stato competente per l'adozione del provvedimento finale quale condizione essenziale e necessaria per addivenire all'accordo stesso⁴³, da interpretare alla luce delle note sentenze della Corte Costituzionale nn. 2/2004 e 191/2006.

In maniera conforme a quanto suesposto, il contratto di diritto pubblico è stato definito «*tertium genus e categoria negoziale autonoma tra provvedimento e contratto di diritto privato*»⁴⁴, destinato alla realizzazione di un interesse pubblico primario per effetto di norme positive che ne caratterizzano la disciplina e la funzione.

5. L'impossibilità di ampliare la portata di un siffatto modello di partecipazione e contraddittorio: i limiti imposti dalla Legge generale sul procedimento.

L'art. 29 della Legge n. 241 del 1990 definisce l'ambito di applicazione delle norme e dei principi da esse ricavabili, affermando che gli stessi debbono essere osservati da tutte le pubbliche amministrazioni, ivi comprese le Regioni e gli Enti locali.

In particolare, il legislatore, inserendo i commi 2-*bis* e 2-*ter* all'interno dell'art. 29, nel richiamare espressamente il contenuto dell'art. 117, co. 2, lett. m), della Costituzione, ha disposto che i principi generali che sorreggono il procedimento amministrativo debbono essere considerati quale “*livello essenziale delle prestazioni*”, valevoli, tra l'altro, anche con riguardo alla partecipazione dell'interessato al procedimento.

⁴³ E. PICOZZA, *Introduzione al diritto amministrativo*, cit., p. 354.

⁴⁴ G. SORICELLI, *Premesse per un'analisi giuridica degli accordi amministrativi ex art. 11, L. 7 agosto 1990 n. 241*, in *Foro Amm.*, n. 4/2000, p. 1596.

Quanto previsto dalla Legge generale sul procedimento assume rilevanza anche in riferimento agli istituti di partecipazione e garanzia in quanto, attesa la sua diretta derivazione dalla Carta costituzionale, impedisce alle Regioni e agli Enti locali di stabilire garanzie inferiori a quelle assicurate ai privati dai livelli essenziali delle prestazioni richiamate ai commi 2-*bis* e 2-*ter* dell'art. 29, consentendo soltanto la facoltà delle stesse amministrazioni di prevedere condizioni più favorevoli.

Accertata la rilevanza attribuita dalla legge alle garanzie procedurali, verrebbe da pensare che i diritti e i principi desumibili dalla Legge n. 241 del 1990 potrebbero trovare spazio anche all'interno del procedimento tributario, sempre con i dovuti adattamenti del caso.

Tuttavia, i diritti e le garanzie di carattere partecipativo riconosciute ai privati nel corso del procedimento amministrativo non trovano applicazione all'interno dei «*procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che le regolano*» ai sensi dell'art. 13, co. 2 della Legge n. 241 del 1990. In aggiunta, l'art 24, co. 2, lett. b), della medesima, esclude il diritto di accesso nel corso dei procedimenti tributari «*per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano*».

Tali limiti si fondano sull'assunto che il rapporto impositivo sia connotato da elementi di specialità tali da potersi differenziare profondamente dai rapporti giuridici intercorrenti tra cittadini e pubblici poteri, ma, al contempo, è innegabile l'influenza che la Legge n. 241 del 1990 ha prodotto anche in ambito tributario⁴⁵.

⁴⁵ Sull'applicabilità della Legge n. 241/90 al procedimento tributario, cfr. I. MANZONI, *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 1993, p. 13; A. VOGLINO, *L'incidenza della legge 7 agosto 1990 n. 241/1990 sui procedimenti tributari di accertamento*, in *Boll. Trib.*, 1995; A. VOGLINO, *La motivazione dell'avviso di accertamento alla luce dei principi del "nuovo" procedimento amministrativo*, in *Boll. tribut.*, 1991, p. 1633, A. DI PIETRO, *Procedure applicative all'Irap: le potestà normative regionali di prossima attuazione*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, I, p. 553.

CAPITOLO II

IL CONFRONTO PREVENTIVO TRA FISCO E CONTRIBUENTE NEL CORSO DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO

SOMMARIO: 1. IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO QUALE *SPECIES* DEL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO. 1.2 LA NECESSITÀ DI GARANTIRE UNA “DECISIONE PARTECIPATA” IN AMBITO IMPOSITIVO. 2. IL MODELLO DI CONTRADDITTORIO PREVISTO DAL LEGISLATORE IN AMBITO TRIBUTARIO: OCCASIONE MANCATA O SOLTANTO RIMANDATA? 2.1. (Segue) LA NECESSITÀ DI UN DISTINGUO TRA PARTECIPAZIONE E CONTRADDITTORIO. 3. LE IPOTESI DI CONTRADDITTORIO “OBBLIGATORIO” ALLA LUCE DELLA RECENTE LEGISLAZIONE. 3.1 L’INVITO OBBLIGATORIO A COMPARIRE INTRODOTTO DAL “DECRETO CRESCITA” TRA EFFETTIVITÀ DEL CONTRADDITTORIO ED IPOTESI DEROGATORIE. 3.1.1. (Segue) I PROFILI DI CRITICITÀ POSTI DALLA C.D. “PROVA DI RESISTENZA”. 3.1.2. (Segue) IL CONTRADDITTORIO OBBLIGATORIO IN MATERIA DI ACCERTAMENTO CON ADESIONE TRA ESIGENZE DEFLATTIVE DEL CONTENZIOSO E PERPLESSITÀ SUSCITATE DALLA RIFORMA DEL 2019. 3.2. LE GARANZIE PREVISTE DALL’ART. 12, COMMA 7, DELLA LEGGE N. 212 DEL 2000: IL CONTRADDITTORIO *POST* VERIFICA. 3.2.1. (Segue) L’ART. 12 DELLO STATUTO E RELATIVI PROFILI DI CRITICITÀ: L’AVVISO DI ACCERTAMENTO EMESSE *ANTE TEMPUS*. 3.2.2. (Segue) I CASI DI “PARTICOLARE E MOTIVATA URGENZA”. 4. IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO IN TEMA DI ABUSO DEL DIRITTO ALLA LUCE DEL NUOVO ART. 10-*BIS* DELLO STATUTO. 5. ACCERTAMENTO SINTETICO E CONFRONTO PREVENTIVO TRA CONTRIBUENTE E AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA. 6. LE IPOTESI DI CONTRADDITTORIO “EVENTUALE”: IL CONTROLLO LIQUIDATORIO TRA PARTECIPAZIONE COLLABORATIVA E CONTRADDITTORIO IN CHIAVE DIFENSIVA. 7. IL CONTRADDITTORIO IN MATERIA DI STUDI DI SETTORE TRA FONTI NORMATIVE ED ELABORAZIONI GIURISPRUDENZIALI. 8. IL MODELLO DI CONTRADDITTORIO RIDISEGNATO DAL LEGISLATORE: DAL CONTRADDITTORIO “FISIOLOGICO” AL CONTRADDITTORIO “EVENTUALE”.

1. *Il procedimento tributario quale species del procedimento amministrativo.*

Il procedimento tributario, nonostante sia disciplinato da norme di settore, la cui introduzione nel nostro ordinamento è resa necessaria dal suo elevato particolarismo, può essere concepito come una *sub specie* di procedimento amministrativo⁴⁶.

Difatti, come emerge dalle norme che ne tracciano i caratteri essenziali, esprime probabilmente il più alto grado di autoritatività che l'amministrazione assume nei rapporti con i propri consociati, temperato da un sistema di garanzie costituzionali che, inevitabilmente, ne condizionano modalità di svolgimento ed attuazione grazie a specifiche riserve di legge, ricavabili, anzitutto, nel combinato disposto degli artt. 23 e 57 della Costituzione.

Del resto, anche nell'istruttoria del procedimento tributario sono previste specifiche garanzie in materia di partecipazione e contraddittorio, con relative peculiarità a seconda del metodo di accertamento utilizzato per la ricostruzione effettiva del reddito imponibile.

Circa i rapporti tra le due discipline, le ragioni che hanno condotto ad un progressivo abbandono dei temi fiscali da parte del diritto amministrativo risalgono alla prima metà del secolo scorso, epoca in cui si ebbe un processo di autonomizzazione didattica e scientifica del diritto tributario, nonostante lo stesso fosse ugualmente considerato quale branca del diritto amministrativo.

Nello specifico, nell'analizzare i caratteri propri dell'attività di accertamento e di riscossione delle imposte, è doveroso sottolineare il rapporto di complementarità e compenetrazione intercorrente tra diritto amministrativo e diritto tributario, sino al punto da poter qualificare la funzione impositiva come una tipica attività amministrativa.

⁴⁶ Sul punto, per tutti, cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, Cedam, 1990; ID., *Procedimento Amministrativo (dir. trib.)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, S. CASSESE (a cura di), Milano, Giuffrè, 2006, V, p. 4533; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, p. 620; M. BASILAVECCHIA, *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa ed azione impositiva*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, AA. VV. (a cura di S. CIVITARESE MATTEUCCI, L. DEL FEDERICO), Milano, Franco Angeli, 2010; C. CALIFANO, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. Dir. trib.*, 2004, p. 993 e ss.; A. FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, (a cura di G.A. MICHELI), Milano, Giuffrè, 1971, p. 184; M. BELLÈ, *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, in *Rass. Trib.*, 1997, p. 444; v. *contra*, M.S. GIANNINI, *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. Dir. fin.*, 1941, I, p.101 e ss.; 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, p. 731.

Ad ogni modo, dopo aver acquisito la propria autonomia, la struttura giuridica del sistema tributario ha subito importanti modifiche a seguito delle riforme dei primi anni '70, le quali hanno consentito l'introduzione del modello di "fiscalità di massa" con conseguente applicazione di tributi ad elevato gettito, seppur in presenza di un apparato amministrativo che non ha mai visto un potenziamento ed una crescita dimensionale proporzionata all'impegno richiesto dal legislatore.

La realizzazione di un "nuovo" sistema tributario è avvenuto anche attraverso la valorizzazione e la progressiva implementazione delle forme di partecipazione del privato ai fini di un corretto esercizio della funzione impositiva, partendo dal presupposto che spetti al contribuente l'onere di garantire la correttezza delle proprie dichiarazioni con l'intento di ridurre l'intervento pubblico di controllo ad evenienza meramente ipotetica⁴⁷.

Le recenti evoluzioni della disciplina dell'accertamento tributario, inoltre, dimostrano la volontà di attribuire ai professionisti legati al contribuente da rapporti fiduciari funzioni di controllo preventivo della conformità delle dichiarazioni rese alle norme tributarie; il ruolo di controllore rivestito dai professionisti, ad esempio dottori commercialisti e revisori dei conti, va dunque ad affiancarsi alle funzioni di collaborazione esercitate dai privati in ambito procedurale.

In quest'ottica la disciplina dell'attuazione del tributo assume un ruolo rilevante sia in via preventiva, in quanto normativa con finalità deterrente, volta a dissuadere i destinatari dall'adozione di comportamenti fiscali devianti, sia in chiave repressiva, come strumento legale idoneo al recupero del gettito sottratto all'amministrazione⁴⁸.

La riforma del sistema tributario, inoltre, costituisce il preludio della teoria imperniata sulla visione pluralistica dei poteri e dei procedimenti amministrativi tributari, basata sulla diversità degli interessi pubblici perseguiti e sottesi alle singole aree di intervento amministrativo⁴⁹.

⁴⁷ Sul punto, cfr. A.F. BASCIU, *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1995, p. 1175; M.T. MOSCATELLI, *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007.

⁴⁸ Così, G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2013, IV, p. 264. Secondo l'autore «in un sistema di fiscalità di massa, il primo dei due aspetti è certamente quello maggiormente rilevante, giacché l'effetto preventivo dell'intervento amministrativo vale a rappresentare quella "controspinta" necessaria ad incentivare l'adempimento spontaneo degli obblighi formali e sostanziali».

⁴⁹ Per tutti, si veda S. LA ROSA, *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. fin.*, 1981, I, p. 581;

Sulla base di tale assunto, gli insegnamenti della dottrina hanno condotto ad una tripartizione dei poteri, corrispondenti ad altrettante *species* di procedimenti tributari, i quali possono essere suddivisi in tre macro categorie, rappresentati rispettivamente da: i) poteri e procedimenti finalizzati all'acquisizione di conoscenze sui fatti fiscalmente rilevanti; ii) poteri autoritativi esercitati attraverso procedimenti volti alla determinazione autoritativa dei tributi dovuti dai singoli contribuenti; iii) poteri e procedimenti finalizzati all'acquisizione delle somme dovute dai contribuenti, eventualmente anche in via coattiva⁵⁰.

I primi trovano il loro fondamento nella circostanza che le indagini tributarie non sono necessariamente preordinate all'accertamento del tributo, ma possono mirare a prevenire l'evasione, ad esempio mediante un confronto preventivo con il contribuente, oppure possono esplicarsi nei confronti di un soggetto diverso dal potenziale destinatario dell'atto di accertamento.

I poteri autoritativi a scopo accertativo, invece, affondano le proprie radici nel principio di capacità contributiva di cui all'art. 53 Cost., e si concretizzano nelle prerogative degli uffici di procedere alla determinazione unilaterale della base imponibile per il calcolo dell'imposta dovuta. Le ragioni che giustificano l'esercizio di tale potere risiedono nell'esigenza di garantire una equa distribuzione dei carichi tributari tra i contribuenti, anche mediante presunzioni concernenti la ricchezza tassabile, ragion per cui è proprio in tale ambito che si ravvisa la necessità di procedere ad un riconoscimento espresso dell'obbligo di garantire il contraddittorio preventivo prima dell'azione del provvedimento finale, fatta eccezione per alcune ipotesi residuali.

Quanto alla terza categoria, l'attività di riscossione dei tributi trae origine dall'esigenza di assicurare una celere e certa acquisizione dei tributi, la quale, talvolta, giustifica anche una compressione dei diritti costituzionalmente garantiti.

Alla luce del percorso appena tracciato, è proprio la materia del procedimento che assume un ruolo fondamentale per la definizione del rapporto intercorrente tra diritto amministrativo e diritto tributario, le cui peculiarità, da una parte, sono tracciate dalla

⁵⁰ Sul punto, cfr. A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, 2010; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, VI, p. 729; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, 2008, p. 803; F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, n. 19/2005, p. 1445 e ss.

Legge n. 241 del 1990, e, dall'altra, dalle normative di settore che caratterizzano i vari tributi e relative modalità di accertamento e riscossione.

Orbene, accertata la rilevanza che la disciplina procedurale assume in entrambi gli ambiti d'intervento, verrebbe da pensare che i diritti e i principi desumibili dalla Legge n. 241 del 1990 potrebbero trovare spazio anche all'interno del procedimento tributario, sempre con i dovuti adattamenti del caso.

Tuttavia, come ampiamente noto, i diritti e le garanzie partecipative riconosciute ai privati nel corso del procedimento amministrativo non trovano applicazione all'interno dei procedimenti tributari ai sensi dell'art. 13, co. 2 della Legge n. 241 del 1990. In aggiunta, l'art 24, co. 2, lett. b), della citata legge, esclude il diritto di accesso nel corso dei procedimenti tributari *«per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano»*.

Tali limiti, come detto, si fondano sull'assunto che il rapporto impositivo sia connotato da elementi di specialità tali da potersi differenziare profondamente dai rapporti giuridici intercorrenti tra cittadini e pubblici poteri ma, al contempo, è innegabile la rilevanza rivestita dalla Legge n. 241 del 1990 anche in materia tributaria; suddetta circostanza trova riscontro nel fatto che l'amministrazione finanziaria, a distanza di pochi anni dall'entrata in vigore della disciplina generale sul procedimento amministrativo, ha riconosciuto espressamente che *«i principi che governano l'attività amministrativa costituiscono il nucleo minimo insopprimibile della disciplina comune ad ogni manifestazione di svolgimento dell'azione amministrativa, estendendosi [...] anche all'attività Amministrativa finanziaria»*⁵¹.

Non è un caso, dunque, che le esclusioni previste dalla Legge n. 241 del 1990 in ambito tributario siano considerate come uno strumento idoneo a rafforzare la posizione di supremazia rivestita dall'amministrazione nei rapporti con i contribuenti⁵². Ciò

⁵¹ Sul punto, cfr. Ministero delle finanze, Segr. Gen., circ. 13 febbraio 1995, n. 49/S/Ucip, in *Boll. trib.*, 1995; Direttiva del Ministro delle Finanze p.t. del 25 novembre 1996, in G.U. 11 marzo 1997, n. 58.

⁵² Sul punto, cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte dirette e nell'Iva)*, Padova, Cedam, 1990, p. 28 ss. Per una visione d'insieme, cfr. S. MULEO, *Modifiche della legge n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dial. trib.*, 2005, p. 535 e ss.; U. PERRUCCI, *Riflessi tributari della nuova legge sul procedimento amministrativo*, in *Boll. trib.*, 2005, V, p. 337 e ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. dir. fin.*, 2007, I, p. 44 e ss.; L. COSENTINO, *Procedimento amministrativo e procedimento tributario alla luce della legge 7 agosto 1990, n. 241*, in *Rass. mens. imp.*, 1993, 11-12, p. 1149.

nonostante, il procedimento tributario non può che essere considerato quale *species* del più ampio *genus* rappresentato dal procedimento amministrativo.

La posizione di supremazia rivestita dall'amministrazione finanziaria, pertanto, ha generato la necessità di disciplinare la materia tributaria con attenzione maggiormente rivolta ai profili di tutela delle situazioni soggettive ivi coinvolte, la quale, come evidenziato in passato è alla base dell'intervento legislativo che ha condotto all'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, fonte di garanzia per il contribuente sottoposto ad accertamento fiscale⁵³.

Dopo tali premesse, sembra opportuno rivolgere l'attenzione alle norme che disciplinano le diverse modalità di attuazione del tributo, rilevando, anzitutto, come in campo tributario non esista una disciplina comune a tutti i tributi, in relazione ai quali è stata registrata una disciplina amministrativa dell'accertamento diversificata in relazione alla peculiarità delle diverse tipologie d'imposta e dei differenti metodi di ricostruzione della pretesa tributaria.

Tale disciplina, peraltro, negli anni ha formato oggetto di un rigoroso orientamento manifestato dalla giurisprudenza di legittimità in materia di accertamento dei tributi che muove i passi dalla distinzione tra "tributi armonizzati" e "tributi non armonizzati", caratterizzato da un atteggiamento di tolleranza verso prassi amministrative non sempre rispettose delle esigenze di tutela del contribuente e giustificata dalla mancanza di una norma positiva che consenta di assicurare l'effettiva operatività delle garanzie desumibili dall'ordinamento europeo e dettate in materia procedurale tributaria.

1.2 *Il procedimento tributario come esito di una "decisione partecipata"*.

La riforma del sistema tributario, come anticipato, ha determinato negli anni una sostanziale modifica del rapporto tra contribuente e amministrazione finanziaria, all'interno del quale il primo ha assunto un ruolo sempre più determinante nell'attuazione della pretesa fiscale in virtù dell'ampliamento delle forme di collaborazione tra le parti in gioco.

⁵³ Per una completa analisi, cfr. AA. VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, Giappichelli, 2004; AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente* (a cura di A. FANTOZZI e A. FEDELE), Milano, Giuffrè, 2005.

In particolare, il progressivo incremento del novero degli obblighi di carattere strumentale posti a carico del contribuente, talvolta gravemente sanzionati nelle ipotesi di inosservanza, ha invalso il problema di stabilire quali siano i diritti e gli strumenti atti a contrastare in maniera efficace eventuali pretese illegittime dell'Erario, senza la necessità di dover ricorrere all'autorità giudiziaria, dunque con chiara finalità deflattiva. Rinviando momentaneamente l'analisi delle ragioni che hanno indotto la recente giurisprudenza di legittimità ad escludere l'esistenza di un contraddittorio generalizzato in ambito tributario, è indubbio che la posizione di supremazia rivestita dall'amministrazione finanziaria, apparentemente ridotta con la riforma tributaria, sussiste tuttora a livello pratico e mai come adesso parrebbe giustificata soltanto da esigenze di natura economica.

Ed invero, a differenza del passato in cui il dialogo tra le parti in gioco era piuttosto raro, negli ultimi anni si è registrato un ampliamento delle garanzie normativamente previste, la cui applicabilità generalizzata è stata in un primo momento confermata dalla giurisprudenza di legittimità, poi smentita dagli arresti del 2015⁵⁴, la quale avrebbe potuto realizzare gli effetti deflattivi auspicati.

Ebbene, in un simile contesto, pare condivisibile la considerazione secondo cui le modifiche apportate al sistema tributario (comprehensive della disciplina sugli accertamenti fondati su presunzioni semplici), l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente, le carenze strutturali degli organi amministrativi, il tutto accompagnato da esigenze di certezza del diritto rivendicate a livello internazionale, hanno reso «*improcrastinabile*» la necessità di generalizzare il principio del contraddittorio prima dell'emissione dell'atto impositivo⁵⁵.

Del resto, già le Sezioni Unite della Suprema Corte si erano spinte ad affermare, nell'ambito degli accertamenti standardizzati, la necessità di garantire l'applicazione di un simile principio fondato sul dialogo endoprocedimentale, anche in assenza di un

⁵⁴ V. *infra*, Cass. Civ, Sez. Un., sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823.

⁵⁵ In tal senso, S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Ipsoa, 2015, IX, p. 1330. Per un orientamento costituzionalmente orientato, cfr. A.E. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. Dir. fin. e Sc. Fin.*, n. 3/2015, p. 423. Secondo l'autore «*Il potenziamento del principio del contraddittorio procedimentale propedeutico all'adozione degli atti impositivi, salvaguardandone obbligatorietà ed effettività, è destinato a mutare il rapporto fisco-contribuente, valorizzando sempre più in modo sistematico e costituzionalmente orientato il dialogo tra le parti, quale presidio della piena attuazione del diritto di difesa e del diritto/dovere di contribuire alle spese pubbliche, secondo i principi di capacità contributiva e di imparzialità buon andamento dell'azione amministrativa*».

espesso riconoscimento normativo⁵⁶; principio, questo, inanellato tra i corollari del diritto di difesa ed espressione del principio costituzionale di leale collaborazione e di buona fede tra amministrazione finanziaria e contribuente⁵⁷, le cui origini risalgono a molti anni addietro l'emanazione della Legge n. 212 del 2000.

L'applicabilità generalizzata di tale principio è resa ancor più indispensabile da quando il legislatore ha introdotto ed ampliato strumenti di accertamento sganciati sempre più dal metodo analitico, e dunque dalla effettiva capacità contributiva dei privati, a bene vedere ancorati ad accertamenti per coefficienti e parametri, espressione di atti a contenuto meramente presuntivo.

Pertanto, volendo ragionare in maniera coerente con il dato normativo attuale, per certi versi farraginoso e diversificato in relazione alle diverse tipologie di tributi, al netto dei recenti indirizzi restrittivi espressi dalla Suprema Corte, l'assenza di una disposizione che riconosca in generale, a pena di invalidità, la partecipazione attiva del contribuente al procedimento di accertamento, determina conseguenze negative non solo per il privato, ma anche e soprattutto per l'autorità giudiziaria, spesso oberata da fattispecie che avrebbero potuto trovare soluzione senza la necessità di dover adire le Commissioni tributarie, in presenza di casi evidentemente ai limiti del "costituzionalmente garantito". Nel contempo, una simile previsione non potrebbe che giovare anche all'amministrazione finanziaria, spesso costretta a mandare avanti procedimenti frutto di una istruttoria incompleta nel tentativo di contrastare forme di evasione dilagante, in maniera peraltro non sempre efficaci ed efficienti in termini di dispendio di uomini e risorse.

Da un'analisi sistematica dei principi affermati di recente dalla giurisprudenza di legittimità in materia di contraddittorio procedimentale, emergerebbe che la pretesa fiscale, in maniera conforme ai principi generali espressi dallo Statuto dei diritti del contribuente, trova la propria legittimità mediante una formazione procedimentalizzata

⁵⁶ Sul punto, *ex multis*, cfr. Cass., SS.UU., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638, con nota di M. BASILAVECCHIA, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, p. 205 e ss.,

⁵⁷ Cfr. F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificati ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, p. 1137 e ss.; 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. e prat. trib.*, 2014, II, p. 11 e ss.; A.E. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, cit., 2015, p. 394 e ss.; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. dir. trib.*, 2016, p. 732 e ss.

della decisione, detta appunto “partecipata”, attraverso l’instaurazione di un contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente nella fase precontenziosa o endoprocedimentale, all’interno della quale il rispetto dell’obbligo di comunicazione degli atti imponibili è funzionale ad un suo ordinato ed efficace sviluppo⁵⁸.

In tal modo, il diritto al contraddittorio preventivo garantirebbe il rispetto del diritto di difesa del cittadino in fase precontenziosa, presidiato dall’art. 24 Cost., nonché il buon andamento della pubblica amministrazione sancito all’art. 97 Cost.

Per concludere, una simile impostazione pare coerente con il dettato normativo europeo ricavabile dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, le cui previsioni sono dirette ad assicurare il rispetto del principio del giusto procedimento nel corso dei procedimenti amministrativi di matrice europea, la cui disciplina formerà oggetto di approfondimento delle pagine che seguono.

2. Il modello di contraddittorio previsto dal legislatore in ambito tributario: occasione mancata o soltanto rimandata?

Allo stato della legislazione, l’ordinamento tributario è privo di una norma generale che preveda l’instaurazione del contraddittorio procedimentale tra amministrazione finanziaria e contribuente.

Tuttavia, la creazione di un nuovo rapporto tra Fisco e contribuente, derivante dai numerosi interventi legislativi succedutesi nel tempo, ha determinato l’esigenza di introdurre forme di colloquio diretto sempre più intense, sull’idea che il coinvolgimento del privato nella fase propedeutica all’adozione del provvedimento sia in grado di apportare benefici sotto molteplici aspetti.

Nei procedimenti volti all’accertamento dei tributi, difatti, la previsione di un obbligo generalizzato in tal senso, gioverebbe non solo all’amministrazione finanziaria, in termini di maggiore credibilità e trasparenza -soprattutto durante la fase istruttoria-, ma, al contempo, comporterebbe una progressiva diminuzione del contenzioso dinanzi le

⁵⁸ Per un approfondimento dell’orientamento giurisprudenziale favorevole al riconoscimento di un contraddittorio generalizzato non solo in materia di accertamento, bensì anche durante la fase di riscossione, cfr. Cass., Sez. Un., n. 16412 del 2007, n. 26635 del 2009 e n. 18184 del 2013; Cass., Sez. Trib., n. 15311 del 2014.

Commissione tributarie, con contrazione del numero delle informative di reato da trasmettere alla Magistratura⁵⁹.

In materia di contraddittorio endoprocedimentale, il legislatore ha optato per una disciplina settoriale di tipo casistico, differenziando presupposti, modalità, termini ed efficacia del confronto preventivo, in ordine alla scelta dell'amministrazione di procedere mediante uno, piuttosto che un altro metodo accertativo, dando luogo ad una «*visione marcatamente pluralistica dei poteri autoritativi*»⁶⁰. Ciò posto, risulta difficile per l'interprete attribuire efficacia generalizzata a tale principio, tanto più laddove si vogliano considerare gli indirizzi restrittivi manifestati della giurisprudenza di legittimità⁶¹.

Ciò nonostante, l'intenzione di mantenere in vita una pluralità di discipline settoriali in presenza di una molteplicità di tributi è stata smentita, seppur temporaneamente, dalla volontà espressa dal delegante di prevedere, in ottica di reciproca e leale collaborazione tra le parti in gioco, forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi.

D'altronde, la *ratio* dell'art. 9, co. 1, lett. b), della Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, è quella di «*rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale*».

Non vi è dubbio che i principi e i criteri direttivi sanciti dalla citata Legge n. 23/2014 siano espressione di un quadro normativo favorevole ad un intervento volto a generalizzare l'applicabilità del contraddittorio endoprocedimentale mediante

⁵⁹ Sul punto, per tutti, si v. S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., p.1332 e ss.

⁶⁰ Così, S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2008, p. 812; ID., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in AA.VV., *L'accertamento tributario (principi, metodi, funzioni)*, in *Atti della giornata di studi per Antonio Berliri*, A. DI PIETRO (a cura di), Milano, Giuffrè, 1994, p. 36; ID., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, Giappichelli, 2000, p. 29; ID., *Accertamento tributario*, in *Dig. it., disc. priv. sez. comm.*, 1987, p. 3; In senso conforme, cfr. A.F. BASCIU, *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989; A. FANTOZZI, *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I, p. 224; F. GALLO, *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 25. A. FEDELE, *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in AA.VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, Jovene, 2010, p. 15; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, p. 138; ID., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, I, Roma, 1988; F. MOSCHETTI, *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, p. 1918; R. DOMINICI, *Attitudine espansiva del principio del contraddittorio*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, p. 680 ss.;

⁶¹ In tal senso, cfr. Cass, 18 febbraio, 2011, n.3988; Cass., 23 ottobre 2011, n.21103; Cass, 21 settembre 2012, n. 16092; Cass., Sez. Un., 9 dicembre 2015, n. 24823.

l'introduzione di una disposizione normativa di carattere generale che sancisca la nullità degli atti emessi per mancata attivazione di un preventivo dialogo, accompagnata dalla previsione di ulteriori casi di invalidità dell'atto derivanti dalla omessa valutazione, da parte dell'amministrazione procedente, delle ragioni addotte dal contribuente⁶².

A distanza di sei anni dalla sua emanazione, non si comprendono le ragioni per cui tante aspettative sono state disattese dal legislatore delegato, il quale avrebbe dovuto introdurre una clausola generale, presumibilmente nello Statuto dei diritti del contribuente⁶³, dalla quale si potesse evincere un principio generale dell'ordinamento tributario, rappresentato dal contraddittorio procedimentale, come del resto già anticipato in materia elusiva, e, segnatamente, in presenza di condotte configuranti ipotesi di abuso del diritto.

Ed invero, soltanto di recente, con il Decreto Legge n. 34 del 2019 (c.d. "Decreto crescita"), convertito con modificazioni in Legge n. 58 del 2019, sono state apportate delle modifiche al procedimento tributario mediante l'estensione dell'operatività dell'obbligo per l'amministrazione finanziaria di invitare il contribuente a comparire dinanzi l'ufficio procedente, per chiarire aspetti delle dichiarazioni dallo stesso fornite in precedenza.

Il recente intervento legislativo apportato con il c.d. "Decreto crescita" rappresenta il prosieguo della riforma del sistema fiscale nazionale avviata con la Legge n. 23 del 2014, ma, a differenza di quest'ultima, prevede espressamente un coinvolgimento del contribuente in ipotesi previamente individuate, con un chiaro intento di ridurre gli ambiti del contenzioso tributario, indirizzando l'azione di contrasto all'evasione fiscale nei confronti dei fenomeni più gravi.

⁶² M. BASILAVECCHIA, *Per un coordinamento sistematico nell'attuazione della delega fiscale: giocare all'attacco?*, in *Corr. trib.*, n. 39/2014, p. 2994 e ss. In senso conforme, cfr. A.E. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, cit. p. 394 ss. In tal senso, emblematica è la considerazione dell'Autore, secondo cui: «*Gli sforzi di codificazione e di unificazione legislativa tracciati dalla legge delega, soprattutto con riferimento al procedimento di attuazione dei tributi, segnano una svolta di discontinuità rispetto all'atavica frammentarietà della normativa tributaria, puntando verso l'adozione di una disciplina sistematica, semplificata e generale dell'azione amministrativa e dei suoi confini, contribuendo al bisogno di certezza del diritto, rendendo, in tal modo, il nostro sistema tributario meno ostile all'iniziativa economica dei soggetti residenti e agli investimenti degli operatori internazionali*»; D. CONTE, *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, V, p. 609.

⁶³ Così, L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, p. 13 ss.

2.1. (Segue) *La necessità di procedere mediante un preventivo distinguo tra collaborazione e contraddittorio.*

L'analisi dei casi e delle diverse forme di contraddittorio concernenti l'attività di accertamento fiscale non può prescindere da una preventiva distinzione dei concetti di collaborazione e contraddittorio, come del resto già predisposto in ambito strettamente amministrativo in relazione alle garanzie di partecipazione e di contraddittorio previste dalla Legge n. 241 del 1990.

Trattasi di una distinzione che assume particolare rilevanza laddove l'interprete sia chiamato a valutare la condotta assunta dalle parti durante la fase istruttoria del procedimento tributario, dalla quale, in ipotesi omissive, possono scaturire effetti invalidanti del provvedimento finale adottato⁶⁴.

Innanzitutto, a livello etimologico, il termine contraddittorio può assumere un significato diverso a seconda che sia impiegato come mero aggettivo, ovvero, nel senso che più rileva ai fini del presente lavoro, come sostantivo.

Nel primo caso, difatti, la parola contraddittorio, dal latino *contradictorius*, indica qualcosa di incoerente, incerto, riferibile ad esempio ad un comportamento o ad una idea: in tal caso, la parola evidenzia espressioni che, considerate in maniera unitaria, si contraddicono a vicenda⁶⁵.

Il termine contraddittorio, di contro, se utilizzato come sostantivo, indica una discussione fra due parti che sostengono opinioni contrarie. In questo caso, ciascuna affermazione sarà contraddittoria dal momento in cui verrà presa in considerazione in rapporto alle altre, non già se considerata singolarmente.

Pertanto, solo nel secondo caso il termine esprime una relazione contrastante tra due argomentazioni che, se considerate isolatamente, potrebbero apparire entrambe corrette. Tralasciando momentaneamente le diverse accezioni che il termine può assumere a livello giuridico, in ambito processuale piuttosto che procedimentale, il contraddittorio strumentale ad un equo e corretto esercizio della funzione impositiva può essere definito

⁶⁴ V. *infra*, in riferimento al contenuto dell'art. 12, co. 7 della Legge n. 212 del 2000.

⁶⁵ Sul punto, si veda Voce "contraddittorio" in *Oxford Languages*, dizionario on-line.

come «il luogo figurato dove la controversia si svolge concretamente attraverso il confronto razionale e discorsivo»⁶⁶.

In tale ambito, il confronto tra le parti dovrebbe svolgersi attraverso l'analisi delle rispettive pretese, esposte sotto forma di ragionamenti, le quali si presentano in rapporto di opposizione tra loro.

La collaborazione è invece rinvenibile all'interno di quelle norme che attribuiscono all'amministrazione il potere di richiedere chiarimenti, informazioni, dati e documenti al contribuente, da intendersi come una facoltà prevista durante l'esercizio dell'attività di controllo e dalla quale l'ordinamento fa discendere l'obbligo del contribuente di fornirli; in queste ipotesi ogni violazione è amministrativamente sanzionata. Del resto, l'esigenza di introdurre una disciplina del procedimento amministrativo che prevedesse ampie garanzie partecipative era già invalsa in dottrina in tempi anteriori all'introduzione di una disciplina generale sul procedimento, muovendo dall'assunto in base al quale «non esiste accertamento di fatto che possa avvenire in forma compiuta se ad esso non contribuiscano, in termini dialettici, tutti coloro che vi hanno interesse»⁶⁷.

Al contrario, il contraddittorio è espressione di quelle norme che prevedono l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di concedere al contribuente la possibilità di essere sentito, entro un congruo termine, prima che nei suoi confronti venga adottato un atto lesivo dei propri interessi, con la facoltà per lo stesso di intervenire attivamente durante la fase istruttoria.

Per tali ragioni, non può considerarsi una forma di contraddittorio, almeno in senso tecnico, il dialogo che viene instaurato dall'amministrazione finanziaria nell'esercizio di specifici poteri, quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo, rappresentati dalla richiesta di esibizione delle fatture, libri, scritture contabili, o ancora dalla richiesta di compilazione di questionari.

Il contraddittorio, difatti, per la sua stessa natura «non può soggiacere ad una valutazione discrezionale dell'Ufficio procedente, ponendosi, per contro, come un irrinunciabile diritto del contribuente volto ad evitare che, prima di affrontare il costoso e defatigante iter contenzioso, sia privato della possibilità di provare o,

⁶⁶ AA.VV., *Contraddittorio preventivo obbligatorio e istituti deflattivi del processo tributario*, Maggioli editore, 2019, p. 32.

⁶⁷ Così, F. SATTÀ, *Imparzialità della Pubblica Amministrazione*, in *Encicl. giur.*, XVII, 1989.

comunque, di fornire agli Uffici elementi utili per la preventiva soluzione delle controversie»⁶⁸.

Orbene, il coinvolgimento del contribuente nel procedimento di attuazione dell'imposta esprime certamente una nuova visione del rapporto Fisco-contribuente, il quale, per soddisfare la *ratio* cui è sotteso, dovrebbe essere affrontato in un'ottica di collaborazione, consentendo di superare il rapporto di contrapposizione che da sempre ha contraddistinto i diversi attori del "sistema" accertativo.

In assenza di una clausola generale, è evidente che le forme di collaborazione e contraddittorio possono assumere tratti diversi in relazione alle diverse modalità di accertamento dei tributi, le quali prevedono, a loro volta, tempi e modalità diverse di attuazione.

3. Le ipotesi di contraddittorio "generalizzato" alla luce della recente legislazione.

Al contrario di quanto previsto dalla Legge n. 241 del 1990 sul procedimento amministrativo, i vari provvedimenti succedutisi nel tempo, adottati dal legislatore allo scopo di garantire l'attuazione della norma tributaria, pur richiamando l'esigenza di assicurare il contraddittorio, non hanno consentito la creazione di una disciplina unitaria.

Conseguentemente, possono essere individuati diversi profili di criticità che tendono ad assumere una particolare connotazione ed un diverso spessore in relazione al metodo di accertamento utilizzato dall'amministrazione finanziaria, nonché in base alla posizione assunta dal contribuente in riferimento alla disciplina "settoriale" dettata per ciascuna imposta.

Il confronto preventivo con il contribuente, pertanto, può assumere una diversa connotazione in relazione alle metodologie di controllo adottate dai verificatori, le cui disposizioni, ad ogni buon conto, prevedono il coinvolgimento diretto del contribuente medesimo nel corso del procedimento di accertamento, sia sotto forma di contraddittorio che in chiave collaborativa.

⁶⁸ Così, S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., p. 1334. In senso conforme, cfr. L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, n. 44/2009, p. 3570 e ss.; ID, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, cit., p. 13 ss.

In tale contesto, quindi, occorre delineare una cornice normativa di riferimento allo scopo di chiarire la diversa portata che l'istituto in esame può assumere in ambito prettamente tributaristico.

Il principio del contraddittorio può essere ricavato anzitutto dall'art. 12, co. 7, della Legge n. 212/2000, disposizione che ha in qualche modo «veicolato» nel nostro ordinamento gli orientamenti della Corte di Giustizia in materia⁶⁹, tra l'altro sollevando non pochi dubbi interpretativi in relazione ambito di applicazione della medesima.

I riferimenti al contraddittorio contenuti nell'art. 12 della Statuto dei diritti del contribuente, come è noto, si ricavano in prima battuta dal comma 4, il quale stabilisce l'obbligo per i controllanti di dare atto, nel processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica, «*delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista*»; il comma 7 della norma in esame, inoltre, statuisce la facoltà per il contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di controllo, di «*comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori*». Pertanto, alla scadenza del termine suindicato l'Ufficio procedente potrà emettere l'avviso di accertamento, salvo i casi di particolare e motivata urgenza.

Inoltre, l'istituto in esame è desumibile da altre disposizioni di importanza primaria concernenti l'accertamento delle imposte, tra le quali meritano di essere menzionate:

- ai fini IVA, l'art. 52, co. 6 del D.P.R. n. 633/72, a mente del quale, in occasione di ogni accesso, i verificatori debbono redigere un processo verbale da cui emerga la descrizione delle ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste avanzate dal contribuente ovvero dal rappresentante dello stesso e le risposte ricevute;
- ai fini IRPEF, l'art. 33, co. 1 del D.P.R. n. 600/73, il cui testo rimanda espressamente al dettato del citato art. 52, co. 6, relativo all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche in materia di imposta sul valore aggiunto;
- sempre ai fini IRPEF, l'art. 36-*bis*, co. 3 del D.P.R. n. 600/73, stabilisce che gli Uffici, in presenza di irregolarità e/o incongruenze della dichiarazione annuale, sono tenuti a comunicare l'esito del controllo al contribuente ed al sostituto

⁶⁹ Così, L. MARIOTTI, *Il contraddittorio endoprocedimentale preventivo tributario*, Maggioli editore, 2019, II, p. 8.

- d'imposta, per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevino eventuali dati o elementi non considerati ovvero valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, gli stessi potranno fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione;
- l'art. 36-ter, co. 3 del D.P.R. n. 600/73, sempre in relazione alla dichiarazione annuale, prevede la facoltà per l'Amministrazione finanziaria di invitare il contribuente o il sostituto d'imposta a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi;
 - l'art. 37-bis, co. 4 del D.P.R. n. 600/73, in tema di disposizioni antielusive, nel prevedere l'obbligo dell'amministrazione di richiedere preventivamente al contribuente chiarimenti in relazione a fatti, atti o negozi presumibilmente diretti ad aggirare obblighi fiscali, sancisce la nullità dell'avviso di accertamento emanato prima del decorso del termine di 60 giorni, decorrenti dalla ricezione da parte del contribuente della citata richiesta di chiarimenti.
 - l'art. 5 del D.lgs. n. 218/97, così come modificato dall'art. 4-octies del Decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "Decreto Crescita"), in materia di accertamento con adesione, prevede l'obbligo di rivolgere al contribuente l'invito a comparire in determinate ipotesi previste dalla legge;

Da una visione sistematica delle norme elencate non emerge, almeno in prima battuta, un obbligo per gli Uffici di formulare richieste al contribuente in relazione ai rilievi sollevati, né tantomeno è desumibile un obbligo generalizzato dell'amministrazione finanziaria di riconoscere al contribuente la possibilità di esercitare il diritto di difesa in fase procedimentale, salvo ipotesi residuali, come previsto in ambito anti-elusivo.

D'altra parte, la giurisprudenza di legittimità, nell'attribuire carattere amministrativo all'attività accertativa esercitata dalla Guardia di Finanza e dagli Uffici accertatori, ha escluso che la stessa sia soggetta al rigoroso rispetto del principio del contraddittorio, escludendo dunque che *«il materiale raccolto durante la fase istruttoria non possa costituire valido supporto probatorio della pretesa impositiva sottesa all'avviso di*

accertamento, per il solo fatto della mancata contestazione al contribuente in sede di verifica»⁷⁰.

Alla luce di quanto su esposto, è evidente che il confronto preventivo tra contribuente ed amministrazione trovi in seno al procedimento tributario modi e tempi di attuazione diversi.

Tentando di schematizzare le fasi prodromiche all'emissione dell'atto finale di accertamento, si può notare che il procedimento inizia con l'attività amministrativa volta all'individuazione degli elementi probatori utili alla ricostruzione della situazione patrimoniale del contribuente; durante questa fase, detta appunto istruttoria, la partecipazione del contribuente è soltanto servente ed eventuale.

Una volta che l'amministrazione finanziaria abbia formato il proprio convincimento comunica il contenuto dell'atto di accertamento al contribuente con la notificazione di una "proposta" di accertamento. A partire dalla ricezione di tale comunicazione il contribuente potrà formulare le proprie osservazioni in merito alla legittimità e alla fondatezza della pretesa, le quali dovranno essere debitamente valutate dall'amministrazione prima dell'emissione dell'atto finale.

Circa la necessità di prevedere un obbligo generalizzato di contraddittorio all'interno del procedimento *de quo*, il quadro legislativo è sostanzialmente mutato con l'emanazione del c.d. "Decreto Crescita", con il quale l'esecutivo ha apportato delle modifiche al D.Lgs. n. 218/97, recante disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, ampliando pertanto l'operatività dell'invito obbligatorio al contraddittorio previsto dall'art. 5-ter del D.Lgs. n. 218 del 1997.

È di tutta evidenza che il legislatore, nei rapporti amministrazione finanziaria-contribuente, stia attribuendo al contraddittorio endoprocedimentale un valore sempre più centrale ed inderogabile, sia per garantire maggiore tutela dei rispettivi interessi in gioco, sia per dare concreta attuazione ai principi dello Statuto.

3.1 (Segue) *L'invito obbligatorio a comparire introdotto dal cd. "Decreto Crescita" tra effettività del contraddittorio ed ipotesi derogatorie.*

⁷⁰ Sul punto, cfr. Cass., 24 giugno 2014, n. 14290; Cass., 3 marzo 2001, n. 3128.

Il nuovo istituto dell'invito obbligatorio al contraddittorio, sancito dall'art. 4-*octies*, co.1, lett. b), del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "Decreto Crescita") ed inserito *in extremis* in fase di conversione in L. 28 giugno 2019, n. 58, il quale ha introdotto l'art. 5-*ter* all'interno del D.Lgs. n. 218/97, rappresenta sicuramente un'apertura del legislatore alle esigenze di sistematicità invocate dalla dottrina, tese a garantire la conformità del procedimento tributario al canone generale del "giusto procedimento", in ossequio al "diritto ad una buona amministrazione" codificato in ambito sovranazionale all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

La centralità del contraddittorio, quale strumento imprescindibile per addivenire ad una realistica ricostruzione della situazione patrimoniale del contribuente, è stata difatti avvertita anche dai soggetti verificatori, spinti dalla necessità di attribuire maggiore solidità all'impianto probatorio raccolto durante la fase investigativa⁷¹.

Tale previsione⁷² ha dunque integrato il quadro normativo vigente attraverso la positivizzazione di un obbligo per l'amministrazione finanziaria di rivolgere al contribuente un «*invito a comparire* », già previsto come facoltà all'art. 5 del D.Lgs. n.

⁷¹ Sul punto, cfr. Agenzia delle Entrate, circolare 28 aprile 2016, n. 16, nella parte in cui, in riferimento all'attività di accertamento delle imposte, si afferma che: «*Il controllo dovrà del pari essere finalizzato alla definizione della pretesa tributaria, garantendo l'effettiva partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento. In quest'ottica il contraddittorio assume nodale e strategica centralità per la "compliance" e, come tale, dovrà essere considerato un momento significativamente importante del procedimento e non un mero adempimento formale. Un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall'altro scongiura l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto*».

⁷² Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, art. 4-*octies* - (*Obbligo di invito al contraddittorio*), convertito con modifiche dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58, in G.U. n. 100 del 30 aprile 2019, in base al quale:

«*Al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 [...] prima dell'articolo 6 è inserito il seguente:*

"1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.

5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.»

218 del 1997, per l'avvio del procedimento di definizione con adesione dell'accertamento, pena l'invalidità dell'avviso soltanto qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri che l'esito del procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato diverso, *rectius* avrebbe predisposto un contraddittorio tutt'altro che vacuo e pretestuoso.

In sostanza, è stata inserita una nuova disposizione all'interno del capo II del D.Lgs. n. 218 del 1997, recante “*Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale*”, in particolare nella parte relativa al “*Procedimento per la definizione degli accertamenti nelle imposte sui redditi e nell'imposta sul valore aggiunto*”⁷³, anziché nello Statuto dei diritti del contribuente – come invece auspicato dagli studiosi della materia - che rischia di svuotare di contenuto la *ratio* sottesa all'istituto in esame, sia per la collocazione scelta dal legislatore, secondo alcuni funzionale più all'amministrazione finanziaria che al contribuente, sia per le ricorrenti ipotesi derogatorie che consentono all'amministrazione di ovviare tale obbligo⁷⁴.

La disciplina di nuovo conio fissa, in via generale, la notificazione obbligatoria di un invito a comparire nelle ipotesi in cui non è stata consegnata la copia di un processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo (dunque nei casi in cui non sono state attivate le garanzie generali di cui all'art. 12, co.7 dello Statuto), inserendosi in un terreno che ha visto profondamente divisi la dottrina e la recente giurisprudenza di legittimità: la prima, mossa dalla certezza che il contraddittorio con il contribuente nel corso del procedimento tributario rappresenti un principio generale dell'ordinamento⁷⁵, sulla falsariga di quanto affermato dalla giurisprudenza comunitaria; la seconda, invece, orientata a conformarsi all'orientamento manifestato nel 2015 dalle Sezioni Unite della Suprema Corte teso ad assicurare l'osservanza del contraddittorio preventivo per i soli tributi di matrice comunitaria e negli altri casi previsti dalla legge, muovendo i passi dalla distinzione tra “tributi armonizzati” e “tributi non armonizzati”.

⁷³ F. FARRI, *La codificata obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale al cospetto della legge generale sul procedimento amministrativo: prime riflessioni di carattere sistematico*, in *Dir. prat. trib.*, n.1/2021, p.68

⁷⁴ L. MARIOTTI, *Il contraddittorio endoprocedimentale preventivo tributario*, cit., p. 153 e ss.

⁷⁵ P. COPPOLA, *Le ultime novità in tema di obbligo al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. Prat. Trib.*, n. 6/2019, p. 2358.

Ad ogni modo, ai sensi dell'art. 5-ter, co. 2, del D. Lgs. n. 218 del 1997, sono esclusi espressamente dall'ambito di applicazione dell'invito a comparire gli avvisi di accertamento parziali previsti dall'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/73, e gli avvisi di rettifica parziale di cui all'art. 54, commi 3 e 4, D.P.R. n. 633/72.

Inoltre, seppur configurabile in termini generali, gli organi di controllo possono prescindere dall'obbligo del contraddittorio preventivo nelle ipotesi di «particolare urgenza», specificatamente motivata, nonché di «fondato pericolo per la riscossione». La nota positiva è rappresentata dalla previsione di un obbligo di motivazione rafforzata nel caso di mancata adesione dell'Ufficio alla situazione prospettata dal contribuente⁷⁶; in altri termini, l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio deve essere specificatamente motivato con riferimento ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente.

Sul punto, si può ragionevolmente ritenere che l'esito del contraddittorio con il contribuente costituisca parte della motivazione dell'atto, mediante la quale l'amministrazione finanziaria non può di certo limitarsi a dare atto degli elementi forniti dal contribuente, ma dovrà esporne le ragioni del mancato accoglimento. L'auspicio è che la motivazione dell'atto sia realmente idonea a manifestare il percorso logico seguito dagli Uffici per la determinazione della pretesa tributaria, tanto più laddove siano stati utilizzati metodi presuntivi, in modo da poter comprendere le ragioni che hanno determinato il superamento delle argomentazioni del contribuente ovvero del professionista all'uopo nominato.

Allo scopo di incentivare l'instaurazione del contraddittorio procedimentale, è stata introdotta una proroga di 120 giorni al termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo qualora tra la data di comparizione, indicata nell'invito notificato al contribuente, e il termine di decadenza della potestà accertativa, intercorrano meno di novanta giorni⁷⁷; è importante specificare che tale proroga è valevole anche per i casi di

⁷⁶ V. *supra*, Art. 5-ter, co. 3, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, introdotto dall'art. 4-octies, co.1, lett. b), D. L. 30 aprile 2019, n. 34.

⁷⁷ Art. 5, co. 3-bis del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, introdotto dall'art. 4-octies, co.1, lett. a), D. L. 30 aprile 2019, n. 34, in base al quale:

«1. Al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 5 è aggiunto, in fine, il seguente comma:

«3-bis. Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario».

contraddittorio avviato spontaneamente dall'Ufficio, ossia al di fuori delle "previsioni obbligatorie".

Nel contempo, al contribuente nei cui confronti sia stato notificato un avviso di accertamento è preclusa la possibilità di presentare una proposta di accertamento con adesione ex art. 6, D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218, qualora l'avviso di accertamento sia stato preceduto da un invito a comparire non riscontrato dal contribuente medesimo.

Ed invero, considerato che la partecipazione del contribuente al procedimento non è obbligatoria, ne consegue che la mancata risposta all'invito dell'Ufficio, pur determinando l'impossibilità per il primo di avvalersi dell'accertamento con adesione, non è sanzionabile, ferma restando, ovviamente, la possibilità per l'Ufficio stesso di procedere alla notifica degli avvisi di accertamento sulla base delle informazioni di cui dispone⁷⁸.

In ambito procedimentale, gli effetti dell'intervento del 2019, le cui disposizioni sono entrate in vigore 1° luglio 2020, durante il periodo emergenziale, sono ancora in fase di registrazione.

3.1.1. (Segue) I profili di criticità posti dalla c.d. "prova di resistenza".

La riforma legislativa del 2019, da una prima analisi, sembra aver posto rimedio al poco convincente orientamento della Corte di Cassazione, volto a confinare il rispetto del principio del contraddittorio ai soli "tributi armonizzati", escludendo dunque l'applicazione generalizzata dell'istituto ai tributi soggetti ad una disciplina di derivazione nazionale.

Ciò nonostante, parte della dottrina è dell'avviso che tale riforma non esprima un'adeguata capacità di tutelare i diritti del contribuente⁷⁹, soprattutto laddove impone a

⁷⁸ Sul punto, si v. Agenzia delle Entrate, Circolare 22 giugno 2020, n.17/E, con la quale l'Amministrazione finanziaria, nel fornire una prima interruzione dell'istituto in esame, ha affermato che «il confronto anticipato con il contribuente assume un ruolo centrale nell'assicurare la corretta pretesa erariale e, in generale, nello spingere i contribuenti medesimi a incrementare il proprio adempimento spontaneo, così da ridurre, conseguentemente, il tax gap. In coerenza con tali finalità, gli uffici sono tenuti ad attivare e valorizzare il contraddittorio preventivo, ove possibile, anche nelle ipotesi accertative per le quali lo stesso non è obbligatoriamente previsto, fermo restando che nelle predette ipotesi, l'assenza del contraddittorio preventivo non determina l'invalidità dell'avviso di accertamento espressamente prevista dall'articolo 5-ter, comma 5, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218».

⁷⁹ D. MENDOLA, *Il procedimento amministrativo tributario tra diritti del contribuente e poteri dell'amministrazione*, Milano, Cedam, 2021, p. 54; G. FERRANTI, *Invito al contraddittorio: restano le perplessità anche dopo i chiarimenti dell'agenzia*, in *Il Fisco*, n.29/2020, p. 2807.

coloro che intendano eccepire la violazione del contraddittorio endoprocedimentale, quale vizio invalidante del provvedimento amministrativo emesso, di dimostrare in sede giurisdizionale che le ragioni prospettate avrebbero determinato esiti diversi, se il principio fosse stato rispettato: si tratta della c.d. «prova di resistenza».

Ebbene, non vi è dubbio che l'obbligo di rispettare il diritto al contraddittorio incombe in prima battuta sull'amministrazione finanziaria, e che, in caso contrario, il giudice ha il potere-dovere di accertarne la violazione, dichiarando la nullità dell'avviso di accertamento ed eventualmente disapplicando le disposizioni che si pongono in contrasto con i principi generali del nostro ordinamento.

D'altro canto, è altrettanto vero che il soggetto passivo che dovesse eccepire la violazione del diritto ad essere sentito, senza allegare alcuna difesa in merito, solleverebbe una eccezione dilatoria e pretestuosa, in quanto, come correttamente evidenziato da autorevole dottrina *«lamentarsi di non essere stati sentiti senza affermare che si avrebbe qualcosa da dire corrisponde a un modo formalistico di intendere le garanzie che non appartiene alla giurisprudenza eurounitaria»*, di tal che le doglianze manifestate sarebbero prive di qualsiasi pregio e di certo non meriterebbero accoglimento⁸⁰.

Abbandonando un approccio puramente formalistico della materia, che inevitabilmente indurrebbe a ritenere nullo qualsiasi provvedimento per il solo fatto di aver omesso il contraddittorio preventivo, il ricorso ad una tesi sostanzialistica si porrebbe al pari in contrasto con la *ratio* oltre che con la funzione stessa dell'istituto, la cui recente introduzione è giustificata da esigenze deflattive del contenzioso.

In questo caso, difatti, il principio del contraddittorio diverrebbe soltanto "eventuale", sull'assunto che il provvedimento sia affetto da nullità soltanto se viziato nel merito, con ciò svuotando di contenuto il principio del contraddittorio, ancor più laddove quest'ultimo si presenti come un obbligo la cui violazione è sanzionata a pena di nullità, come in riferimento ad alcune ipotesi poc'anzi esaminate, col rischio di trasformare lo stesso in un "contraddittorio patologico".

⁸⁰ A. MARCHESELLI, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, in *Il Tributo*, n. 6/2015, p. 17 e ss.

Tanto chiarito, sembra doveroso abbracciare la tesi mediana già espressa dalla giurisprudenza comunitaria in materia di tributi armonizzati⁸¹, al tempo condivisa anche dalla dottrina, in base alla quale l'eccezione di difetto di contraddittorio, per essere apprezzata in sede giurisdizionale, non deve essere pretestuosa, abusiva e temeraria; detto altrimenti, il ricorrente non dovrà dimostrare che le proprie allegazioni avrebbero condotto ad una vittoria nel merito, ma che le stesse sono da considerarsi «*allegazioni ragionevoli e meritevoli di considerazione, secondo un giudizio ora per allora*»⁸².

Pertanto, considerate le forti limitazioni previste nel processo tributario in materia istruttoria, come è noto confinata alla fase procedimentale, l'eccezione di violazione del contraddittorio sarebbe meritevole di accoglimento laddove il ricorrente esponga il *periculum* derivante dall'omessa valutazione di apprezzabili temi istruttori, che gli Uffici avrebbero dovuto approfondire prima dell'emissione del provvedimento finale, a prescindere dalla loro fondatezza.

In tali ipotesi, dunque, il provvedimento è nullo perché comporta una lesione del diritto di difesa ed è viziato da eccesso di potere per non aver l'amministrazione adempiuto agli obblighi istruttori su di essa gravanti, in violazione al principio di imparzialità, che implica l'esigenza di ascoltare il contribuente e valutare le ragioni dallo stesso prospettate in maniera effettiva.

In conclusione, non sono mancate le forti critiche alla disciplina introdotta dall'art. 4-*octies* del c.d. "Decreto Crescita", espresse da quella parte della dottrina che considera la prova di resistenza «*una clamorosa ed ingiustificabile inversione dell'onere della prova, non più a carico dell'amministrazione finanziaria [...] ma di fatto a carico del contribuente, il quale, nell'impugnare l'avviso reso in violazione del contraddittorio, dovrebbe dimostrare la fondatezza delle sue ragioni e l'errore nel quale è incorsa l'amministrazione*»⁸³.

Al di là dell'eccessivo formalismo ravvisabile in tale impostazione, se così fosse, si andrebbe a stravolgere il principio dispositivo dell'onere della prova previsto dall'art.

⁸¹ Sul punto, cfr. CGUE, 3 luglio 2014, cause riunite n. C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV* ed altri c. *Staatssecretaris van Financiën*.

⁸² A. MARCHESELLI, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, cit., p. 19. Secondo l'autore trattasi di un «giudizio di pretestuosità e temerarietà, il quale va effettuato con particolare rigore e prudenza e sulla base di una prognosi *ex ante*, per evitare che esso si trasformi in un esame sul merito e fondatezza della difesa, che invece è riservato alla fase del giudizio, e comporti lo svuotamento del principio del contraddittorio».

⁸³ A. SCALA, *Il contraddittorio endoprocedimentale e la tutela dei diritti del contribuente: ancora un gregge senza pastore?*, in *Il Processo*, n. 1/2020, p. 329 e ss.

2697 c.c., comportando una indebita estensione alla fase procedimentale amministrativa di un principio di natura processuale, con la conseguenza di porsi come ostacolo all'effettività della tutela giurisdizionale.

3.1.2. *(Segue) Il contraddittorio obbligatorio in materia di accertamento con adesione tra esigenze deflattive del contenzioso e perplessità suscitate dalla riforma del 2019.*

L'accertamento con adesione è un procedimento di natura amministrativa che consente una definizione dell'accertamento, concordata previa instaurazione del contraddittorio tra Fisco e contribuente, che conduce solitamente ad una riduzione delle pretese dell'Erario.

Si tratta, come noto, di un procedimento disciplinato dai capi I, II e III del D.Lgs. n. 218/97, in particolare dagli articoli da 1 a 13, ai quali vanno ad aggiungersi le disposizioni di nuovo conio introdotte dal legislatore. Difatti, come accennato poc'anzi, con il Decreto Legge n. 34/2019 (c.d. "Decreto Crescita"), convertito con modificazioni dalla Legge n. 58/2019, è stato introdotto l'obbligo dell'invito a comparire nel corso del procedimento di accertamento con adesione⁸⁴.

La disposizione suindicata consente di definire il *quantum* chiesto in pagamento con l'adesione del contribuente, previa instaurazione di un contraddittorio con l'Ufficio

⁸⁴ Art. 5-ter, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, recante «Disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale», in GU n. 165 del 17 luglio 1997, dispone:

“1. L'ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire di cui all'articolo 5 per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

2. Sono esclusi dall'applicazione dell'invito obbligatorio di cui al comma 1 gli avvisi di accertamento parziale previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 60, e gli avvisi di rettifica parziale previsti dall'articolo 54, terzo e quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

3. In caso di mancata adesione, l'avviso di accertamento è specificamente motivato in relazione ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente nel corso del contraddittorio.

4. In tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, l'ufficio può notificare direttamente l'avviso di accertamento non preceduto dall'invito di cui al comma 1.

5. Fuori dei casi di cui al comma 4, il mancato avvio del contraddittorio mediante l'invito di cui al comma 1 comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato.

6. Restano ferme le disposizioni che prevedono la partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento.”

finanziario a seguito della notificazione di un invito a comparire, operante esclusivamente per la definizione degli accertamenti in materia di ritenute, imposte sostitutive, imposta regionale sulle attività produttive, imposta sul valore degli immobili all'estero, imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero e imposta sul valore aggiunto.

Nello specifico, possono formare oggetto di definizione "concordata" le più importanti imposte dirette ed indirette, nonché le imposte sostitutive, concernenti violazioni in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto ed imposte sulle successioni e donazioni.

Il sistema anteriore alla riforma attribuiva all'accertamento con adesione un ruolo determinante nella concreta realizzazione del prelievo fiscale e nel contenimento della litigiosità, tant'è che si parlava di «*veri e propri accordi sul reddito imponibile*»⁸⁵. Del resto, il contraddittorio, per assolvere la funzione cui è chiamato, presuppone la conoscibilità da parte del contribuente del contenuto della pretesa, *rectius* degli elementi a disposizione del Fisco, per consentire allo stesso di prendere posizione sugli stessi entro un termine ragionevole, con conseguente obbligo per l'amministrazione finanziaria di valutare le osservazioni e tutta la documentazione all'uopo presentata, prima dell'emissione dell'atto finale.

L'Ufficio, dunque, sulla base delle osservazioni e della documentazione presentata dal contribuente, nonché della volontà di quest'ultimo di aderire, dovrebbe procedere ad una riconsiderazione del *quantum* e, talvolta, del fondamento della propria pretesa, con la possibilità di potervi anche rinunciare.

Dalle considerazioni suesposte, sembrerebbe che l'istituto introdotto dall'art. 4-*octies* rappresenti più una forma di partecipazione, in chiave collaborativa, che una vera e propria garanzia per il contribuente, il cui ruolo viene confinato ad attore in grado di

⁸⁵ Così, G. TINELLI, *Istituzioni di diritto tributario*, cit., p. 346. In senso conforme, cfr. A. BORGOGGIO, *Adesione ai verbali, agli inviti al contraddittorio e agli accertamenti*, in *Il Fisco*, n. 21/2009, I, p. 3424. Per una visione complessiva si v. M. VERSIGLIONI, *Accordo a disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, Giuffrè, 2001, p. 478 e ss; ID, *Voce Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Treccani – Diritto online*, 2015; G. FRANSONI, *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000, p. 1803; F. GALLO, *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002, p. 425 ss.; E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, Giappichelli, 2000; M. MICCINESI, *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria*, M. MICCINESI (a cura di), Padova, Cedam, 1999.

consentire all'amministrazione finanziaria la giusta ricostruzione della pretesa, rispetto ad una fattispecie sulla quale l'Ufficio ha già formato il suo convincimento.

Ad ogni modo, la disciplina procedimentale relativa all'accertamento con adesione prevede due distinte ipotesi di contraddittorio "facoltativo", attuato con modalità differenti rispetto a quelle tipiche, il cui avvio può scaturire da un'iniziativa d'ufficio dell'amministrazione finanziaria⁸⁶ ovvero su istanza presentata dal contribuente⁸⁷.

La prima ipotesi può essere considerata quella più coerente con la nozione di contraddittorio in quanto la previsione normativa garantisce al contribuente la possibilità di confrontarsi con gli Uffici, sia in chiave difensiva, mediante la presentazione di osservazioni, chiarimenti e documenti dai quali possa desumersi la correttezza del proprio operato, sia in chiave collaborativa, fornendo il proprio apporto alla corretta ricostruzione della pretesa tributaria, allo scopo di raggiungere un accordo per la definizione della pretesa tributaria.

⁸⁶ L'Art. 5, D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, dispone: «1. L'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati:

a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento;
b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;
c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti;
d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi di cui alla lettera c).

3-bis. Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario».

⁸⁷ L'art. 6, D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, modificato da ultimo dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34, art. 4-octies, dispone:

«1. Il contribuente nei cui confronti sono stati effettuati accessi, ispezioni o verifiche ai sensi degli articoli 33 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 52 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, può chiedere all'ufficio, con apposita istanza in carta libera, la formulazione della proposta di accertamento ai fini dell'eventuale definizione.

2. Il contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui agli articoli 5 e 5-ter, può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione, indicando il proprio recapito, anche telefonico.

3. Il termine per l'impugnazione indicata al comma 2 e quello per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto accertata, indicato nell'articolo 60, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, sono sospesi per un periodo di novanta giorni dalla data di presentazione dell'istanza del contribuente; l'iscrizione a titolo provvisorio nei ruoli delle imposte accertate dall'ufficio, ai sensi dell'articolo 15, primo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, è effettuata, qualora ne ricorrano i presupposti, successivamente alla scadenza del termine di sospensione. L'impugnazione dell'atto comporta rinuncia all'istanza.

4. Entro quindici giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 2, l'ufficio, anche telefonicamente o telematicamente, formula al contribuente l'invito a comparire. Fino all'attivazione dell'ufficio delle entrate, la definizione ha effetto ai soli fini del tributo che ha formato oggetto di accertamento. All'atto del perfezionamento della definizione, l'avviso di cui al comma 2 perde efficacia».

Una volta concluso il confronto preventivo, nel caso in cui la pretesa sia stata definita bonariamente, è previsto l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di motivare in maniera circostanziata l'atto di definizione. In caso contrario, l'*iter* procedimentale seguirà il suo corso mediante la notifica tempestiva dell'avviso di accertamento da parte dell'Ufficio procedente, tenuto conto degli eventuali chiarimenti e della documentazione eventualmente fornita dal contribuente durante la fase istruttoria⁸⁸.

Anche l'altra modalità di attivazione dell'accertamento con adesione prevede un contraddittorio propedeutico alla definizione della pretesa impositiva, nelle ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche concernenti l'accertamento delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, rispettivamente disciplinate ai sensi dell'art. 33 del D.P.R. n. 600/70, e dell'art. 52 del D.P.R. n. 633/72, a scopo prettamente deflattivo del contenzioso, con la possibilità per il richiedente di formulare istanza di accertamento con adesione prima dell'eventuale impugnazione dell'atto dinanzi la Commissione tributaria provinciale. Tale possibilità è preclusa nell'ipotesi in cui al contribuente sia stato già notificato l'invito a comparire e quest'ultimo non si sia presentato dinanzi gli Uffici.

Una volta esposta la disciplina relativa alle diverse modalità di svolgimento del contraddittorio in sede di accertamento con adesione, tenuto conto, altresì, dei recenti interventi legislativi, è doveroso esprimere delle considerazioni di fondo per stabilire se,

⁸⁸ Per una completa disamina, si veda Circ. A.E. n. 65/E del 28 giugno 2001, con la quale l'amministrazione finanziaria ha fornito gli indirizzi da seguire per un corretto svolgimento del contraddittorio nel procedimento di accertamento con adesione. In particolare, dal paragrafo 4, si evince che:

«4. Gestione degli atti del procedimento di adesione.

4.1 Contraddittorio con il contribuente e motivazione dell'atto di adesione.

La gestione di ogni fase del procedimento di adesione deve essere improntata al principio di trasparenza sancito dalla legge 7 agosto 1990, n. 241, garantendo l'intelligibilità di tutti i percorsi procedurali e motivazionali effettuati dagli Uffici [...].

La fase del contraddittorio deve essere contenuta entro limiti temporali ragionevoli, in relazione sia alla primaria esigenza di speditezza del procedimento che all'effettiva complessità della trattazione, non consentendo comunque reiterati rinvii di carattere meramente dilatorio, comportanti di fatto ingiustificato ritardo dell'azione amministrativa. Si ricorda inoltre che, per espressa previsione dell'art. 7 del d. lgs. n. 218 del 1997, sussiste l'obbligo di circostanziata motivazione dell'atto di definizione, nel quale devono essere puntualmente indicati: - gli elementi di valutazione adottati dal contribuente ed i relativi documenti prodotti; - i percorsi logico-giuridici che conducono alla revisione dell'originaria pretesa; - i criteri adottati per la rideterminazione della base imponibile, in stretta connessione agli elementi che, a seguito del contraddittorio svolto, hanno a tal fine assunto rilevanza. Non devono quindi essere adottate generiche formule di rito, esclusivamente riferite a criteri di economicità dell'azione amministrativa, di deflazione del contenzioso e di celere acquisizione dei tributi, ove disancorati dalla specificità delle posizioni fiscali interessate dal procedimento di accertamento con adesione e da una puntuale valutazione di merito del contesto.

Il corretto esercizio del potere discrezionale deve infatti necessariamente estrinsecarsi in una valutazione complessa, correlata anche all'indice di affidabilità dell'accertamento attribuito sulla base delle direttive impartite con la circolare n. 100/E del 1998».

e in che modo, l'istituto in esame possa in concreto garantire al contribuente la possibilità di far valere le proprie ragioni prima che ne suoi confronti sia emesso un provvedimento lesivo dei propri interessi.

Anzitutto, da una analisi sistematica della disciplina dettata in tema di accertamento con adesione, si evince che una forma di “contraddittorio facoltativo” tra Fisco e contribuente era già previsto, sia nell'ipotesi di procedimento avviato d'ufficio che a istanza del contribuente.

Nel primo caso, si può affermare che trattasi di un contraddittorio che rispecchia maggiormente la doppia finalità cui è chiamato ad assolvere: da una parte si presenta quale strumento istruttorio con finalità deflattiva del contenzioso, e dall'altra rappresenta uno strumento di garanzia per il contribuente, il quale può esporre le proprie ragioni seppur in presenza di un accertamento già formatosi nei tratti essenziali.

Nel procedimento avviato su impulso del contribuente, invece, l'eventuale contraddittorio tra le parti si realizza su di un provvedimento già notificato e produttivo di effetti, a seguito del quale è inverosimile che l'amministrazione finanziaria torni sui suoi passi, a meno che non emergano sviste tali da poter indurre la stessa ad annullare l'atto in autotutela. In questa ultima ipotesi, quindi, ci troviamo in presenza di un “contraddittorio patologico”, sganciato dalla funzione originariamente perseguita dall'istituto in quanto teso esclusivamente alla definizione stragiudiziale della pretesa tributaria.

Passando alle ipotesi di “contraddittorio fisiologico” introdotte dall'art. 4-*octies* cit., pare che la nuova disciplina non sia in grado di mutare i rapporti Fisco-contribuente, almeno in ottica garantista: da un lato, difatti, rileva il dato che l'istituto di nuovo conio sarà oggetto di un'applicazione limitata (a meno che non si riduca il ricorso agli “accertamenti parziali”), peraltro con ampie possibilità derogatorie in considerazione delle ipotesi previste dall'art. 5-*ter*, co. 4; dall'altro, emerge un'accezione di contraddittorio idonea a garantire esclusivamente maggiore solidità al contenuto dell'accertamento, anziché tesa a riconoscere un diritto ai contribuenti nel corso del procedimento tributario⁸⁹.

⁸⁹ Sul punto, cfr. AA.VV., *Contraddittorio preventivo obbligatorio e istituti deflattivi del processo tributario*, Maggioli editore, 2019, p. 47.

A ciò si aggiungano i dubbi sollevati dalla c.d. “prova di resistenza”, la quale, non rispecchiando la *ratio* stessa dell’istituto in esame, rischia di trasformare la disposizione in un precetto senza sanzione.

Ecco perché le novità introdotte dal c.d. “Decreto Crescita” non convincono appieno gli esperti della materia, ritenute funzionali più all’amministrazione finanziaria che al contribuente, il quale, a ben vedere, potrà prendere posizione in relazione a fattispecie sulle quali l’Ufficio precedente ha già formato il suo convincimento.

In ogni caso, l’esito del contraddittorio nel corso del procedimento con adesione può concludersi in uno dei seguenti modi: i) archiviazione per non luogo a procedere, qualora gli elementi posti a base dell’accertamento risultino infondati; ii) atto di adesione, qualora le parti abbiano raggiunto un accordo di definizione della pretesa tributaria; iii) atto di accertamento, nell’ipotesi in cui il contribuente abbia scelto di non avvalersi del contraddittorio ovvero non abbia definito l’accertamento con adesione, a seguito del contraddittorio.

3.2. Le garanzie previste dall’art. 12, comma 7, della Legge n. 212 del 2000: il contraddittorio post verifica.

Tra le disposizioni che sanciscono la procedimentalizzazione del contraddittorio preventivo in ambito tributario, seppur limitato ad ipotesi specificamente determinate, figura l’art.12, co. 7, della Legge n. 212 del 2000, che rappresenta una delle innovazioni più rilevanti introdotte dallo Statuto dei diritti del contribuente, e, al contempo, quella che più di tutte ha formato oggetto di ampi ed accesi dibattiti sia in dottrina che in giurisprudenza.

La norma trova applicazione in presenza di quei procedimenti tributari, aventi ad oggetto tributi armonizzati, che conducono all’emissione di un avviso di accertamento in seguito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali condotte presso i locali ove il contribuente esercita la propria attività imprenditoriale o professionale.

Per contro, l’istituto in esame non opera con riguardo agli accertamenti c.d. “a tavolino”, a meno che non abbiano ad oggetto i tributi armonizzati e, in tal caso, il contribuente è oberato di indicare, in sede di impugnazione dell’avviso di accertamento emesso in violazione della citata norma, le ragioni che avrebbe potuto addurre

instaurando il contraddittorio preventivo con l'amministrazione. In tale ultima ipotesi, il contribuente dovrà provare che la determinazione finale sarebbe stata diversa qualora l'espletamento del confronto avrebbe potuto evitare il giudizio⁹⁰.

Orbene, tenuto conto della portata generale riconosciuta alle disposizioni dello Statuto, da intendersi quale espressione dei principi generali del nostro ordinamento tributario⁹¹, l'istituto del contraddittorio disciplinato all'art. 12, co.7 cit., rappresenta uno strumento potenzialmente idoneo ad assicurare una partecipazione reale ed effettiva al contribuente nel corso del procedimento di accertamento, il cui scopo è di evitare che l'amministrazione finanziaria possa emanare un atto impositivo senza aver preventivamente acquisito le eventuali controdeduzioni presentate dal contribuente dopo la notifica del verbale di constatazione, redatto a conclusione dell'attività ispettiva. Trattasi di un "metodo" di contraddittorio da considerarsi doveroso in quanto garantisce rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente⁹².

Il procedimento dettato dall'art. 12 può essere scandito in fasi, le quali, nonostante la loro chiarezza espositiva, come anticipato, hanno formato oggetto di accese dispute in dottrina e in giurisprudenza, legate non solo alla necessità di stabilire quale fosse l'ambito di applicazione della norma, ma scaturite anche dall'esigenza di assicurare maggiore effettività e concretezza al contraddittorio.

Il procedimento scaturisce da una fase di contestazione effettuata dall'organo di controllo, che prevede la consegna al contribuente del «*processo verbale di chiusura delle operazioni*» (c.d. "pvc"), in seguito dell'accesso ai locali da parte dei soggetti verificatori, il cui contenuto potrà formare oggetto di contraddittorio.

⁹⁰ Sul tema, cfr. D. MENDOLA, *Contraddittorio endoprocedimentale: tra obbligo di attivazione e prove del contribuente* con nota a Comm. Trib. Reg. Trentino Alto Adige (Trento), Sez. I, 12 luglio 2017, n.79, in *il Tributario*; R. AMATO, *Annulamento dell'atto prodromico: riflessi all'esecuzione della sentenza e sul contraddittorio preventivo*, con nota a Comm. Trib. Prov. Bari, Sez. III, n. 1481/2018 in *il Tributario*.

⁹¹ Sul punto, cfr. Cass., 29 luglio 2013, n. 18184, con la quale la Corte, nel sottolineare che tale principio rientra tra i «*fondamenti dello Stato di diritto e i canoni di civiltà giuridica*», ha affermato che «*l'incipit del comma 7, in particolare, nel richiamare il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, qualifica chiaramente la norma come espressiva dei principi di collaborazione e buona fede, i quali, ai sensi del precedente art.10, comma 1, devono improntare i rapporti tra contribuente e Fisco quali diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione (art. 97 Cost.), di capacità contributiva (art. 53) e di uguaglianza, intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3)*».

⁹² Così, G. FRANSONI, *La Cassazione e il contraddittorio ex art. 12, u.c., dello Statuto: "il semaforo rosso è un consiglio"* (Commento a Cass. Civ., Sez. Trib., 27 luglio 2016, n. 15616), in *Riv. Dir. Trib.*, 2016.

La successiva, è una fase di valutazione e riguarda il contribuente, al quale viene riconosciuto un termine di 60 giorni entro il quale, ai sensi dell'art. 12 co.7 cit., può presentare osservazioni e richieste in merito a quanto contestato con il pvc.

A questo punto l'amministrazione finanziaria, in fase decisoria, è obbligata a tener conto, in motivazione, delle osservazioni presentate da contribuente.

Di regola, il procedimento *de quo* conduce all'emissione dell'avviso di accertamento, il quale dovrebbe essere sorretto da una motivazione rafforzata che esprima le ragioni per cui il materiale probatorio depositato dal contribuente sia stato disatteso. In caso contrario, laddove le osservazioni del contribuente siano idonee a dimostrare la correttezza del proprio operato, tanto più se suffragate da documentazione all'uopo depositata, l'amministrazione finanziaria potrà e dovrà rinunciare all'accertamento.

Da una dettagliata analisi del contenuto della norma emerge che l'instaurazione del contraddittorio preventivo è subordinata al verificarsi di talune circostanze, prima fra tutte il rilascio di un processo verbale di constatazione in seguito all'accesso presso i locali del contribuente, ossia di quell'atto compilato dai soggetti verificatori a seguito dell'attività di ispezione e verifica, mediante il quale viene predisposta la contestazione formale delle violazioni delle norme tributarie da parte del contribuente.

Ebbene, il pvc, da intendersi quale atto meramente istruttorio «*redatto a seguito di una verifica fiscale presso la sede del contribuente, nel corpo del quale sono indicate le attività svolte durante la verifica e le eventuali violazioni rilevate*»⁹³, ha la funzione di consentire all'amministrazione finanziaria la conoscenza di eventuali violazioni di norme tributarie da parte del contribuente⁹⁴.

Ciò posto, occorre specificare che non di rado il contenuto dell'atto si esaurisce in una mera constatazione delle operazioni di verifica compiute⁹⁵, ossia si limita a

⁹³ Comm. Trib. Prov. Varese, Sez. III, 19 febbraio 2019, n.109.

⁹⁴ Cfr. F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, 2018, IV.; R. RINALDI, *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitivo di cui all'art. 5-bis del D.lgs. n. 218/1997*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 620;

⁹⁵ Sul contenuto del pvc, *ex multis*, cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., sentenza 22 giugno 2018, n. 16546, con la quale la Suprema Corte ha affermato che: «*l'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria non deve necessariamente concludersi con la redazione di un processo verbale di constatazione, essendo sufficiente un verbale attestante le operazioni compiute; dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni decorre il termine di sessanta giorni entro il quale il contribuente può comunicare osservazioni e richieste che sono valutate dagli Uffici impositori, ai sensi della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. S'intende, in tal modo, aderire all'orientamento della Corte, secondo cui: "Il termine dilatorio di cui alla L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, decorre da tutte le possibili tipologie di verbali che concludono le operazioni di accesso, verifica o ispezione, indipendentemente dal*

documentare un fatto storico con esclusione di qualsivoglia valutazione nel merito, in quanto quest'ultima rimane prerogativa dell'amministrazione finanziaria, indi per cui non si comprendono le ragioni che hanno indotto il legislatore ad attribuire al pvc natura di atto prodromico al contraddittorio procedimentale.

L'avviso di accertamento, in tale contesto, può essere definito come il risultato della valutazione di quegli elementi di prova acquisiti nel corso dell'attività istruttoria e menzionati nel pvc⁹⁶. Di conseguenza, il pvc rimane un atto non autonomamente impugnabile⁹⁷, i cui eventuali vizi potranno essere dedotti in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento⁹⁸.

Una volta esposti i caratteri e la funzione del processo verbale di contestazione e la rilevanza che lo stesso può assumere in chiave di contraddittorio, del quale come constatato ne costituisce il presupposto ai sensi dell'art. 12 comma 7 dello Statuto, è doveroso effettuare alcune considerazioni di fondo.

Come accennato, l'articolo 12, comma 7, trova applicazione solo con riferimento alle ipotesi in cui viene consegnato un pvc a seguito di accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali del contribuente e che in assenza di tale presupposto (in particolare in caso di accertamenti cd. "a tavolino") non trovano, pertanto, applicazione le garanzie prescritte dalla norma richiamata.

Come già attentamente osservato dalla dottrina, il processo verbale di constatazione è un atto che si inserisce nel corso della fase istruttoria per consentire un migliore esercizio del potere di accertamento mediante un ampliamento delle capacità conoscitive dell'amministrazione finanziaria, da concretizzarsi con la redazione e la conseguente consegna di un atto endoprocedimentale che vada a documentare tutto quanto direttamente rilevato in seguito all'accesso⁹⁹.

loro contenuto e denominazione formale, essendo finalizzato a garantire il contraddittorio anche a seguito di un verbale meramente istruttorio e descrittivo".

⁹⁶ G. INGRAO, *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2006, pp. 289-372; Sulla funzione valutativa ed estimativa dell'avviso di accertamento, si v. R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto tributario*, A. FANTOZZI (a cura di), Torino, Utet, 2012.

⁹⁷ In senso contrario, cfr. E. MANONI, *Ragioni a favore dell'impugnabilità del pvc*, in *Il Fisco*, 2014.

⁹⁸ Cass. Civ., Sez. Trib., 30 ottobre 2002, n. 15305.

⁹⁹ Sul punto, per tutti, cfr. M. PIRRO, *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, A. BORDITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI (a cura di), Torino, Giappichelli, 2012, p. 374 e ss.

In buona sostanza, il pvc conserva la funzione di documentare l'attività svolta mediante la descrizione di un fatto storico che potrà assumere una propria qualificazione giuridica soltanto attraverso una successiva attività valutativa espletata dall'amministrazione finanziaria e manifestata con l'emissione dell'atto finale, ossia dell'avviso di accertamento; conseguentemente, il contribuente potrà contestare il merito della pretesa fiscale soltanto con l'impugnazione dell'avviso di accertamento, non anche con le osservazioni al pvc, non essendosi ancora formata la pretesa fiscale.

In questa prospettiva, non pare condivisibile la scelta del legislatore di circoscrivere l'oggetto del contraddittorio preventivo ad un atto meramente istruttorio, il quale, come del resto accennato poc'anzi, non contiene alcuna determinazione dell'amministrazione finanziaria.

In tal modo, se da un lato l'art. 12 comma 7 consente il dispiegarsi del contraddittorio preventivo nelle ipotesi ivi previste, dall'altro non può negarsi che tale contraddittorio presenta dei limiti in quanto circoscritto al contenuto di un pvc, il che potrebbe privare il contribuente della possibilità di esprimere le proprie ragioni in maniera completa ed esaustiva, restando esclusa la possibilità di controdedurre la pretesa dell'amministrazione finanziaria.

Per tali ragioni, in relazione alle modalità con cui trova applicazione, il contraddittorio preventivo previsto in sede di accesso ai locali rischia di essere soltanto apparente in mancanza di elementi che consentano di garantirne maggiore effettività¹⁰⁰.

In ogni caso, la scelta del legislatore di fondare sul pvc l'oggetto del contraddittorio endoprocedimentale consente di evidenziare la duplice funzione di cui lo stesso è portatore: da un lato, difatti, consente all'Amministrazione finanziaria di ridurre le asimmetrie informative nei rapporti col contribuente, e dall'altro, può assurgere ad atto prodromico all'instaurazione del contraddittorio preventivo.

A questo punto ci si domanda cosa possa accadere se l'avviso di accertamento successivo non tenga conto del contenuto del pvc, ovvero se l'avviso di accertamento possa andare oltre le risultanze istruttorie per estendere l'oggetto delle contestazioni.

¹⁰⁰ G. FRANSONI, *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.*, 2014, p. 594 e ss.

Tali interrogativi assumono rilievo in riferimento all'esigenza di garantire effettività al contraddittorio preventivo, in maniera coerente con la *ratio* ad esso sottesa ed esaustivamente esposta nella parte iniziale del presente lavoro.

Orbene, è di tutta evidenza che, da un punto di vista prettamente amministrativo, non sussiste nessuna correlazione tra avviso di accertamento e pvc, dato che eventuali vizi dell'atto finale potranno essere fatti valere, eventualmente, in sede di impugnazione, mediante la deduzione di vizi dell'avviso concernenti la motivazione dell'atto ovvero del "giusto procedimento".

La faccenda assume una veste diversa se considerata in relazione al contraddittorio instauratosi tra amministrazione finanziaria e contribuente che, come accennato, riguarda solamente le risultanze del verbale.

In sostanza, il fatto che l'Amministrazione finanziaria abbia notificato un avviso di accertamento con rilievi che non tengono conto delle risultanze del pvc, sul quale peraltro si è formato il contraddittorio, può determinare una lesione del diritto di difesa del contribuente ovvero del principio del giusto procedimento?

La questione, invero, potrebbe essere di pronta soluzione se si considera il contenuto di una norma che, nonostante risalente nel tempo, è potenzialmente idonea ad accomunare la fase istruttoria dei diversi procedimenti di accertamento, consentendo di superare, tra l'altro, le diatribe che da anni ruotano intorno all'art. 12 co. 7 dello Statuto, e, in particolare, alla necessità di garantire un'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio a tutti i procedimenti tributari.

Si tratta dell'art. 24 della Legge 7 gennaio 1924, n. 4, il quale dispone che «*Le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono contestate mediante processo verbale*».

Ebbene, alla luce del dato normativo richiamato, è evidente che se ogni attività istruttoria dovesse concludersi con il rilascio o la notifica di un verbale di constatazione il problema potrebbe trovare una soluzione che, seppur parziale, consentirebbe di attenuare il diverso trattamento riservato ai contribuenti in relazione alle diverse modalità di accertamento dei tributi, ancor più laddove dovesse intervenire una successiva lettura costituzionalmente orientata dell'art. 12 co. 7 dello Statuto.

Ad oggi, nonostante parte della dottrina si è mostrata favorevole ad una simile impostazione¹⁰¹, la giurisprudenza di legittimità è dell'opinione che l'obbligo di rilasciare il pvc ricorra soltanto quando ci si trovi nel campo di applicazione dell'art 12 co. 7 dello Statuto, ossia in seguito agli accessi, ispezioni e verifiche compiute presso i locali ove il contribuente eserciti la propria attività, con la precisazione che la pretesa contenuta nell'avviso di accertamento ben può discostarsi dalle risultanze del processo verbale¹⁰².

Per concludere, è evidente che la presenza di diverse tipologie di attività istruttorie e di verbalizzazioni, derivanti o meno da un accesso in azienda, non smetterà di generare problemi interpretativi concernenti la legittimità delle operazioni compiute che conducono alla determinazione ed imputazione della pretesa fiscale.

3.2.1. *(Segue) L'art. 12 comma 7 dello "Statuto" e relative criticità: l'avviso di accertamento emesso ante tempus.*

Un ulteriore aspetto su cui occorre soffermarsi riguarda le conseguenze derivanti dall'inosservanza del termine di sessanta giorni, previsto dall'art. 12 comma 7 dello Statuto, per l'emissione dell'avviso di accertamento nelle ipotesi ivi menzionate.

Si tratta di un termine dilatorio posto a presidio del contraddittorio endoprocedimentale la cui inosservanza, da parte dell'amministrazione finanziaria, può essere giustificata soltanto «*nei casi di particolare e motivata urgenza*», il che ha sollevato non pochi dubbi interpretativi concernenti, da un lato, la mancata previsione di un effetto sanzionatorio in ipotesi di inosservanza ingiustificata, e, dall'altro, riguardanti l'esatta individuazione delle ragioni di motivata urgenza in grado di determinare il superamento del contraddittorio procedimentale.

¹⁰¹ Per tutti, si veda M. BEGHIN, *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Il fisco*, n. 42/2018.

¹⁰² Sui rapporti tra pvc e successivo avviso di accertamento, *ex multis*, cfr. Cass. Civ., Sez. VI, ord. 18 maggio 2019, n. 13490, con la quale la Suprema Corte ha affermato che: "*In tema di contraddittorio e di poteri del giudice tributario, non sussiste alcuna lesione del diritto di difesa per il solo fatto che la ripresa ad imposizione contenuta nell'avviso di accertamento sia per importi superiori a quelli oggetto del prodromico processo verbale di constatazione, in quanto l'atto impositivo non dipende necessariamente dal p.v.c., perché solo in esso si esterna ciò che viene constatato ed accertato dall'amministrazione finanziaria, ed è al rispetto del contenuto dell'atto impositivo che è tenuto il giudice tributario*".

Nel silenzio della norma, difatti, occorre accertare quali siano le sorti di un avviso di accertamento emesso *ante tempus*, e, nel contempo, quali siano le circostanze che consentano all'amministrazione finanziaria di superare tale previsione.

L'interrogativo acquista particolare importanza laddove si consideri che lo Statuto dei diritti dei contribuenti non di rado impone all'amministrazione finanziaria determinati adempimenti, la cui inosservanza è sanzionata espressamente con la nullità dell'atto impositivo¹⁰³.

A tal fine, può essere utile un richiamo espresso all'art. 6, co. 5, dello Statuto, il quale, in tema di conoscenza degli atti e semplificazione, sanziona con la nullità le iscrizioni a ruolo effettuate in violazione del termine di trenta giorni riconosciuto al contribuente per provvedere all'esatta ricostruzione della pretesa impositiva in ipotesi di incertezze relative alla dichiarazione dallo stesso presentata¹⁰⁴.

Orbene, in riferimento al caso in esame, parte della dottrina ha sin da subito ritenuto che l'inosservanza del termine dilatorio previsto dall'art. 12 comma 7, al di fuori dei casi di particolare e motivata urgenza, determinerebbe la nullità dell'atto successivamente emesso, non già la sua annullabilità, in quanto *«la violazione concerne una norma afferente l'esistenza del potere di emettere l'atto, non suscettibile di essere successivamente sanato, come avviene per gli atti semplicemente annullabili»*¹⁰⁵.

In materia di vizi dell'atto amministrativo, inoltre, può essere utile richiamare le disposizioni contenute nella Legge generale sul procedimento amministrativo, nella parte in cui è stata elaborata la distinzione tra casi di nullità e casi di annullabilità.

Nello specifico, ai sensi dell'art. 21 *septies*, il provvedimento è nullo quando: i) manca degli elementi essenziali; ii) è viziato da difetto assoluto di attribuzione; iii) è stato adottato in violazione o elusione del giudicato; iv) negli altri casi previsti dalla legge.

¹⁰³ Cfr., a titolo esemplificativo e non esaustivo, gli artt. 37-*bis* e 42 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600; l'art. 16 del D.P.R. 18 dicembre 1997, n. 472; l'art. 56 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636.

¹⁰⁴ L'art. 6, comma 5, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, dispone che: *«Prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta [...]. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma»*.

¹⁰⁵ Così, G. NANULA, *Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale*, in *Il Fisco*, n. 1/2004, p. 1401 e ss.; in senso contrario, cfr. S. CAPOLUPO, *Manuale dell'accertamento delle imposte*, cit., p. 2839.

Mutuando tali principi in ambito tributario, può essere dirimente la circostanza che, in riferimento alla norma in esame, non solo non ricorre nessuno dei presupposti per una declaratoria di nullità dell'avviso, ma, di contro, potrebbe assumere rilevanza il principio di tipicità delle nullità e della tassatività dei vizi che la determinano.

Tali considerazioni potrebbero essere avallate se interpretate in maniera sistematica, alla luce dell'art. 21 *octies*, co. 2, della L. n. 241/1990, il quale, partendo dal presupposto che il provvedimento è annullabile ogni qual volta lo stesso sia stato emanato in violazione di legge, eccesso di potere o incompetenza, dispone che «*non è comunque annullabile il provvedimento adottato in violazione delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello adottato*».

Pertanto, il richiamo ai principi che caratterizzano la validità degli atti in ambito amministrativo indurrebbe a ritenere l'avviso di accertamento emesso in violazione dell'art. 12, comma 7 dello Statuto, soltanto annullabile.

In ogni caso, in materia tributaria, nonostante sia netta la distinzione tra nullità ed annullabilità, si può notare che il legislatore propende per la declaratoria di nullità laddove, in virtù dei principi di diritto amministrativo, sarebbero invece configurabili vizi di annullabilità dell'atto, piuttosto che ipotesi di nullità.

Certo è che il contribuente non può limitarsi a sollevare l'eccezione di omesso contraddittorio per chiedere la declaratoria di nullità dell'atto emesso in violazione di un precetto normativo, gravando su di esso l'onere di allegare le difese che avrebbe potuto espletare in sede procedimentale nel caso in cui l'amministrazione finanziaria avesse garantito il confronto preventivo.

Tale assunto si ricollega alla nozione di contraddittorio endoprocedimentale elaborata a livello sovranazionale e delineato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, secondo cui dolersi di non essere sentiti senza prospettare ciò che si sarebbe potuto dire equivale ad una concezione estremamente formalistica di contraddittorio¹⁰⁶, non conforme al principio di prevalenza della sostanza sulla forma.

¹⁰⁶ Cfr., CGUE, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV*, cit., § 79, in base al quale: “*secondo il diritto dell'Unione, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso*”.

L'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia, desumibile dalla volontà di evitare eccezioni pretestuose e temerarie del contribuente, pare tuttavia restringere in maniera eccessiva le maglie del contraddittorio, con il rischio di procedere ad un suo ridimensionamento, addossando peraltro al contribuente un onere non previsto dalla legge.

Del resto, come osservato dalla dottrina, pur volendo accogliere l'affermazione secondo cui l'annullabilità del provvedimento adottato sia ammissibile laddove il giudice nazionale rilevi che il contraddittorio preventivo avrebbe potuto determinare un risultato diverso, quest'ultima condurrebbe inevitabilmente all'erroneo risultato di assoggettare la violazione di un obbligo imposto dalla legge ad un giudizio sulla fondatezza nel merito della pretesa impositiva, e per l'effetto ritenersi in essa assorbita¹⁰⁷.

Tanto premesso, nel tentativo di attribuire meno rigidità ai principi affermati dalla Corte, si è tentato di interpretare il principio summenzionato nei seguenti termini: colui che eccepisce il difetto di contraddittorio deve dimostrare che, se il contraddittorio vi fosse stato, avrebbe quanto meno introdotto elementi idonei ad ampliare il quadro istruttorio, del quale l'amministrazione avrebbe dovuto tener conto ai fini della decisione finale. Pertanto, le allegazioni che la parte avrebbe potuto presentare non debbono condurre all'infondatezza nel merito della pretesa impositiva, ma debbono essere soltanto meritevoli di considerazione secondo una valutazione *ex post*.

Vi è inoltre un'altra variante interpretativa fornita dalla dottrina, in base alla quale, partendo dall'assunto che il dialogo procedimentale rappresenti il presupposto essenziale ed indefettibile del giusto procedimento, posto a presidio dei principi costituzionali di difesa, capacità contributiva, nonché di buon andamento e imparzialità della Pubblica Amministrazione, dei quali lo Statuto dei diritti del contribuente ne costituisce naturale estrinsecazione, si ritiene affetto da nullità assoluta il provvedimento emesso in violazione del contraddittorio, poiché pregiudica diritti e principi di rango costituzionale¹⁰⁸.

¹⁰⁷ A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, n. 33/2014, p. 2536 e ss.,

¹⁰⁸ Sul tema, cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Dir. e prat. trib.*, n. 6/2014, p. 954 e ss.; A.E. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, cit. p. 394 e ss.; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2011, p. 157.

In maniera conforme a tale impostazione, dunque, l'eccezione relativa al difetto di contraddittorio si presenterebbe pretestuosa e pertanto non dovrebbe comportare la nullità dell'atto in mancanza di argomentazioni a sostegno, ovvero in caso di argomentazioni manifestamente infondate ed inconferenti con le risultanze istruttorie.

Ebbene, pur valorizzando la matrice comunitaria ed internazionale del principio del contraddittorio endoprocedimentale, la giurisprudenza di legittimità ha confermato che, in materia di accesso presso "i locali" del contribuente, il provvedimento emesso *in audita altera parte* in assenza di un preventivo dialogo tra le parti è viziato di per sé in maniera insanabile, senza che il contribuente possa essere gravato dalla cd. "prova di resistenza", in quanto assorbita a monte dal vizio di nullità dell'atto impugnato¹⁰⁹.

3.2.2. (Segue) I casi di "particolare e motivata urgenza".

Il problema relativo alla validità dell'avviso di accertamento emesso *ante tempus* determina, altresì, la necessità di accertare quale sia la portata del vincolo temporale espresso dall'art. 12 comma 7 dello Statuto, in relazione alle ipotesi derogatorie di «particolare e motivata urgenza».

In passato, l'amministrazione finanziaria ha tentato di giustificare le possibili manifestazioni dell'inosservanza del termine dilatorio previsto dallo Statuto, richiamando l'esigenza di evitare lo spirare dei termini di decadenza per l'esercizio del potere di accertamento¹¹⁰.

¹⁰⁹ Cass. civ., Sez. Trib., sentenza 15 gennaio 2019, n. 701

¹¹⁰ Sul tema, si rimanda a: Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Accertamento, nota del 14 ottobre 2009, prot. n. 142734: "Avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 27 luglio 2000, con la quale l'Agenzia, una volta richiamata l'attenzione degli Uffici sulla necessità di motivare adeguatamente la particolare urgenza al fine di evitare rischi di declaratoria di invalidità dell'atto, ha sostenuto che: "La particolare urgenza nei casi di specie deve essere, quindi, rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento con distinto riferimento alle circostanze di fatto, che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e che costituiscono, pertanto, motivi di deroga rispetto al suddetto termine. Al riguardo, si rappresenta che, per espressa previsione della norma, l'urgenza deve essere «particolare». Tale requisito va verificato con riferimento al caso specifico; di conseguenza, l'evidenza delle ragioni di urgenza non può ridursi a considerazioni di carattere generale. Piuttosto deve essere rappresentata e descritta nella motivazione dell'avviso di accertamento, con distinto riferimento alle circostanze di fatto che rendono evidente l'impossibilità di rinviare l'emanazione dell'atto e di rispettare il termine di sessanta giorni decorrenti dal rilascio al contribuente della copia del verbale di chiusura delle operazioni. A titolo di esempio si rappresenta come la particolare urgenza ricorre ove sussistano pericoli di perdita del credito erariale nonché nelle fattispecie di accertamenti connessi alla consumazione di reati tributari. Un'ipotesi particolare, peraltro frequente nella prassi operativa, si verifica, quando l'Amministrazione ha necessità di notificare l'avviso di accertamento nell'imminenza dello spirare dei

Impostata in questi termini, la tesi espressa dall'amministrazione finanziaria è risultata inidonea ad evitare l'annullamento degli avvisi di accertamento impugnati per violazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale.

Difatti, anche sulla scorta dei primi orientamenti espressi della giurisprudenza di merito¹¹¹, peraltro confermati dalla giurisprudenza di legittimità che si è formata sul punto¹¹², non vi è dubbio che la scadenza del termine decadenziale per la notifica dell'avviso di accertamento non può esonerare l'Ufficio dall'osservanza della norma in commento - pena la nullità dell'atto - in quanto l'inerzia degli Organi amministrativi non può di certo pregiudicare i diritti del contribuente.

Ne consegue che deve ritenersi accertata l'inidoneità della scadenza dei termini fissati per l'esercizio della potestà di accertamento ad aggirare il vincolo normativo.

Invero, la violazione del principio del contraddittorio preventivo, sempre in relazione al mancato rispetto del termine di sessanta giorni previsto per l'emissione dell'avviso di accertamento, è stata imposta in termini diversi dalla giurisprudenza di legittimità, la quale ha assunto negli anni una impostazione sempre più incerta ed altalenante sul punto.

Inizialmente, con la nota pronuncia a Sezioni Unite del 2015¹¹³, la Suprema Corte, sulla scorta della distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, nonché degli orientamenti forniti dalla Corte di Giustizia¹¹⁴, ha affermato l'esistenza di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale soltanto in materia di tributi armonizzati, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto purché il contribuente abbia assolto l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa (cd. "prova di resistenza"); per i tributi non armonizzati, invece, ha negato categoricamente l'esistenza di un

termini di decadenza dell'azione accertatrice con riferimento a processi verbali consegnati al contribuente in prossimità di tali termini".

¹¹¹ In tal senso, *ex multis* cfr. Comm. Trib. Prov. Genova, Sez. XI, sentenza 23 febbraio 2006, n. 15, in *Finanza & Fisco*, n. 28/2006, p. 2334; Comm. Trib. Reg. Lazio (Latina), Sez. XXXIX, sentenza 10 maggio 2005, n. 359, in *Finanza & Fisco*, n. 34/2005, p. 2921.

¹¹² Cass. Civ., Sez. trib., 16 marzo 2016, n.5149; Cass. Civ., Sez. VI, 10 aprile 2018, n.8749.

¹¹³ Cass Civ, Sez. Un., sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823.

¹¹⁴ Cfr. CGUE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé - Organizações de Calçado Lda c. Fazenda Pública*, in *curia.europa.eu*; CGUE, sentenza 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV* ed altri, cit., con nota di A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso.*, in *Corr. trib.*, n. 33/2014, p. 2536 e ss.

analogo generalizzato vincolo, sicché esso sussisterebbe solo per le ipotesi in cui risulti espressamente previsto dalla disciplina nazionale.

Ciò posto, nell'ipotesi di controlli c.d. "a tavolino", l'amministrazione finanziaria non sarebbe obbligata ad assicurare il contraddittorio preventivo in presenza di tributi non armonizzati, salvo i casi in cui tale obbligo sia espressamente previsto dalle singole norme interne che disciplinano le diverse modalità di accertamento; nel caso di accesso, ispezione o verifica presso i luoghi in cui il contribuente esercita la propria attività, con conseguente rilascio di pvc, la violazione del termine sospensivo di cui all'art. 12 comma 7 dello Statuto comporterebbe l'invalidità dell'avviso di accertamento laddove il contribuente fornisca la cd. "prova di resistenza", ossia nelle ipotesi in cui egli dimostri che le argomentazioni che avrebbe potuto far valere in contraddittorio non siano meramente dilatorie e pretestuose.

Così ragionando, da un lato, il mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni comporterebbe la nullità automatica dell'avviso di accertamento solo qualora abbia ad oggetto tributi non armonizzati, mentre, per i tributi armonizzati, sulla scorta dei principi forniti dalla Corte di Giustizia, il mancato contraddittorio potrebbe invalidare l'atto soltanto qualora il contribuente fornisca la c.d. "prova di resistenza".

Ebbene, tale impostazione è stata poi oggetto di un *revirement* da parte della Suprema Corte¹¹⁵, la quale, richiamando espressamente i principi di equivalenza ed effettività, in riferimento ai casi di accesso *ex art. 12 comma 7* dello Statuto, ha stabilito che la violazione del termine di sessanta giorni per l'emissione dell'avviso di accertamento comporta la nullità dell'atto impositivo sia per i tributi armonizzati sia per quelli non armonizzati, senza che il contribuente sia gravato dalla prova di resistenza in relazione ai primi; ciò in quanto la prova di resistenza parrebbe essere integrata «*di per sé*».

¹¹⁵ Sul punto, si v. Cass. Civ, Sez. Trib., sentenza 15 gennaio 2019, n. 701, con nota di A. BORGOGGIO, *Non serve la prova di resistenza per l'invalidità dell'accertamento IVA anticipato*, in *Il Fisco*, n.6/2019; In senso conforme, si v. L. FERRAJOLI, *Il contraddittorio negli accertamenti tributari*, 27 febbraio 2019, in *ecnews.it*. In particolare, secondo l'Autore i principi richiamati dalla Suprema Corte nella citata sentenza, in riferimento al contraddittorio endoprocedimentale, debbono essere declinati in questi termini: «1. Il principio di equivalenza, per cui le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano analoghi procedimenti amministrativi per tributi di natura esclusivamente interna; 2. Il principio di effettività, per cui la disciplina nazionale non deve rendere, in concreto, impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, con la conseguenza che il contribuente deve essere messo in condizione di poter esercitare il contraddittorio».

In altri termini, laddove l'ordinamento interno preveda specifiche disposizioni che impongono l'obbligatorietà del dialogo preventivo tra amministrazione finanziaria e contribuente, l'inadempimento dell'Ufficio dovrebbe comportare la nullità dell'atto impositivo, tanto ai fini dei tributi armonizzati quanto ai fini di quelli armonizzati, con esclusione della necessità che il contribuente fornisca la prova di resistenza.

A questo punto, occorre stabilire quali siano le ragioni in grado di integrare una ipotesi di particolare urgenza che consenta al Fisco di superare il termine dilatorio posto a garanzia del contribuente. Qui il problema è di cogenza della norma, la cui applicazione, evidentemente, non può essere ancorata all'organizzazione interna dell'amministrazione finanziaria e relative esigenze connesse.

In un simile contesto, dunque, il problema non riguarda tanto la legittimità dell'atto impositivo, bensì la relativa motivazione, la quale, ancor prima di scendere nel merito della pretesa, deve dimostrare che l'inosservanza della norma sia giuridicamente giustificata.

Se si concorda nel ritenere che le operazioni di verifica debbano essere organizzate in modo tale da non consentire all'amministrazione finanziaria una compressione dei diritti di difesa, è altrettanto innegabile che le ipotesi di urgenza valutabili riguardano la condotta assunta dal contribuente, consistente in eventuali comportamenti dolosi, condotte pretestuose ovvero meramente dilatorie, in presenza delle quali non sia configurabile una responsabilità dell'amministrazione finanziaria¹¹⁶. A titolo esemplificativo rilevano tutte quelle ipotesi in cui vi sia pericolo per la riscossione in quanto il contribuente, consapevole della propria responsabilità, anche di ordine patrimoniale e causata da gravi violazioni, tenti di disfarsi del patrimonio, rendendo pertanto necessaria l'anticipazione della pretesa tributaria.

¹¹⁶ Sul punto, cfr. G. MARONGIU, *Contribuente più tutelata nell'interazione con il fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, n. 21/2011, p. 1724 e ss.; G. TABET, *Ancora incerta la sorte degli accertamenti emessi prima del termine di 60 giorni*, in *Corr. trib.*, n. 44/2011, p. 3694 e ss.; F. TUNDO, *Dubbi sulla nullità dell'avviso di accertamento emanato prima dei sessanta giorni dal p.v.c.*, in *Corr. trib.*, n. 42/2011, p. 3408; ID., *Processo verbale di constatazione nella fase di verifica a garanzia del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, n. 26/2011, p. 2095 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni d'urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.*, n. 48/2010, p. 3971 e ss.; P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'articolo 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2011, I, p. 1077 e ss.; D. STEVENATO, *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Dial. trib.*, 2009, p. 614 e ss.

Alla luce delle considerazioni su esposte, tenuto conto altresì delle recenti evoluzioni giurisprudenziali in materia¹¹⁷, si può ritenere che la ricorrenza e la rilevanza dei casi di particolare urgenza, da accertarsi caso per caso, dovrà essere giustificata dall'Ufficio procedente, a pena di nullità, in sede di motivazione dell'avviso di accertamento e dunque al momento della sua emissione¹¹⁸.

4. *Il contraddittorio preventivo in tema di abuso del diritto alla luce del nuovo art. 10-bis dello Statuto.*

Nel nostro ordinamento giuridico, la figura dell'abuso del diritto trae origine dal quel processo evolutivo giurisprudenziale che ha indotto la Corte di Cassazione ad elaborare una nozione di condotta abusiva sulla falsariga dell'istituto proprio della disciplina comunitaria, che ha trovato un proprio affinamento mediante un'interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina delle imposte sui redditi¹¹⁹, improntata al rispetto dei canoni di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione, con la possibilità per il Fisco di superare, in sede di accertamento, la formalizzazione della condotta abusiva del contribuente allo scopo di riallineare l'imposizione all'effettiva sostanza economica del fatto fiscalmente rilevante¹²⁰.

Tale processo ha condotto all'introduzione dell'art. 10 *bis* all'interno della Legge n. 212 del 2000, ad opera dell'art. 1 del D.Lgs. n. 128 del 5 agosto 2015, con cui il Governo ha dato attuazione agli articoli 5, 6 e 8, comma 2, della Legge delega 11 marzo 2014, n. 23, recante «*Disposizioni sulla certezza del diritto nei rapporti tra fisco e contribuente*», In particolare, con tale novella si è giunti ad una revisione delle disposizioni antielusive al fine di coordinarle con quanto indicato nella Raccomandazione della Commissione

¹¹⁷ Cfr. sul punto, Cass. Civ., Sez. Trib., 29 ottobre 2020, n. 23858.

¹¹⁸ In tal senso, A. E. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, cit., p. 394 e ss.;

¹¹⁹ Cass., Sez. Trib., 17 ottobre 2008, n. 25374; Cass., Sez. Un., 23 dicembre 2008, n. 30055, con nota di 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 *Riv. giur. trib.*, n. 3/2009, p. 216;

¹²⁰ A. GIOVANNINI, *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, n. 4/2010, p. 982; G. FALSITTA, *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. Giur.*, 2009, p. 293 e ss.; V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. Trib.*, n. 2/2009, p. 390 e ss.; G. ZIZZO, *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009, p. 487.

europea sulla pianificazione fiscale aggressiva n. 2012/772/Ue del 6 dicembre 2012¹²¹, con la quale la Commissione europea ha invitato gli Stati membri ad adottare una norma generale antiabuso nel settore delle imposte dirette.

Nel contempo, l'art. 1, co. 2 del Decreto, ha abrogato l'art. 37-*bis* del D.P.R. 600/1973 (che precedentemente disciplinava l'elusione fiscale enunciando ipotesi tassative di illecito), comportando una sostanziale parificazione dei due istituti.

Pertanto, ai sensi del comma 1 dell'art. 10-*bis*, con l'espressione abuso del diritto si fa riferimento ad *«una o più operazioni prive di sostanza economica che, pur nel rispetto formale delle norme fiscali, realizzano essenzialmente vantaggi fiscali indebiti. Tali operazioni non sono opponibili all'amministrazione finanziaria, che ne disconosce i vantaggi determinando i tributi sulla base delle norme e dei principi elusi e tenuto conto di quanto versato dal contribuente per effetto di dette operazioni»*.

A differenza di quanto stabilito con riguardo al contraddittorio procedimentale previsto in materia di accesso presso i locali del contribuente, l'art. 10, co. 6 dello Statuto, dispone che *«l'abuso del diritto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto»*.

Inoltre, il comma 8 del medesimo articolo specifica che l'atto impositivo successivamente emanato *«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»*.

A ben vedere, trattasi di previsioni che hanno dato attuazione ad uno dei criteri fissati dalla Legge delega, ed in particolare a quell'indirizzo che imponeva di *«prevedere specifiche regole procedurali che garantiscano un'efficace contraddittorio con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario»*¹²².

In prima battuta, assumono rilievo le due ipotesi di nullità dell'atto impositivo previste, rispettivamente, dai commi 6 e 8 dell'art. 10-*bis*, concernenti da un lato l'inosservanza da parte dell'amministrazione finanziaria del termine dilatorio posto a presidio del

¹²¹ Raccomandazione della Commissione U.E. del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva (2012/772/UE), in G.U.U.E. 338/41 del 12 dicembre 2012.

¹²² In tal senso, l'art 5, co. 1, lett. f) della Legge 11 marzo, n. 23, in G.U. del 12 marzo 2014, n. 59.

contraddittorio endoprocedimentale, e dall'altra l'obbligo di motivazione relativa ai chiarimenti forniti dal contribuente in merito al contenuto delle contestazioni effettuate. Invero, entrambe le previsioni eliminano sul nascere ogni possibile dubbio sull'obbligatorietà del confronto preventivo tra le parti in gioco, scongiurando in tal modo potenziali orientamenti giurisprudenziali contrastanti, così come nel tempo formati in materia di indagini finanziarie e riconducibili, per lo più, all'esatta interpretazione dell'art. 12, co. 7, dello Statuto.

Pertanto, il procedimento dettato per l'accertamento di una condotta idonea a configurare una fattispecie di abuso del diritto prevede un confronto obbligatorio tra Fisco e contribuente, il quale si articola in tre fasi.

Come può desumersi dalla lettura della norma, l'iniziativa spetta all'amministrazione finanziaria, la quale, ai sensi dell'art. 10-*bis*, co. 7 dello Statuto, deve preventivamente notificare una richiesta di chiarimenti al contribuente secondo le modalità prescritte dall'art. 60 del D.P.R. n. 600/1973, pena la nullità dell'atto impositivo.

La richiesta di chiarimenti deve indicare i motivi per cui si ritiene configurabile un abuso del diritto e, segnatamente, esporre le ragioni per cui una o più operazioni siano considerate prive di sostanza economica ed abbiano comportato un indebito vantaggio fiscale per il contribuente.

Al pari del pvc, la richiesta di chiarimenti non è un atto autonomamente impugnabile, indi per cui eventuali vizi propri dovranno essere dedotti in sede di impugnazione dell'avviso di accertamento.

Ciò che rileva nella prima fase, dunque, è la notifica ed il contenuto della richiesta di chiarimenti, in quanto, se è vero che il mancato rispetto delle prescrizioni in tema di notificazione, dettate dall'art. 60 del D.P.R. n.600/1973, può determinare la nullità dell'avviso di accertamento, è altrettanto vero che allo stesso risultato si potrà pervenire eccependo in giudizio la violazione del contraddittorio endoprocedimentale in presenza di una richiesta di chiarimenti viziata dall'incompletezza delle informazioni da rivolgere al contribuente e, segnatamente, mancante delle ragioni che possono indurre l'amministrazione a ritenere che le operazioni compiute siano idonee a configurare una fattispecie "abusiva".

La seconda fase coincide con quel lasso temporale in cui il contribuente è chiamato a fornire chiarimenti nel termine di sessanta giorni dal perfezionamento della notifica

della richiesta. Sul punto, nel silenzio della norma, si può ritenere che l'oggetto del contraddittorio sia libero¹²³, nel senso che il contribuente può addurre l'esistenza di valide «ragioni extra-fiscali» a sostegno del proprio operato nei modi ritenuti più opportuni ed efficaci, ad esempio mediante il ricorso ad argomentazioni logico-giuridiche supportate da idonea documentazione atta a dimostrare l'inesistenza di un abuso del diritto, tra cui è sicuramente menzionabile l'esistenza di una opzione tra due regimi fiscali dei quali uno comporta un minor carico fiscale.

Quanto alla natura del termine di sessanta giorni posto a garanzia del contraddittorio, da una lettura sistematica dei commi 6 e 8 dell'art. 10 *bis* si evince chiaramente che trattasi di un termine perentorio, di tal che i chiarimenti forniti oltre il decorso del termine debbono considerarsi tardivi, e come tali possono anche non essere presi in considerazione in sede di motivazione dell'avviso di accertamento¹²⁴.

I chiarimenti forniti dal contribuente, pertanto, conducono alla terza ed ultima fase concernente il procedimento di accertamento di “condotte abusive”, rispetto ai quali l'amministrazione finanziaria dovrà prendere posizione con una motivazione c.d. rafforzata dell'avviso di accertamento, che valuti compiutamente le argomentazioni e la documentazione offerta dal contribuente in sede di riscontro alla citata richiesta di chiarimenti.

Anche in riferimento tale ultimo aspetto, non vi è dubbio che il difetto di motivazione relativo ai chiarimenti forniti potrà determinare la nullità dell'avviso di accertamento.

Orbene, il modello di contraddittorio procedimentale disciplinato dall'art. 10-*bis* pare esprimere maggiori garanzie rispetto a quello dettato per le ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche presso i locali del contribuente.

La previsione di specifiche ipotesi di nullità ricollegabili a condotte lesive del diritto al contraddittorio preventivo, difatti, non lasciano spazi ad orientamenti giurisprudenziali contrastanti. Del resto, come attentamente osservato dalla dottrina, la disciplina prevista dalla norma esprime una rigorosa scansione dell'attività preparatoria all'eventuale emissione dell'avviso di accertamento, con la quale si intende contestare al contribuente la natura elusiva ovvero abusiva delle operazioni poste in essere, rigore fondato sulla

¹²³ In tal senso, A. CONTRINO – A. MARCHESELLI, *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, C. GLENDI, C. CONSOLO, A. CONTRINO (a cura di), Milano, Ipsoa, 2016, p. 36 e ss.

¹²⁴ Sul punto, cfr. M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT- Riv. giu. trib.*, 2015, p. 741 e ss.

necessità prioritaria di instaurare il contraddittorio secondo regole predeterminate, la cui inosservanza non può che determinare la nullità degli avvisi di accertamento emessi¹²⁵.

Tuttavia, la disciplina in esame non è andata esente da critiche, soprattutto in relazione all'oggetto del contraddittorio in quanto rappresentato da una richiesta di chiarimenti talvolta considerata generica ed inadatta ad esprimere in concreto i motivi per cui si ritiene configurabile un abuso del diritto, poiché indeterminata sia nell'*an* che nel *quantum*, con il rischio di incidere negativamente sull'effettività del contraddittorio¹²⁶.

Infine, da una valutazione complessiva della disciplina in esame sembrerebbe doversi desumere che l'ordinamento fiscale consenta la selezione tra operazioni alternative solo nella misura in cui le alternative siano tutte giustificate dalla loro idoneità a soddisfare una esigenza imprenditoriale «*ulteriore*» rispetto al mero vantaggio fiscale. Ciò trova riscontro nell'art. 10-bis, co. 3 dello Statuto, secondo cui «*non si considerano abusive, in ogni caso, le operazioni giustificate da valide ragioni extrafiscali, non marginali, anche di ordine organizzativo o gestionale, che rispondono a finalità di miglioramento strutturale o funzionale dell'impresa ovvero dell'attività professionale del contribuente*».

Sul punto, meritano approfondimento le considerazioni esternate da quella parte della dottrina che ritiene la disciplina in commento potenzialmente lesiva del principio di certezza del diritto, in quanto non ancorata ad ipotesi tassative e che pertanto possa produrre, negli anni, un incremento del contenzioso e delle difficoltà concernenti lo svolgimento di attività di consulenza professionale - in termini di complessità - in tutte le ipotesi in cui la libertà negoziale consenta il raggiungimento di un medesimo obiettivo con diversi strumenti caratterizzati da una differente imposizione¹²⁷.

5. Accertamento sintetico e confronto preventivo tra contribuente e amministrazione finanziaria.

¹²⁵ Cass. Civ., Sez. Trib, 28 novembre 2018, n.30770, con nota di I. BUSCEMA, *Occorre rispettare tutte le previste formalità prima di contestare l'abuso del diritto al contribuente*, in *Dir. Gius.*, n. 212/2018, p. 17.

¹²⁶ Sul tema, cfr. G. COLASANTI, *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*; in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2016, p. 1838 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, cit., p. 741 e ss.

¹²⁷ E. MARCHISIO, *Dubbi tra "abuso" e "certezza" del diritto tributario (sull'art. 10 bis, l. 27 luglio 2000, n. 212)*, in *Riv. Not.*, n. 1/2017, p. 175.

Tra le ipotesi di contraddittorio “fisiologico”, in aggiunta alle fattispecie su esposte, rientra sicuramente il confronto preventivo tra Fisco e contribuente previsto dal legislatore in materia di accertamento sintetico.

Come noto, il metodo sintetico di accertamento, sul piano soggettivo, riguarda esclusivamente le persone fisiche e mira alla ricostruzione del reddito complessivo netto del contribuente.

Nello specifico, l’amministrazione finanziaria può ricorrere al metodo sintetico, basato sul c.d. “redditometro”, ai sensi dell’art 38, co.1 del D.P.R. n. 600/1973, allorquando la sommatoria dei redditi dichiarati risulti inferiore a quella effettiva ovvero non sussistono o non spettano, in tutto o in parte, le deduzioni dal reddito o le detrazioni di imposta indicate nella dichiarazione.

In questo caso, la rettifica sintetica della dichiarazione può comportare la determinazione di una maggiore capacità contributiva mediante l’utilizzo sia delle rettifiche analitiche dei redditi delle varie categorie, dunque di elementi certi e diretti, sia di rettifiche induttive, cioè basate su presunzioni basate su elementi e circostanze in possesso dell’ufficio.

In ogni caso, l’accertamento sintetico si presenta come un’ipotesi di accertamento di secondo grado, diretto a prevenire il vuoto d’imposta provocato dall’accertamento analitico, in presenza di una situazione di incongruenza tra il reddito derivante dalla ricostruzione analitica e il reddito complessivo netto che risulta sulla base del contenuto induttivo attribuibile alle spese sostenute¹²⁸.

Ciò posto, l’accertamento induttivo si differenzia da quello sintetico in quanto comporta una determinazione del reddito sulla base di presunzioni semplici, mentre l’accertamento sintetico deve basarsi su presunzioni gravi, precise e concordanti.

In altre parole, la metodologia sintetica può essere utilizzata allorquando la determinazione del reddito complessivo netto, qualificato con il metodo analitico, risulta in evidente contrasto con la realtà fattuale, nel senso che sulla base di determinati indici relativi al tenore di vita, alle spese effettuate o ad altri elementi o circostanze di fatto, si può ritenere che vi siano dei redditi sottratti all’imposizione.

¹²⁸ Sul rapporto tra accertamento sintetico ed accertamento analitico, si veda, G. TINELLI, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema IRPEF*, Padova, Cedam, 1993, p. 135 e ss.; ID, *L'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nella giurisprudenza costituzionale*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. PERRONE e C. BERLIERI (a cura di), Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2006, p. 365.

In tale contesto, prima della notifica dell'avviso di accertamento, l'amministrazione finanziaria, ai sensi dell'art. 38, co. 7 del D.P.R. n. 600/1973, così come modificato dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla L. 30 luglio 2010, n. 122, «ha l'obbligo di invitare il contribuente a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e, successivamente, di avviare il procedimento di accertamento con adesione ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218».

Trattasi di una ipotesi di contraddittorio obbligatorio introdotto dalla novella del 2010, al quale l'amministrazione finanziaria ha sin da subito prestato grande attenzione.

Nella circolare 24/E del 31 luglio 2013¹²⁹, difatti, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver evidenziato l'esigenza di garantire «una più elevata qualità di contraddittorio necessario» in riferimento all'impiego della metodologia sintetica di accertamento dei redditi, ha affermato che «in sede di contraddittorio si ripone la massima attenzione sull'utilizzo di argomenti comprensibili atti ad assicurare un agevole e trasparente confronto con il contribuente, fornendo allo stesso un quadro completo della situazione rilevata e riassumendo, in esito al contraddittorio, i punti fondamentali dello stesso, le successive fasi e la relativa tempistica».

Pertanto, dopo aver ulteriormente sottolineato l'obbligatorietà del contraddittorio, l'Agenzia focalizza l'attenzione sull'oggetto del contraddittorio¹³⁰, e,

¹²⁹ Agenzia delle Entrate – Direzione centrale accertamento, Circ. 31 luglio 2013, n. 24, *Accertamento sintetico del reddito complessivo delle persone fisiche ai sensi dell'articolo 38, commi dal quarto al settimo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 24 dicembre 2012. Indicazioni operative*, in *def.finanze.it*.

¹³⁰ Circolare A.E. del 31 luglio 2013 n. 24, cit., § 2.3. *L'Attività istruttoria. Il contraddittorio*, con la quale l'Agenzia ha specificato che: «Il contraddittorio avrà ad oggetto:

- le "spese certe", per le quali il contribuente può dimostrare con prove certe e dirette basate su idonea documentazione l'errata imputazione della spesa o l'inesattezza delle informazioni in possesso dell'Amministrazione;

- la concreta disponibilità di un bene di cui l'Amministrazione possiede tutte le informazioni relative alle specifiche caratteristiche tecniche (ampiezza, categoria catastale, potenza, dimensioni, etc...), a cui sono direttamente riconducibili le spese di mantenimento ("spese per elementi certi"). Per questa tipologia di spesa il contribuente, oltre a dimostrare l'eventuale inesattezza delle informazioni contenute nell'invito, potrà dare evidenza di fatti, situazioni e circostanze, supportate anche indirettamente da documentazione, da cui si possa riscontrare l'inesattezza relativa alla ricostruzione della spesa, o la diversa imputazione della stessa (ad esempio: l'inagibilità dell'immobile relativamente alla quantificazione delle spese di acqua, condominio e manutenzione ordinaria; il sequestro temporaneo del mezzo di trasporto per provvedimento dell'autorità municipale o giudiziaria relativamente alla quantificazione delle spese per carburanti, pezzi di ricambio, etc.);

- le spese per investimenti sostenute nell'anno, in relazione alle quali potrà essere fornita la prova della formazione della provvista e dell'utilizzo della stessa per l'effettuazione dello specifico investimento;

conseguentemente, sull'onere della prova gravante sul contribuente, al quale viene riconosciuta la facoltà di poter giustificare le spese sostenute in un determinato periodo d'imposta con il ricorso a forme di finanziamento diverse, segnatamente ricollegabili a: *a) redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta; b) redditi esenti; c) redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta; d) redditi legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile.*

Attraverso l'instaurazione del contraddittorio preventivo, disciplinato in maniera chiara dalla nuova formulazione della norma in esame, il contribuente potrà dunque fornire argomentazioni idonee a superare l'attendibilità dimostrativa della presunzione legale a base dell'accertamento sintetico.

Per superare le presunzioni determinate con il metodo sintetico, la legge riconosce al contribuente la garanzia della c.d. "prova contraria", con la quale assumono natura privilegiata eventuali dimostrazioni del carattere esente o tassato alla fonte del reddito accertato, ovvero la natura patrimoniale e non reddituale dello stesso, ritenendo le stesse idonee, ove supportate da documenti, ad arrestare la procedura di accertamento¹³¹.

Il contraddittorio previsto dal comma 7 dell'art. 38, nonostante il suo carattere obbligatorio, non è andato esente da critiche, talvolta ridotto a mero strumento di acquisizione di dati e notizie potenzialmente rilevanti ai fini dell'accertamento.

Ad ogni modo, giova rammentare che la norma citata contempla sia una forma di partecipazione difensiva, sia un vero e proprio contraddittorio tra le parti¹³².

Da un'attenta analisi del comma 7, difatti, si può notare che il legislatore ha inteso garantire al contribuente, in prima battuta, una forma di partecipazione al procedimento di accertamento, con finalità difensiva, mediante la possibilità di scegliere se fornire o meno i dati e le notizie richieste dall'amministrazione finanziaria. In questa fase, del resto, la mancanza di un vero e proprio confronto dialettico sul materiale eventualmente presentato impedisce di ravvisare una forma di contraddittorio.

- *il risparmio, in relazione al quale il contribuente fornirà ogni utile informazione relativa alla quota formatasi nell'anno.*

Se il contribuente fornisce chiarimenti esaustivi in ordine alle "spese certe", "spese per elementi certi", agli investimenti ed alla quota di risparmio dell'anno, l'attività di controllo basata sulla ricostruzione sintetica del reddito si esaurisce nella prima fase del contraddittorio».

¹³¹ Sulla prova contraria, cfr. Cass. Civ., Sez. Trib., 20 maggio 2011, n. 11213, con nota di M. BEGHIN, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 2575.

¹³² Per un'analisi approfondita, si veda F. TUNDO, *Il procedimento di accertamento "redditometrico" tra partecipazione e contraddittorio*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 1037 e ss.

Orbene, soltanto l'attivazione del procedimento di accertamento con adesione, propedeutico all'emissione dell'atto impositivo, consente al contribuente di confrontarsi con l'amministrazione finanziaria mediante l'instaurazione del contraddittorio, peraltro con oggetto potenzialmente ampio, tale da ricomprendere tanto le argomentazioni logico-giuridiche quanto le prove documentali addotte in precedenza.

In aggiunta, l'art. 38 nulla dispone in merito alla motivazione dell'atto impositivo, cui sarebbe tenuta l'amministrazione finanziaria in conseguenza del materiale e delle argomentazioni fornite dal contribuente.

Nel silenzio della norma, la giurisprudenza formatasi sul punto è concorde nel ritenere l'amministrazione finanziaria gravata da un *«obbligo di motivazione dell'atto di accertamento che non può esaurirsi nel mero scostamento dai parametri di legge, in quanto l'inversione dell'onere probatorio presuppone un "complesso quadro" che deriva dal fatto che all'esito del contraddittorio la motivazione sia integrata (anche sotto il profilo probatorio) con le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio: è da questo più complesso quadro che emerge la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sui parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria (ma senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto) a carico del contribuente»*¹³³.

Alla luce di quanto esposto., va da ultimo precisato che l'obbligo di contraddittorio introdotto dalla novella del 2010, in materia di accertamento sintetico, trova applicazione a partire dal periodo d'imposta 2009; pertanto, tutti gli accertamenti relativi alle annualità precedenti devono considerarsi legittimi anche in assenza di un preventivo contraddittorio¹³⁴.

Le ragioni su cui poggia tale impostazione trovano riscontro, ad avviso dei giudici di legittimità, nel dato letterale della disposizione di diritto transitorio che disciplina la materia: in particolare *«il D.L. n. 78 del 2010, art. 22, comma 1, statuisce che le modifiche apportate al D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, producono effetti "per gli accertamenti relativi ai redditi per i quali il termine di dichiarazione non è ancora*

¹³³ Sul punto, cfr. Cass. Civ., Sez. Un., sentenza 18 dicembre 2009, n. 26635; Cass. Civ., Sez. Trib., sentenza n. 2368/2013; Comm. Trib. Reg. Lombardia (Milano), Sez. III, 16 luglio 2019, n.3137.

¹³⁴ Comm. Trib. Reg. Friuli-Venezia Giulia (Trieste), Sez. II, 11 giugno 2018, n.114.

scaduto alla data di entrata in vigore del presente decreto", ossia per l'accertamento del reddito relativo a periodi d'imposta successivi al 2009¹³⁵».

Tale impostazione non potrebbe essere superata nemmeno invocando l'applicabilità del principio del *favore rei*, in riferimento agli indici previsti dai dd.mm. del 10 settembre e 19 novembre 1992, riguardanti il cosiddetto redditometro, «*stante la natura procedimentale e non sanzionatoria della disposizione in esame*», il che comporta, in ogni caso, l'applicabilità della norma vigente in relazione al momento dell'accertamento¹³⁶.

6. Le ipotesi di contraddittorio "eventuale": il controllo liquidatorio tra partecipazione collaborativa e contraddittorio in chiave difensiva.

Le ipotesi di contraddittorio sin qui delineate prevedono una fase di confronto preventivo endoprocedimentale tra amministrazione finanziaria e contribuente, da considerarsi quale momento "essenziale" la cui violazione determina l'invalidità dell'atto impositivo emesso a conclusione del procedimento amministrativo tributario.

Pertanto, i tratti che connotano le forme di "contraddittorio essenziale", definito anche "contraddittorio generalizzato" da parte di quella dottrina che ha abbondantemente affrontato il tema sono:

- obbligo di invitare il contribuente a fornire osservazioni e chiarimenti in ordine ad una determinata fattispecie;
- previsione di un termine dilatorio in favore del contribuente per poter instaurare il contraddittorio in chiave difensiva, con preclusione della possibilità da parte degli Uffici di esercitare la funzione impositiva, salvo casi di particolare urgenza ovvero di pericolo per la riscossione;
- emissione dell'atto impositivo sorretto da una motivazione c.d. "rafforzata", nel senso che l'atto conclusivo del procedimento deve specificare i motivi per cui sono state disattese le deduzioni fornite dal contribuente.

Al di là delle peculiarità che contraddistinguono le diverse forme di contraddittorio generalizzato, il cui svolgimento può estrinsecarsi in modi differenti a seconda della

¹³⁵ Cass. Civ., Sez. VI, 06 novembre 2015, n. 22744.

¹³⁶ Cass. Civ., Sez. VI, 06 ottobre 2014, n. 21041.

diversa modalità di accertamento dei tributi scelta dall'amministrazione finanziaria, preme specificare che in altre ipotesi l'instaurazione del contraddittorio preventivo è soltanto "eventuale", ovvero subordinata al verificarsi di determinate condizioni.

In quest'ottica, assume rilievo il procedimento c.d. liquidatorio che conduce all'accertamento delle imposte sui redditi, procedimento diretto a garantire un riscontro formale delle dichiarazioni presentate dai contribuenti, dunque operante soltanto nelle ipotesi in cui l'obbligo dichiarativo sia stato assolto nei modi previsti dalla legge, ricollegabili a due diverse procedure.

La prima, è dettata dall'art. 36 *bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, ai sensi del quale l'amministrazione finanziaria, avvalendosi di procedure automatizzate, procede, entro l'inizio del periodo di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno successivo, alla liquidazione delle imposte, dei contributi e dei premi dovuti, nonché dei rimborsi spettanti in base alle dichiarazioni presentate dai contribuenti e dai sostituti d'imposta.

Ebbene, il confronto tra Ufficio procedente e contribuente è subordinato al ricorrere delle condizioni previste dal comma 2 della citata norma, ossia *«quando dai controlli automatici eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero [...] emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentire la regolarizzazione degli aspetti formali. Qualora a seguito della comunicazione il contribuente o il sostituto di imposta rilevino eventuali dati o elementi non considerati o valutati erroneamente nella liquidazione dei tributi, lo stesso può fornire i chiarimenti necessari all'amministrazione finanziaria entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione»*.

Dal contenuto della disposizione si evince che il contribuente viene informato circa l'esito del controllo mediante una comunicazione, nota come "avviso bonario", con la quale lo stesso viene informato dell'esistenza di anomalie concernenti la dichiarazione tributaria annuale, consistenti ad esempio in imposte e/o contributi non versati ovvero nell'errata indicazione di crediti fiscali.

A ben vedere, si tratta di una forma di contraddittorio condizionato alla presenza di irregolarità che non comportano un obbligo per gli Uffici di garantire un confronto procedimentale al contribuente, la cui omissione determina una mera irregolarità e non

preclude, una volta ricevuta la notifica della cartella, di corrispondere quanto dovuto con diritto ad una riduzione della sanzione¹³⁷.

Per completezza, è doveroso specificare che il ricorso all'avviso bonario è previsto non solo ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973 ai fini IRPEF, ma anche dall'art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 in materia di imposta sul valore aggiunto.

Ad ogni modo, la norma in esame viene letta unitamente all'art. 6, comma 5, della L. n. 212 del 2000, il quale dispone che l'amministrazione finanziaria, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, «qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, deve invitare il contribuente [...] a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta». In questa ipotesi l'inosservanza del termine posto a presidio del contraddittorio è sanzionato espressamente con la nullità i provvedimenti emessi in violazione della predetta disposizione.

La norma summenzionata, applicabile alle ipotesi in cui il contribuente sia legittimato al «*versamento diretto*» delle imposte, parrebbe esprimere una forma di contraddittorio "latente", stante la sussistenza di un obbligo di contraddittorio preventivo soltanto laddove si possano evidenziare «*incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione*»¹³⁸.

In buona sostanza, la comunicazione di irregolarità non rappresenta un obbligo generalizzato, sebbene l'art 36 *bis* preveda l'invio al contribuente della comunicazione di irregolarità nelle ipotesi ivi contemplate, nessun vizio invalidante del successivo atto impositivo è previsto dalla norma, tanto è vero che la sua omissione non determina alcuna irregolarità, come peraltro chiarito dalla giurisprudenza di legittimità poc'anzi richiamata, indi per cui non sussisterebbe alcun obbligo in capo all'amministrazione di finanziaria di garantire il contraddittorio preventivo. Di contro, in ossequio al comma 5 dell'art. 6 dello "Statuto", tale comunicazione diviene obbligatoria qualora ricorrano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione la cui violazione comporta la nullità degli atti successivi, come del resto espressamente previsto dalla disposizione in esame.

¹³⁷ Cass. Civ., Sez. V, 30 dicembre 2016, n. 27499.

¹³⁸ Sul punto, cfr. S. ZAGÀ, *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015, p. 10845; M. BASILAVECCHIA, *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2008, p. 871; A. CARINCI, *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, Pacini editore, 2008; L. MARIOTTI, *Il contraddittorio endoprocedimentale preventivo tributario*, cit. p. 22 e ss.;

La norma nulla specifica in relazione all'oggetto del contraddittorio, ragion per cui è da considerarsi sostanzialmente libero, nel senso che può essere instaurato sulla base di argomentazioni logico-giuridiche ovvero su elementi probatori versati dal contribuente per giustificare il contenuto della dichiarazione tributaria annuale.

Il contribuente, in ogni caso, ha la facoltà di fornire i propri chiarimenti in relazione alle irregolarità contestate entro un termine «*congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta*». Anche in questo caso, la norma non specifica se e in che modo gli Uffici siano tenuti a valutare il contenuto degli atti presentati dal contribuente. Si può sostenere che, pertanto, anche in relazione a tale circostanza, gli Uffici debbano indicare i motivi per i quali siano stati disattesi i chiarimenti forniti ovvero la documentazione esibita dal contribuente in riscontro alla richiesta di chiarimenti dallo stesso ricevuta¹³⁹.

Un'altra ipotesi di controllo liquidatorio è prevista dall'art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, da effettuare *ex lege* entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello della dichiarazione e diretto ad un sindacato amministrativo sulla corretta liquidazione dell'imposta, ricostruibile sulla base dei supporti probatori utilizzati dal contribuente per giustificare deduzioni e detrazioni che, altrimenti, andrebbero ad incidere sulla determinazione dell'imposta dovuta.

Il controllo documentale delle dichiarazioni ha ad oggetto la spettanza di oneri deducibili, detrazioni d'imposta, ritenute d'acconto, i cui esiti si traducono in un recupero di imponibile o di imposta.

Il procedimento attivabile ai sensi dell'art. 36-ter presenta caratteristiche di maggiore incisività ed approfondimento che, pur non entrando nel merito della dichiarazione, e dunque in assenza di un sindacato sull'effettività delle dichiarazioni o deduzioni, consente una stabilizzazione dei dati della dichiarazione stessa a seguito del controllo amministrativo.

In tale ottica, la natura più invasiva del controllo *ex art. 36-ter* comporta il riconoscimento di maggiori garanzie, consistenti nel riconoscimento di un contraddittorio preventivo finalizzato a consentire al contribuente di poter fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione, al quale si ricollega l'obbligo

¹³⁹ M. PIERRO, *Invalità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2012, p. 1574.

per gli Uffici di indicare nell'atto di accertamento i motivi che hanno dato luogo alla rettifica della dichiarazione.

Nel tentativo di distinguere le due forme di liquidazione in materia di IRPEF, rispettivamente previste agli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, la Suprema Corte ha di recente ravvisato all'interno di quest'ultima procedura una forma di contraddittorio endoprocedimentale, le cui garanzie non sarebbero sovrapponibili alla semplice procedura di liquidazione di cui all'art. 36-*bis*, poiché assoggettata ad una interlocuzione tra Ufficio e contribuente la cui omissione determina la nullità della cartella emessa¹⁴⁰.

Anche per l'eventuale iscrizione a ruolo successiva al controllo liquidatorio *ex art. 35-ter* valgono, altresì, le garanzie previste dall'art. 6, comma 5, dello Statuto, rappresentate dalla nullità di tutti gli atti emessi in violazione del contraddittorio preventivo.

7. Il contraddittorio in materia di studi di settore tra fonti normative ed elaborazioni giurisprudenziali.

Il contraddittorio previsto dal legislatore in materia di accertamento dei redditi determinati sulla base di studi di settore affonda le sue origini nel dato normativo riconducibile all'art. 62-*bis* del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427, le cui modalità applicative sono state negli anni specificate dalla giurisprudenza di legittimità, alla quale va certamente riconosciuta l'elaborazione di rilevanti principi generali in materia di contraddittorio preventivo obbligatorio.

¹⁴⁰ Per una compiuta analisi si veda, da ultimo, Cass. Civ., Sez. V, sentenza 5 ottobre 2016, n. 19861, con la quale la Corte ha affermato che: «*in tema di imposte sui redditi, la cartella di pagamento, che non sia preceduta dalla comunicazione dell'esito del controllo ex art. 36-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600, è nulla poiché tale comunicazione assolve ad una funzione di garanzia e realizza la necessaria interlocuzione tra l'Amministrazione finanziaria ed il contribuente prima dell'iscrizione al ruolo, in ciò differenziandosi dalla comunicazione della liquidazione della maggiore imposta ex art. 36-bis dello stesso decreto, che avviene all'esito di un controllo meramente cartolare ed ha il solo scopo di evitare al contribuente la reiterazione di errori e di consentirgli la regolarizzazione di aspetti formali, per cui l'eventuale omissione non incide sull'esercizio del diritto di difesa e non determina alcuna nullità*». In senso conforme, cfr. Cass. Civ., Sez. V, sentenza 4 luglio 2014, n. 15311; Cass. Civ., Sez. V, sentenza 4 novembre 2015, n. 22489.

In particolare, ai sensi dell'art. 62-bis cit., gli uffici amministrativi, sentite le associazioni professionali e di categoria, elaborano, in riferimento ai vari settori economici, «*appositi studi di settore al fine di rendere più efficace l'azione accertatrice. A tal fine gli stessi uffici identificano campioni significativi di contribuenti appartenenti ai medesimi settori da sottoporre a controllo, allo scopo di individuare elementi caratterizzanti l'attività esercitata*».

Gli studi di settore rappresentano analisi statistiche volte a stabilire livelli medi di ricavi o compensi attribuibili ai contribuenti in ragione del settore economico di appartenenza, le quali offrono all'amministrazione finanziaria indici rilevatori di una possibile anomalia del comportamento fiscale desumibile dallo scostamento delle dichiarazioni dei contribuenti rispetto a ciò che l'elaborazione statistica considera essere il livello *standard*, rapportato alla specifica attività esercitata dal contribuente.

Il contraddittorio endoprocedimentale, pertanto, trova la sua ragion d'essere nella circostanza che gli studi di settore, in relazione ai risultati cui pervengono, sarebbero inquadrabili nel regime delle presunzioni semplici¹⁴¹ e, di conseguenza, è necessario un confronto preventivo con il contribuente per far sì che i risultati ottenuti con il ricorso allo studio di settore siano maggiormente aderenti alla realtà economica e patrimoniale dello stesso.

Altra parte della dottrina, invece, è dell'avviso che gli studi di settore abbiano natura presuntiva legale e, pertanto, sarebbero dotati dei requisiti di gravità, precisione e concordanza, fermo restando la possibilità di prova contraria a carico del contribuente¹⁴². In maniera coerente con tale impostazione, essi sarebbero idonei a

¹⁴¹ Per tutti, cfr. A. MARCHESELLI, *L'efficacia probatoria degli studi di settore*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004, p. 991; ID, *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, Giappichelli, 2008, p. 295; M. CICALA, *La funzione creativa delle presunzioni nella giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, n. 38/2004, p. 6467; C. GIOE', *Studi di settore e obbligo di motivazione*, in *Rass. trib.*, n. 6/2007, p. 1726 e ss.; G. MARONGIU, *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2002, p. 707; M. h, *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle "gravi incongruenze" previste dall'art. 62-sexies del D.L. n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione "statistico-probabilistica" degli studi di settore*, in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8/2005, p. 452 e ss.; E. FAZZINI, *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. Trib.*, 1996, p. 309; M. VERSIGLIONI, *Prova e studi di settore*, Milano, Giuffrè, 2007, p. 212 e ss. In particolare, secondo l'Autore gli studi di settore in nessun caso potrebbero essere dotati di efficacia dimostrativa del fatto ignoto, rappresentando piuttosto «*fatti di mera conoscenza*».

¹⁴² Per tutti, cfr. E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, Giuffrè, 2008, p. 318; G.M. CIPOLLA, *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005, p. 640; A. FANTOZZI, *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa*, in *Diritto tributario e Corte costituzionale*, PERRONE e BERLIRI (a cura di), Napoli-Roma, Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p.

consentire agli Uffici, ai sensi dell'art. 62-*sexies*, di procedere ad una rettifica analitica fondata sull'esistenza di gravi incongruenze tra i ricavi, i compensi e i corrispettivi dichiarati, nonché di quelli fondatamente desumibili dalle caratteristiche e dalle condizioni di esercizio della specifica attività svolta dal contribuente; ai risultati degli studi di settore, pertanto, è attribuita una efficacia dimostrativa privilegiata, idonea di per sé a dimostrare l'attendibilità della rettifica, salvo la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria mediante la dimostrazione della particolarità dell'organizzazione e gestione dell'impresa.

Ad ogni modo, con riguardo agli studi di settore, la partecipazione del contribuente per la determinazione del loro contenuto, unitamente al contraddittorio procedimentale previsto per la loro validazione, rappresentano il momento centrale di definizione del prelievo tributario.

Ed invero, la rilevanza del contraddittorio tra amministrazione e contribuente nella determinazione del tributario era stata evidenziata dapprima dall'Ufficio del Massimario della Corte di Cassazione, il quale, con la pubblicazione della Relazione n. 94 del 2009, ha provveduto a specificarne i tratti salienti.

Nello specifico, alla nullità dell'accertamento prevista nelle ipotesi di mancata attivazione del contraddittorio mediante invito al contribuente a fornire chiarimenti sulle ragioni che hanno giustificato lo scostamento rispetto agli *standards* di riferimento, fa seguito la previsione di una motivazione rafforzata nelle ipotesi in cui lo stesso abbia fornito all'Ufficio le proprie deduzioni. Anche in questo caso, la mancanza di un'adeguata motivazione del provvedimento successivo fa sì che l'atto impositivo possa essere dichiarato nullo per difetto di motivazione¹⁴³.

383; P. RUSSO, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2002, p. 311; R. LUPI, *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, Ipsoa, 2001, III, p. 573; F. GALLO, *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Giur. imp.*, 2000, p. 486; T. SCIARRA, *Studi di settore e gravi incongruenze alla luce degli indici di incoerenza*, in *Corr. trib.*, n. 11/2006, p. 847.

¹⁴³ Corte Suprema di Cassazione – Ufficio del Massimario e del Ruolo, *Gli strumenti presuntivi di accertamento del reddito introdotti dal 1989: natura e conseguenze sul piano probatorio*, Relazione tematica n. 94 del 9 luglio 2009, in *cortedicassazione.it*.

Dopo aver ricostruito le varie letture fornite dalla dottrina e dalla giurisprudenza sul valore presuntivo degli studi di settore, l'Ufficio ha affermato espressamente che “*il contraddittorio endoprocedimentale, avente la duplice funzione di garanzia dell'interesse, sia del contribuente, il quale ha la possibilità di prospettare all'amministrazione tutti gli elementi che possono condurre ad una quantificazione del reddito più aderente alla propria capacità contributiva, sia dell'ordinamento, alla corretta determinazione dei tributi, costituisce un momento con carattere di necessità e con funzione di passaggio dalla fase statica (gli “standard” previsti in via generale) a quella dinamica dell'accertamento (la loro*

In materia di studi di settore, il carattere imprescindibile di cui il contraddittorio è portatore verrà poi trasfuso dalla giurisprudenza di legittimità nelle note pronunce a Sezioni Unite del 2009, con le quali il contraddittorio, a ben vedere, a prescindere da una espressa previsione, viene elevato ad elemento indefettibile e dominante, allo scopo di adeguare l'ipotesi dello studio di settore alla concreta realtà economica del singolo contribuente¹⁴⁴.

L'art. 10, co. 3-*bis*, della Legge n. 146 del 1998, disciplina le modalità di attuazione del contraddittorio preventivo, il cui procedimento può essere suddiviso in tre fasi.

L'iniziativa spetta all'amministrazione finanziaria, la quale, prima della notifica dell'avviso di accertamento *«invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218»*. L'invito a comparire rivolto al contribuente, da intendersi quale atto prodromico all'instaurazione del contraddittorio, dal quale emerge un vero e proprio obbligo in capo all'amministrazione, dovrà recare: a) i periodi di imposta suscettibili di accertamento; b) il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione; c) le maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni ed interessi dovuti; d) i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte, ritenute e contributi.

Tra la data di ricezione dell'invito a comparire e la data di comparizione non può intercorrere un termine inferiore a novanta giorni, previsto dalla norma allo scopo di consentire al contribuente di valutare le ragioni dello scostamento ed eventualmente preparare un'adeguata strategia difensiva atta a giustificare la propria realtà economica. Trattasi di una novità di non poco conto in quanto, ai sensi del nuovo comma 3-*bis* dell'art. 5, D.lgs. n. 218/97, introdotto dall'art. 4-*octies* D.L. n. 34/2019, qualora tra la data di comparizione e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni *«il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario»*.

applicazione al singolo contribuente). Ne consegue che le risultanze dell'istruttoria rilevano quale parte integrante e necessaria della motivazione in quanto "gli apporti collaborativi del contribuente entrano a far parte del procedimento e l'Amministrazione finanziaria è, perciò, obbligata non solo a prenderli in considerazione, ma ad esprimere – dopo la dimostrazione della loro attenta valutazione – le ragioni per cui non inficiano l'iter motivazionale approntato e non sono meritevoli di accoglimento. La motivazione dell'avviso di accertamento, quindi, è modulata in relazione alle risposte fornite dal contribuente la cui mancanza legittima l'utilizzazione degli "standard presuntivi" da parte dell'amministrazione".

¹⁴⁴ Cass. Civ., Sez. Un., 18 dicembre 2009, sentenze nn. 26635, 26636, 26637, 26638.

Orbene, da un'attenta analisi delle novità introdotte in materia di contraddittorio preventivo, si evince il carattere obbligatorio che lo stesso riveste in relazione agli studi di settore, giustificato dal regime di presunzione semplice insito nei risultati ottenuti che, dunque, necessitano di essere adattati alla realtà di ogni singolo contribuente mediante forme di partecipazione al procedimento che, in ogni caso, rimangono soltanto eventuali e facoltative.

La rilevanza attribuita al contraddittorio è altresì desumibile dalla proroga di centoventi giorni del termine di decadenza per l'esercizio del potere accertativo, la cui imminente scadenza, a differenza del passato, giammai potrebbe giustificare l'omissione del dialogo preventivo.

Ad ogni modo, l'inosservanza dei requisiti contenutistici dell'invito a comparire dettati dal citato art. 5, co. 1, sono potenzialmente idonei a determinare l'illegittimità del provvedimento finale per violazione e/o irregolare instaurazione del contraddittorio.

A questo punto, una volta ricevuto l'invito, il contribuente potrà giustificare lo scostamento del reddito dichiarato mediante argomentazioni logico-giuridiche atte a dimostrare l'infondatezza della ricostruzione operata dall'amministrazione finanziaria, con la possibilità di depositare idonea documentazione a supporto «*in modo da "fotografare" la specifica realtà economica della singola impresa*»¹⁴⁵. Dal contenuto della norma si evince che l'oggetto del contraddittorio è sostanzialmente libero.

L'amministrazione finanziaria dovrà, infine, valutare il materiale prodotto dal contribuente in sede di motivazione, esponendo le ragioni che hanno indotto quest'ultima a disattendere le deduzioni fornite in contraddittorio. Il provvedimento finale privo di una valutazione ponderata delle ragioni addotte dal contribuente è da ritenersi illegittimo per violazione di legge e, per l'effetto, annullabile in sede giurisdizionale.

8. *Il modello di contraddittorio ridisegnato dal legislatore: dal contraddittorio "fisiologico" al contraddittorio "eventuale".*

¹⁴⁵ Agenzia delle Entrate, circolare 14 aprile 2010, n.19/E.

Dalla ricostruzione delle diverse forme di contraddittorio che caratterizzano il procedimento di accertamento delle imposte è possibile ricavare i tratti qualificanti che l'istituto assume in ambito tributario.

A ben vedere, il legislatore ha previsto delle modalità specifiche che consentono al contribuente di intervenire nel corso del procedimento in seguito alla consegna di un processo verbale di constatazione, una richiesta di chiarimenti, ovvero dopo che gli sia stato notificato un invito a comparire.

Il contraddittorio si inserisce così tra la fase istruttoria e la fase decisionale e si esplica con modalità differenti rispetto a quelle dettate in ambito procedimentale prettamente amministrativo. Qui, invero, per come strutturato, il contraddittorio costituisce un momento valutativo della decisione, funzionale più all'amministrazione che al contribuente, la quale può integrare con l'apporto di quest'ultimo l'impianto probatorio già costruito, con tutte le ricadute in termini di effettività.

Sul punto, ci si interroga su come il contribuente possa esercitare il diritto di difesa su atti che in realtà non determinano alcuna *discovery* da parte dell'amministrazione finanziaria, la quale, in alcune ipotesi specificamente individuate, è obbligata a convocare il contribuente presso i propri uffici al fine di poter chiudere il procedimento in maniera concordata, con la possibilità di definire il *quantum* della pretesa con l'impiego dell'accertamento con adesione.

Dal quadro normativo esposto sinora, emerge un modello di contraddittorio "fisiologico" che vede amministrazione finanziaria e contribuente chiamati a confrontarsi su quello che poi si presume sia il contenuto di un atto di accertamento, in modo da poter garantire una "decisione partecipata" che tenga conto del materiale fornito dal contribuente per giustificare quanto in precedenza dichiarato, sia nell'ipotesi di accoglimento delle istanze dallo stesso presentate, sia nell'ipotesi in cui queste ultime vengano disattese; in questa ultima ipotesi sussiste l'obbligo per l'amministrazione di indicare in motivazione le ragioni che hanno consentito di superare il materiale fornito dal contribuente.

L'obbligo di garantire il confronto preventivo al contribuente è ricavabile, altresì, dall'orientamento fornito dalla giurisprudenza di legittimità che negli anni ha differenziato i tributi armonizzati dai tributi non armonizzati, giungendo all'affermazione secondo cui soltanto con riferimento ai primi sussisterebbe l'obbligo di

assicurare il contraddittorio procedimentale al contribuente, a pena di nullità dell'atto emesso in sua violazione, salvo ipotesi eccezionali.

Nel contempo, l'esercizio della funzione impositiva può esplicarsi attraverso un procedimento caratterizzato da un contraddittorio soltanto "eventuale", laddove non vi sia una norma positiva che lo preveda espressamente ovvero che lo escluda tassativamente, come disposto dall'art. 5-ter, co. 2, del D.lgs. n. 218 del 1997, con riguardo agli accertamenti parziali, o ancora in presenza di quelle attività dirette all'accertamento dei tributi non armonizzati, sulla base di quanto affermato dalle Sezioni Unite della Suprema Corte nel 2015.

Ebbene, per come elaborato, in ambito tributario è possibile delineare un modello di contraddittorio che tende ad assumere portata e limiti diversi a seconda del comparto impositivo in cui si inserisce ovvero in base alle diverse modalità operative che consentono all'amministrazione di procedere all'esatta ricostruzione della pretesa impositiva.

Pertanto, dopo aver ricostruito l'ampiezza ed i limiti che caratterizzano il contraddittorio in ambito prettamente amministrativo, oltre che tributario, è doveroso accertare se i modelli nazionali sin qui delineanti siano riconducibili e conformi ai principi dettate a livello europeo.

CAPITOLO III

L’AFFERMAZIONE DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO A LIVELLO EUROPEO E RISVOLTI NELL’ORDINAMENTO INTERNO

SOMMARIO: 1. ORIGINI ED EVOLUZIONE STORICA DEL CONTRADDITTORIO NELL’ORDINAMENTO EUROPEO. 1.1. LA CODIFICAZIONE DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO AD OPERA DEL LEGISLATORE EUROPEO. 1.2. L’ESTENSIONE DEL CONTRADDITTORIO AI TRIBUTI DI MATRICE COMUNITARIA: AMBITO OPERATIVO E LIMITI AD UNA APPLICAZIONE GENERALIZZATA. 2. LE EVOLUZIONI DELLA GIURISPRUDENZA EUROPEA IN TEMA DI CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE. 3. LA COMPETENZA DEGLI STATI MEMBRI IN TEMA DI CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE: IL PROGRESSIVO AVVICINAMENTO DELLA NORMATIVA NAZIONALE A QUELLA EUROPEA. 3.1 IL RECEPIMENTO DELLA DISCIPLINA EUROPEA IN TEMA DI CONTRADDITTORIO: RIFLESSI SULL’ORDINAMENTO INTERNO ALLA LUCE DEI RECENTI INTERVENTI LEGISLATIVI. 4. IL MODELLO DI CONTRADDITTORIO RIDISEGNATO DALLA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ. 4.1. GLI EFFETTI PRODOTTI DALLA DISCIPLINA NAZIONALE SUL PROCEDIMENTO: IL DIFFERENTE PESO ATTRIBUITO AI TRIBUTI DI MATRICE EUROPEA. 5. LE CONSEGUENZE DELLA VIOLAZIONE DEL CONTRADDITTORIO. 5.1 IL CONTRADDITTORIO NELLA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE COSTITUZIONALE. 6. PARTECIPAZIONE E CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE TRA MODELLO AMMINISTRATIVO PURO E MODELLO TRIBUTARIO. 6.1. (SEGUE) PARTECIPAZIONE E CONTRADDITTORIO NELL’ATTIVITÀ DELLA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE. 6.2. (SEGUE) L’ADATTAMENTO DELLE GARANZIE PARTECIPATIVE AL PROCEDIMENTO AMMINISTRATIVO TRIBUTARIO E PROSPETTIVE FUTURE: IL TENTATIVO DI GARANTIRE MAGGIORE CONSISTENZA E SISTEMATICITÀ AL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO IN OTTICA DEFLATTIVA DEL CONTENZIOSO.

1. Origini ed evoluzione storica del contraddittorio nell’ordinamento europeo.

A partire dalla seconda metà del secolo scorso il legislatore comunitario ha avvertito la necessità di ampliare le garanzie procedurali previste all’interno dei procedimenti di natura amministrativa che conducono all’emanazione di provvedimenti lesivi degli interessi dei destinatari.

In tale contesto, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale ha trovato una prima collocazione con la disciplina dei procedimenti amministrativi in materia di libera concorrenza, disciplinati dapprima dal Regolamento n. 17 del 26 febbraio 1962, e poi dal Regolamento attuativo n. 99 del 25 luglio 1963.

Trattasi di una forma embrionale di diritto al contraddittorio che la Commissione europea ha ritenuto necessario introdurre all'interno dei procedimenti amministrativi volti all'accertamento di condotte anticoncorrenziali.

Nello specifico, nei procedimenti *antitrust*, la disciplina originaria assicurava alle imprese e associazioni d'impresa, in ossequio ai diritti fondamentali della difesa, il diritto di manifestare, a conclusione dell'istruzione, il proprio punto di vista su tutti gli addebiti che la Commissione stessa avesse voluto contestare con le proprie decisioni.

Pertanto, dopo la chiusura della fase istruttoria e prima dell'emanazione dell'atto di addebito da parte della Commissione, le imprese e le associazioni di imprese potevano manifestare, per iscritto e nel termine assegnato, il proprio punto di vista sugli addebiti in corso di contestazione¹⁴⁶.

A ben vedere, tale facoltà era riconosciuta, altresì, a tutti i soggetti, persone fisiche o giuridiche, anche sprovviste di personalità giuridica, che avrebbero dimostrato di aver un interesse connesso o collegato ad un determinato procedimento in materia *antitrust*¹⁴⁷.

La disciplina in esame rileva maggiormente, ai fini della presente indagine, nella parte in cui attribuiva espressamente ai destinatari la possibilità di confrontarsi con la Commissione anche oralmente, previa richiesta scritta, aprendo le porte a un contraddittorio più ampio, fondato sul principio di oralità¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Sul punto, l'art. 3 del Regolamento n. 99/63/CEE statuiva che:

"1. Le imprese e associazioni d'impresa manifestano, per iscritto e nel termine fissato, il proprio punto di vista sugli addebiti loro contestati.

2. Nelle osservazioni scritte esse possono esporre tutti gli argomenti utili per la loro difesa.

3. Possono altresì allegare tutti i documenti utili per fornire la prova dei fatti esposti, nonché domandare alla Commissione di sentire persone in grado di confermare i fatti esposti".

¹⁴⁷ Facoltà prevista ai sensi dell'art. 5 del Regolamento n.99/63/CEE, in base al quale:

"Qualora persone fisiche o giuridiche od associazioni sprovviste di personalità giuridica chiedono, in virtù dell'articolo 19, paragrafo 2, del regolamento n. 17, di essere sentite e dimostrino di avervi interesse, la Commissione dà loro modo di manifestare il proprio punto di vista, per iscritto, nel termine da essa fissato".

¹⁴⁸ V. art. 7 del Regolamento n. 99/63/CEE, secondo cui:

"1. La Commissione dà la possibilità di sviluppare oralmente le proprie osservazioni a coloro che l'abbiano chiesto per iscritto e che dimostrino di avervi interesse, ovvero quando intende infliggere loro un'ammenda od una penalità di mora.

Le garanzie procedurali suesposte si presentano come strumenti di partecipazione che consentono ai privati di intervenire durante lo svolgimento delle investigazioni *antitrust*, sia in chiave collaborativa, intesa come manifestazione e rappresentazione degli interessi pubblici e privati in gioco, sia sotto forma di contraddittorio, inteso come confronto essenziale tra le parti per assicurare la correttezza dell'indagine svolta dalla Commissione, e, inoltre, per garantire la legittimità dell'addebito eventualmente contestato¹⁴⁹.

In buona sostanza, nei procedimenti *de quo* i potenziali destinatari di un addebito possono depositare documenti, presentare osservazioni scritte, accedere al fascicolo d'indagine ed avviare un contraddittorio con la Commissione, con la peculiarità di essere sentiti anche oralmente.

L'atto di addebito adottato in violazione delle garanzie procedurali previste dall'ordinamento europeo, pertanto, è da considerarsi illegittimo secondo quanto affermato negli anni dalla giurisprudenza europea, la quale, nel garantire il rispetto del principio del "giusto procedimento", da considerarsi quale principio generale di diritto comune ai vari Stati membri oltre che vera e propria estrinsecazione del diritto di difesa¹⁵⁰, ha sancito il diritto di ogni cittadino di essere messo in grado di «*presentare*

2. La Commissione può dare altresì la possibilità a chiunque di manifestare oralmente il proprio punto di vista".

¹⁴⁹ Sul punto, cfr. G. SORICELLI, *Corte Costituzionale e contraddittorio endoprocedimentale tributario: è proprio un'occasione mancata?*, in *Gazzetta Amministrativa*, n. 1/2018, secondo il quale «gli istituti di garanzia previsti direttamente dai predetti regolamenti europei, poi ripresi da diversi orientamenti della Corte di Giustizia, sembrano costituire un "misto" di partecipazione-contraddittorio e partecipazione collaborazione, dove accanto a una tutela anticipata delle situazioni giuridiche soggettive dei privati ritualmente rappresentate nel corso del procedimento, si configura una forma generica di collaborazione». Sulle garanzie partecipative previste dall'ordinamento europeo, cfr. S. SCREPANTI, *La tutela della concorrenza e il sistema europeo di pubblici poteri tra integrazione e decentramento*, in *Lezioni di diritto amministrativo progredito*, L. TORCHIA (a cura di), II, 2012, p. 319; R. IAIA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi sul diritto nazionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 1/2016, p. 10055 e ss. Per una visione d'insieme si v. L.F. PACE, *I fondamenti del diritto antitrust europeo*, Milano, Giuffrè, 2005. Sulla partecipazione e diritto al contraddittorio nei procedimenti *antitrust* dinanzi all'Agcm, cfr. S. STELLA, *Il procedimento antitrust dinanzi all'agcm*, in *Dizionario sistematico del diritto della concorrenza*, L.F. PACE (a cura di), Napoli, Jovene editore, 2013, p. 164 e ss.; G. ROMANO, *La comunicazione alle imprese delle risultanze istruttoria e l'audizione finale, e Il diritto di accesso ai documenti e la tutela della riservatezza*, in *Codice commentato della Concorrenza e del mercato*, A. CATRICALÀ - P. TROIANO (a cura di), Torino, Utet, 2010.

¹⁵⁰ Cfr. *ex multis*, C.G.U.E. (Grande Sezione), sentenza 3 settembre 2008, cause riunite C-402/05 P e C-415/05, *P. Kadi e Al Barakaat International Foundation c. Consiglio e Commissione*, § 336, in *curia.europa.eu*, con la quale la Corte ha affermato che «l'efficacia del controllo giurisdizionale, che deve poter avere ad oggetto, segnatamente, la legittimità dei motivi sui quali si basa se del caso l'inclusione del nome di una persona o di un'entità nell'elenco che costituisce l'allegato I del regolamento controverso e che comporta l'applicazione a tali destinatari di un insieme di misure

tempestivamente le proprie difese» ogni volta che l'Amministrazione sia in procinto di adottare un provvedimento lesivo dei propri interessi, pena la caducazione del provvedimento stesso¹⁵¹.

L'ambito di applicazione del contraddittorio endoprocedimentale, originariamente circoscritto soltanto ai procedimenti *antitrust*, è stato esteso alla generalità dei procedimenti amministrativi di matrice europea, dai procedimenti in materia di aiuti di stato a quelli relativi al reperimento di fondi europei, segnando una tappa fondamentale in termini di garanzie per i destinatari.

In tal senso, la spinta espansiva non può che derivare dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, la quale, partendo da un'interpretazione estensiva del diritto di difesa, ne ha sancito il carattere di principio fondamentale dell'ordinamento europeo determinandone l'applicazione alla generalità dei procedimenti europei di natura amministrativa, anche tributari, presidiati, dunque, da diversi strumenti di confronto preventivo tra privati e amministrazione finanziaria¹⁵².

1.1. *La codificazione del principio del contraddittorio ad opera del legislatore europeo.*

La codificazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale avviene con la promulgazione della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, proclamata a Nizza il 7 dicembre 2000, i cui diritti e principi hanno acquistato efficacia vincolante, al

restrittive, implica che l'autorità comunitaria in questione sia tenuta a comunicare detti motivi alla persona o entità interessata, per quanto possibile, al momento in cui tale inclusione è stata decisa, o, quantomeno, il più rapidamente possibile dopo tale decisione, in modo da consentire ai destinatari di esercitare, entro i termini, il loro diritto di ricorso». In sensi conformi, cfr. C.G.U.E., sentenze 15 ottobre 1987, causa 222/86, *Heylens e a.*, § 15, in *Racc.*, p. 4097, nonché 28 giugno 2005, cause riunite C-189/02 P, causa C-202/02 P, causa C-205/02 P - C-208/02 P e C-213/02 P, *Dansk Rørindustri e a. c. Commissione*, § 462 e 463, in *Racc.*, p. 5425.

¹⁵¹ In tal senso, si v. CGUE, sentenza 23 ottobre 1974, causa C-17/74, § 15, *Transocean Marine Paint Association c. Commissione delle Comunità europee*, in *Racc.* 1974 p. 1063; CGUE, sentenza del 29 giugno 1995, *Imperial Chemical Industries Plc (ICI) c. Commissione delle CE*, T-36/91, § 69, in *Racc.*, 1995, pag. 1847.

¹⁵² Sul punto, cfr. CGUE, sentenza 14 febbraio 1990, causa C-301/87, *Repubblica francese c. Commissione delle Comunità europee*, § 29, in *eur-lex.europa.eu*, con la quale la Corte ha affermato che «*il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento a carico di una persona, e che possa concludersi con un atto per essa lesivo, costituisce un principio fondamentale di diritto comunitario e dev'essere garantito anche se non vi è una normativa specifica*».

pari dei Trattati, soltanto con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, avvenuta il 1° dicembre 2009¹⁵³.

In particolare, la positivizzazione di un diritto al contraddittorio preventivo nei procedimenti amministrativi di matrice europea si desume dall'art.41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, il quale, nel sancire il diritto ad una buona amministrazione, riconosce il «*il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*»¹⁵⁴.

La consacrazione del diritto ad una buona amministrazione rappresenta la giusta evoluzione di un sistema di garanzie volte a tutelare la sfera giuridica dei potenziali destinatari di un provvedimento sfavorevole, i quali hanno diritto di esporre le proprie ragioni prima che tale provvedimento sia adottato dall'amministrazione procedente.

La *ratio* della disposizione in esame, in ambito tributario, può essere identificata nella necessità di garantire maggiore efficienza, efficacia ed economicità all'azione amministrativa, mediante l'impiego di uno strumento deflattivo del contenzioso che consenta, da un lato, di ridurre il numero di ricorsi giurisdizionali avverso provvedimenti illegittimi, e, dall'altro, di garantire la conformità del contenuto dell'accertamento, talvolta basato su mere presunzioni, alla realtà dei fatti, in modo da poter addivenire ad una decisione legittima e fondata.

In tal modo il diritto ad una buona amministrazione, di cui il contraddittorio è parte integrante, si eleva a principio generale del diritto dell'Unione europea in ambito procedurale, riconoscendo ai singoli, da un punto di vista prettamente sostanziale, una specifica posizione giuridica soggettiva, in quanto tale meritevole di tutela¹⁵⁵. Del resto, nella sua accezione classica, l'esistenza di un contraddittorio tra le parti presuppone la sussistenza di un interesse del privato a difendersi dalla pretesa dell'amministrazione.

Il fondamento normativo del contraddittorio è rinvenibile, altresì, nel combinato disposto degli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea,

¹⁵³ Secondo quanto disposto dall'art. 6 del Trattato di Lisbona: «*L'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea del 7 dicembre 2000, adottata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati". Tutte le Istituzioni dell'Unione, nelle loro azioni o iniziative legislative, devono ora tener conto dei diritti civili, politici, ed economici e sociali dei cittadini europei*».

¹⁵⁴ Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, art. 41, § 2, lett. a), in *eur-lex.europa.eu*.

¹⁵⁵ F. NICOLETTI, *Il principio di buona amministrazione nell'Unione Europea tra garanzia ed efficienza*, in *Il diritto dell'economia*, IV, 2006, p. 783.

nella parte in cui garantiscono il rispetto del diritto di difesa nonché del diritto ad un processo equo, i quali, affiancandosi al dettato dell'art. 41, rappresentano il fulcro delle garanzie procedurali e processuali dell'Unione europea, in conformità agli orientamenti manifestati dalla giurisprudenza¹⁵⁶.

La cornice normativa su esposta, pertanto, unitamente ai recenti orientamenti giurisprudenziali espressi dalla Corte di Giustizia, consente di comprendere l'ambito di applicazione del principio del contraddittorio endoprocedimentale, la cui inclusione o esclusione da determinati procedimenti di accertamento delle imposte, anche in relazione a determinate tipologie di tributi, è tuttora oggetto di accesi dibattiti sia in dottrina che in giurisprudenza.

1.2. L'estensione del contraddittorio ai tributi di matrice comunitaria: ambito operativo e limiti ad una applicazione generalizzata.

In livello eurounitario, non vi è dubbio che il principio del contraddittorio in materia amministrativo-tributaria trovi una precisa collocazione sistematica, a differenza dell'ordinamento giuridico nazionale in cui la relativa disciplina si presenta in maniera frammentata e talvolta anche farraginoso.

Ad ogni modo, occorre accertare preventivamente se il diritto di essere ascoltati *ex art.* 41, par. 2, lett. a), Cdfue, valevole per i procedimenti amministrativi - di cui quelli tributari ne costituiscono una *species* -, rappresenti un semplice strumento di partecipazione ovvero un riconoscimento espresso del diritto al contraddittorio procedimentale, da intendersi quale principio fondamentale ed in quanto tale applicabile in via generalizzata anche in ambito tributario.

Orbene, dal contenuto delle “*spiegazioni*” relative alla Cdfue¹⁵⁷, le quali, come noto, rappresentano uno strumento di interpretazione autentica delle norme della Carta, si evince la volontà del legislatore europeo di elevare il principio al contraddittorio a diritto fondamentale dell'Unione europea, ampliando l'ambito di applicazione del medesimo dai procedimenti *antitrust* a tutti i procedimenti amministrativi di matrice europea che si concludono con un provvedimento sfavorevole per i destinatari.

¹⁵⁶ CGUE, sentenza 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*, cit., § 29.

¹⁵⁷ *Spiegazione relativa all'art.41 – Diritto ad una buona amministrazione*, in *Spiegazioni relative alla carta dei diritti fondamentali (2007/c 303/02)*, in G.U.U.E., 14 dicembre 2007, C303/28.

Tale impostazione è ancor più evidente laddove si voglia tener conto della giurisprudenza richiamata dalle “*spiegazioni*” relative all’art. 41 della Carta, nella parte in cui la Corte di Giustizia e il Tribunale di primo grado equiparano diritto di essere sentiti e diritto al contraddittorio, espressione del più ampio canone del diritto di difesa¹⁵⁸.

La giurisprudenza sovranazionale¹⁵⁹, peraltro, nell’attribuire al contraddittorio valenza di principio fondamentale, ha evidenziato che la necessità di garantirne il rispetto è tanto più pregnante ove maggiore è il potere discrezionale attribuito all’organo procedente¹⁶⁰.

Sulla base di quanto esposto, dunque, l’art. 41 Cdfe, nella sua interezza «*rappresenta il canone fondamentale al quale gli Stati membri devono attenersi per valutare la conformità della disciplina procedimentale al parametro del diritto u.e.*»¹⁶¹.

Tornando alla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea, si può notare come l’art 51, inserito nel Titolo VII tra le disposizioni generali volte a garantire la corretta interpretazione ed applicazione delle norme della Carta, affermi che i diritti ed i principi ivi contenuti trovano applicazione «*agli Stati membri esclusivamente nell’attuazione del diritto dell’Unione*», oltre che «*alle istituzioni, organi ed organismi dell’unione nel rispetto del principio di sussidiarietà*».

La citata disposizione si ricollega all’art. 6, par. 2, del Trattato sull’Unione europea, nella parte in cui impone all’Unione di garantire il rispetto dei diritti, delle libertà e dei principi sanciti dalla Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea «*che ha lo stesso valore giuridico dei Trattati*».

¹⁵⁸ Sul punto, cfr. C.G.U.E., sentenze del 15 ottobre 1987, causa 222/86, *Heylens*, § 15, in *Racc.* 1987, p. 4097; C.G.U.E., sentenza 18 ottobre 1989, causa 374/87, *Orkem*, in *Racc.* 1989, p. 3283; C.G.U.E., sentenza 21 novembre 1991, causa C-269/90, *TU München*, in *Racc.* 1991, p. I-5469; Tribunale di primo grado, sentenza 6 dicembre 1994, causa T-450/93, *Lisrestal*, in *Racc.* 1994, p. II-1177; Tribunale di primo grado, sentenza 18 settembre 1995, causa T-167/94, *Nölle*, in *Racc.* 1995, p. II-2589.

¹⁵⁹ Sul punto, cfr. C.G.U.E., sentenza 3 luglio 2014, *Kamino*, cit.; C.G.U.E., sentenza 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Jiri Sabou c. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*.

¹⁶⁰ Sul tema si veda, Tribunale di primo grado delle comunità europee, sentenza 18 settembre 1995, causa T-167/94, *Nölle*, in *Racc.* 1995, p. II-2589, § 73, in base al quale: «*Il Tribunale ricorda che, secondo la giurisprudenza della Corte, il rispetto nei procedimenti amministrativi delle garanzie offerte dall’ordinamento giuridico comunitario è tanto più di fondamentale importanza quanto più le istituzioni comunitarie dispongono di un ampio potere discrezionale e che tra le dette garanzie si annoverano in particolare l’obbligo dell’istituzione competente di esaminare in modo accurato e imparziale tutti gli elementi rilevanti della fattispecie, il diritto dell’interessato a far conoscere il proprio punto di vista e il diritto ad una decisione sufficientemente motivata*»

¹⁶¹ L. PEDULLÀ, *Giusto procedimento e diritto europeo ad una “buona amministrazione”: l’individuo e la sua dignità quale principio cardine dello stato di diritto*, in *Koreuropa*, 2019, p. 3 ss.

Ebbene, la cornice normativa sin qui delineata espone un sistema di garanzie procedurali che fondano le proprie radici nel diritto ad una buona amministrazione, le quali, ad ogni buon conto, costituiscono il risultato di un lungo processo di integrazione ove principi e regole di matrice europea formano un «*corpus unitario rafforzativo*» dei criteri, dei principi e delle regole giuridiche degli Stati membri in ambito giuspubblicistico¹⁶².

Sul punto, autorevole dottrina ha evidenziato la necessità, da parte degli Stati membri, di garantire l'esatta trasposizione del diritto dell'Unione negli ordinamenti interni in tutte le ipotesi in cui la disciplina nazionale sia indispensabile ad attuare principi e diritti di matrice comunitaria, dando così origine ad una normativa interna rispettosa tanto dei diritti fondamentali sovranazionali quanto di quelli interni¹⁶³.

Apparentemente, sembrerebbe che le garanzie partecipative sancite a livello europeo possano trovare un'applicazione generalizzata a tutti i procedimenti amministrativi interni, compresi quelli di carattere tributario, in ossequio agli artt. 3, 24 e 97 della nostra Costituzione, i quali, richiamati in ambito tributario, escludono ogni disparità di trattamento in relazione alle diverse modalità di accertamento delle imposte, e, inoltre, mirano a garantire l'esercizio del diritto di difesa in ambito giudiziale, nonché il buon andamento e l'imparzialità della pubblica amministrazione nell'esercizio delle proprie funzioni.

Una simile impostazione, a ben vedere, potrebbe apparire facilmente superabile, di tal che si rende doverosa l'elaborazione di un'interpretazione delle norme e dei principi sovranazionali che, unitamente al dettato costituzionale, consenta di giustificare un'applicazione generalizzata del contraddittorio endoprocedimentale, estendibile a tutti i tributi a prescindere dalla disciplina di fondo cui sono ispirati.

L'obiettivo primario, pertanto, è quello di tentare di superare ogni preclusione atta ad escludere l'obbligo del contraddittorio preventivo in riferimento a tutti i procedimenti tributari di accertamento, salvo ipotesi eccezionali specificatamente individuate.

¹⁶² G. SORICELLI, *Corte costituzionale e contraddittorio endoprocedimentale tributario: è proprio un'occasione mancata?*, cit., p. 8.

¹⁶³ G. RAGUCCI, *Il doppio vincolo sul contraddittorio: nuove riflessioni sull'avviso di accertamento ante-tempus*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2014, p. 657.

2. *Le elaborazioni della giurisprudenza europea in tema di contraddittorio procedimentale.*

A livello sovranazionale, i principi espressi dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea sono stati fatti propri dalla Corte di Giustizia mediante un'opera giurisprudenziale di rielaborazione ed adattamento degli stessi al caso concreto, dalla quale, a ben vedere, emerge un'impostazione di fondo differente da quella che caratterizza il nostro ordinamento nazionale.

Difatti, dalle pronunce della Corte di Giustizia si evince chiaramente come il contraddittorio in ambito procedimentale amministrativo costituisca un principio fondamentale dell'ordinamento eurounitario.

Tra le pronunce più significative rientra la sentenza *Sopropé*, con la quale la Corte ha elaborato una nuova visione dei rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria.

La sentenza muove dall'affermazione del fondamentale principio secondo cui il diritto di difesa, in quanto principio generale del diritto comunitario, deve trovare applicazione ogni volta che l'amministrazione si proponga di adottare un atto capace di incidere sulla sfera giuridica del destinatario.

In forza di tale 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. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente*¹⁶⁴».

Il diritto ad una buona amministrazione, al quale si ricollega il diritto di difesa in ambito procedurale, comporta che i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi siano posti in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la propria decisione, nel rispetto dei canoni di ragionevolezza ed effettività¹⁶⁵.

¹⁶⁴ C.G.U.E., sentenza 18 dicembre 2008, *Sopropé*, cit., §§ 36 e 37.

¹⁶⁵ C.G.U.E., sentenza 18 dicembre 2008, *Sopropé*, cit., § 49: «*La regola secondo cui il destinatario di una decisione a esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l'obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro*».

Orbene, il rispetto del contraddittorio anche in ambito procedimentale amministrativo, pur non essendo esplicitamente indicato dal Codice doganale comunitario, costituisce ormai un principio riaffermato incondizionatamente dalla Corte di Giustizia con la sentenza in parola, la cui portata innovativa è stata prontamente recepita dalla dottrina, la quale, del resto, ha da sempre evidenziato la necessità di modificare alcuni aspetti riguardanti i rapporti tra amministrazione finanziaria e contribuente¹⁶⁶.

Nel panorama giurisprudenziale europeo, inoltre, assume rilevanza la sentenza *Kamino*, con la quale la Corte di Giustizia ha chiarito la portata del diritto al contraddittorio preventivo, definendone i contorni in maniera piuttosto esaustiva¹⁶⁷.

Anche in questo caso la pronuncia pregiudiziale ha ad oggetto la materia doganale e, precisamente, concerne la corretta interpretazione del Regolamento (CE) n. 2913/92 del Consiglio, che istituisce un Codice doganale comunitario, come modificato dal Regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento Europeo e del Consiglio, relativamente alla corretta applicazione del principio del rispetto del diritto di difesa in maniera compatibile con quanto già affermato a livello sovranazionale.

In questo caso, la Corte, nel richiamare quanto già rilevato in punto di diritto in materia di contraddittorio preventivo, chiarisce preliminarmente che *«il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante»*¹⁶⁸, precisando inoltre che *«tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità»*¹⁶⁹.

¹⁶⁶ P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul "procedimento tributario" dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., p. 44 e ss.; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit., p. 729; S. LA ROSA, *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, cit., p. 1445; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit., p. 444.

¹⁶⁷ C.G.U.E., sentenza 3 luglio 2014, *Kamino*, cit., § 29: *«Il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento è attualmente sancito non solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'articolo 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 2 del citato articolo 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo»*.

¹⁶⁸ C.G.U.E., sentenza 3 luglio 2014, *Kamino*, cit., § 28.

¹⁶⁹ C.G.U.E., sentenza 3 luglio 2014, *Kamino*, cit., § 31.

Ciò posto, la Corte specifica che le violazioni del principio del rispetto del diritto di difesa e il diritto che ne discende, per ogni persona, di essere sentiti prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere negativamente sui suoi interessi, rappresentano motivo di nullità del provvedimento lesivo, la cui valutazione nel merito è rimessa al giudice nazionale.

Con la pronuncia in commento, pertanto, la Corte fa un passo in avanti precisando le conseguenze giuridiche derivanti della violazione del diritto di essere sentiti.

Al riguardo, appare evidente che la violazione dell'obbligo in parola non può comportare di per sé l'invalidità del provvedimento amministrativo, la cui nullità ricorre soltanto qualora, in assenza di tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato diverso. Va da sé che tale indagine, avente ad oggetto la configurabilità della c.d. "prova di resistenza", rientra nella competenza del giudice nazionale¹⁷⁰.

Tale ultima impostazione è stata poi fatta propria dalla giurisprudenza nazionale, con note critiche espresse dalla dottrina più garantista con riguardo a quegli orientamenti ritenuti troppo rigidi e sfavorevoli per il contribuente.

Le pronunce della Corte di Giustizia su richiamate rappresentano sicuramente il punto di partenza che ha consentito al legislatore di uniformare la disciplina nazionale a quella europea, con i dovuti adattamenti in relazione alle diverse fattispecie cui si riferiscono, ai quali vanno ad affiancarsi i recenti arresti giurisprudenziali espressi dalla Corte di Cassazione che si contrappongono all'impostazione precedentemente manifestata dagli stessi Giudici di legittimità, a ben vedere diametralmente opposta, la quale sarà oggetto di approfondimento del presente lavoro¹⁷¹.

Ad ogni modo, le due pronunce della Corte di Giustizia in materia di contraddittorio endoprocedimentale rivestono un valore differente, in quanto, da una parte, la sentenza *Sopropé* rappresenta sicuramente l'apertura ad un orientamento giurisprudenziale innovativo in materia di contraddittorio procedimentale, dall'altra, la *Kamino International* va oltre quanto accertato in precedenza laddove definisce contorni e limiti del diritto in questione.

¹⁷⁰ C.G.U.E., sentenza 3 luglio 2014, *Kamino*, cit., § 78 e 79. In senso conforme si veda, C.G.U.E., sentenze *Francia/Commissione*, C-301/87, EU:C:1990:67, § 31; *Germania/Commissione*, C-288/96, EU:C:2000:537, § 101; *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio*, C-141/08 P, EU:C:2009:598, § 94; *Storck/UAMI*, C-96/11 P, EU:C:2012:537, § 80, nonché *G. e R.*, EU:C:2013:533, § 38.

¹⁷¹ V. *infra*, Cap. III, par. 4, p. 118.

In riferimento a tale ultimo aspetto, è di tutta evidenza che il principio del contraddittorio endoprocedimentale non è assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in termini assoluti e puramente formali, posto che anche i diritti fondamentali, tra i quali rientra quello in parola, non danno vita a prerogative incondizionate, ben potendo soggiacere a limitazioni, sempre che siano rispondenti ad obiettivi di interesse generale il cui perseguimento garantisca il rispetto dei canoni di effettività e proporzionalità.

Quanto affermato trova riscontro nella circostanza che l'amministrazione, nel garantire il rispetto delle norme procedurali tributarie, quando procede alla raccolta di informazioni non ha alcun obbligo di informare il contribuente, né è tenuta a conoscere il suo punto di vista, da ciò derivandone che l'attività di indagine e di acquisizione di elementi probatori non è soggetta ad un obbligo di contraddittorio¹⁷².

A questo punto ci si chiede come le pronunce della Corte di Giustizia in materia di diritti fondamentali possano interagire con il diritto interno.

Ebbene, laddove le stesse abbiano ad oggetto materie di competenza europea non vi è dubbio che vadano ad incidere sulla normativa nazionale con esse contrastante, ragion per cui il mancato adeguamento del Giudice interno al precedente comunitario è astrattamente idoneo a configurare il presupposto per la responsabilità dello Stato membro. Tuttavia, tale obbligo non sussiste per le materie di interesse nazionale, di tal che, in questa ipotesi, il legislatore può circoscrivere l'applicazione dei principi espressi dalla Carta di Nizza, escludendone pertanto un'applicazione generalizzata.

Invero, i limiti all'applicabilità delle disposizioni della Carta non si presentano in modo netto, potendo il Giudice nazionale *"in una situazione in cui l'operato degli Stati membri non è del tutto determinato dal diritto dell'Unione [...] applicare standard nazionali di tutela dei diritti fondamentali, a patto che tale applicazione non comprometta il livello di tutela previsto dalla Carta, come interpretato dalla Corte, né il primato, l'unità e l'effettività del diritto dell'Unione"*¹⁷³.

Autorevole dottrina, sul punto, propende per un'interpretazione estensiva degli orientamenti espressi dalla Corte di Giustizia in tema di garanzie europee relative ai

¹⁷² C.G.U.E., sentenza 22 ottobre 2013, causa C-276/12, *Sabou*, cit, § 41.

¹⁷³ C.G.U.E., sentenza 26 febbraio 2013, causa C-617/10, *Aklagaren c. Hans Åkerberg Fransson*, § 29. In senso conforme si veda, C.G.U.E., sentenza del 26 febbraio 2013, causa C-399/11, *Melloni c. Ministero Fiscal.*, § 60.

diritti fondamentali¹⁷⁴, la quale si ricollega all'idea di uno “*spillover effect*” di matrice europea secondo cui i principi europei penetrano negli ordinamenti degli Stati membri, diventando vincolanti non solo in tutte le fattispecie di diretta rilevanza sovranazionale, bensì anche nelle vicende rilevanti soltanto per il diritto interno.

Tale concezione muove dall'esigenza di prevenire e rimuovere eventuali discriminazioni nei casi in cui l'applicazione del diritto europeo possa assicurare un trattamento giuridico più favorevole rispetto a quello riservato dal diritto interno¹⁷⁵.

3. La competenza degli Stati membri in tema di contraddittorio procedimentale: il progressivo avvicinamento della normativa nazionale a quella europea.

Il compito di assicurare l'esatta attuazione dei principi e delle regole di matrice europea spetta agli Stati membri, ai quali è demandata una competenza normativa esclusiva in materia procedimentale amministrativa.

In linea di principio, dunque, prevedere o meno forme generalizzate di contraddittorio endoprocedimentale - e relative modalità di attuazione - è prerogativa degli Stati membri, i quali godono di una sorta di discrezionalità in tal senso.

Tale discrezionalità, tuttavia, si presenta fortemente limitata in tutti quei settori involti nell'applicazione del diritto europeo, all'interno dei quali i profili procedimentali ben possono soggiacere a determinati *standard* fissati a livello sovranazionale.

Invero, la competenza degli Stati membri in materia procedimentale tributaria sembrerebbe apparentemente circoscritta a quelle materie non soggette ad un processo di armonizzazione e riavvicinamento, ovvero in quegli ambiti privi di una disciplina di matrice comunitaria; in quest'ultimo caso, difatti, gli Stati sono chiamati a dettare una propria normativa sul procedimento e sul processo nel rispetto dei principi di effettività ed equivalenza¹⁷⁶.

Tanto premesso, l'analisi delle modalità attraverso cui può articolarsi il confronto preventivo tra contribuente ed amministrazione finanziaria non può prescindere da una

¹⁷⁴ A. DI STASI, *Spazio europeo e diritti di giustizia. Il capo VI della carta dei diritti fondamentali nell'applicazione giurisprudenziale*, Milano, Cedam, 2014, p. 95.

¹⁷⁵ A. MARCHESELLI, *Gli otto pilastri del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, cit., p. 7 e ss.

¹⁷⁶ In tal senso, C.G.U.E., sentenza 30 giugno 2011, C-262/09, *Meilicke e a.*, § 55; C.G.U.E., sentenza 18 ottobre 2012, C-603/10, *Pelati*, § 23; C.G.U.E., sentenza 13 marzo 2014, cause riunite C-29/13 e C-30/13, *Global Trans Lodzhistik*, § 33.

valutazione del grado di incidenza che gli *standards* di tutela comunitari possono rivestire nell'ordinamento interno.

Ebbene, il modello di contraddittorio preventivo elaborato dal legislatore nazionale si differenzia in relazione alle diverse tipologie di tributo che, di volta in volta, possono formare oggetto di accertamento.

L'analisi e l'approfondimento delle recenti modifiche normative e delle evoluzioni giurisprudenziali formatesi sul tema, pertanto, non possono prescindere da una ricognizione della competenza degli Stati membri in materia. Del resto, come anticipato poc'anzi, l'autonomia procedimentale di ogni singolo Stato è modulata in base alla tipologia di tributo oggetto di procedimentalizzazione.

In particolare, allo stato della legislazione, la discrezionalità degli Stati membri è più intensa laddove il procedimento tributario abbia ad oggetto l'accertamento di tributi non armonizzati.

In questo caso, si tende ad escludere una competenza dell'Unione europea in quanto attribuita agli Stati membri, i quali godono di ampia discrezionalità in merito alla determinazione di modalità e termini che consentano un adeguato confronto tra Fisco e contribuente prima dell'emissione dell'atto finale¹⁷⁷.

Per i tributi soggetti ad un procedimento di armonizzazione fiscale, ossia un procedimento tendente ad uniformare la disciplina di determinati tributi comuni agli Stati membri, come accade ad esempio in materia di imposta sul valore aggiunto, la discrezionalità lasciata agli Stati membri non può dirsi assoluta in quanto la competenza in ambito procedimentale è soggetta a determinati vincoli.

Trattasi di canoni europei introdotti al fine di eliminare ogni distorsione di carattere fiscale che possa ostacolare la libera concorrenza nel mercato unico e che, al contempo, possa generare discriminazioni in base alle origini produttive di merci, servizi e capitali. Ci si riferisce ai principi di effettività e di equivalenza che, da un lato mirano a garantire l'idoneità del modello procedimentale di attuazione delle disposizioni comunitarie ad assicurare l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario in modo pieno, e, dall'altro, che il modello di contraddittorio procedimentale attuato, in mancanza di

¹⁷⁷ C.G.U.E., sentenza 12 febbraio 2015, causa C-662/13, *Surgicare - Unidades de Saúde SA c. Fazenda Pública*, § 26.

una disciplina comunitaria di riferimento, non preveda strumenti di confronto meno favorevoli rispetto a situazioni analoghe di rilievo nazionale.

La discrezionalità degli Stati membri, pertanto, viene meno in presenza di tributi doganali, in luogo di una competenza normativa attribuita in via esclusiva all'Unione europea.

A differenza degli altri settori d'intervento, in cui la competenza europea a legiferare è circoscritta esclusivamente a profili sostanziali impositivi, in materia doganale quest'ultima ricomprende anche profili procedurali tradizionalmente rientranti nella sovranità statale, con ripercussioni anche a livello processuale.

In materia doganale non valgono dunque i riferimenti ai canoni di effettività ed equivalenza poiché ci si trova dinanzi ad una disciplina di matrice europea tesa a garantire un modello procedimentale caratterizzato da un confronto preventivo tra contribuente e amministrazione finanziaria, da intendersi obbligatorio prima dell'emissione del provvedimento finale, in ossequio all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Un simile contesto impone il superamento dell'approccio tradizionalistico che tende a definire i rapporti tra Unione europea e Stati membri sulla base dei limiti all'autonomia statale imposti dall'Unione stessa per garantire la piena affermazione del diritto sovranazionale, con l'obiettivo di uniformare i diversi ordinamenti nazionali¹⁷⁸.

Orbene, in materia doganale, ad esempio, è indubbio che al legislatore nazionale spetti il mero compito di dare esecuzione alle norme comunitarie attraverso una disciplina interna rispettosa dei parametri imposti dall'ordinamento europeo, *rectius* senza alcuna possibilità di discostarsi dagli elementi che ne connotano la struttura.

Quanto appena sostenuto, del resto, trova riscontro nella disciplina nazionale espressa dal D.lgs. 8 novembre 1990, n. 374, di riordino degli istituti doganali e di revisione delle procedure di accertamento e controllo, il quale, all'art. 11, comma 4-*bis*, esprime una disciplina generale e, nello specifico, un modello di contraddittorio procedimentale conforme a quello dettato a livello europeo, in attuazione delle direttive n. 79/695/CEE del 24 luglio 1979 e n. 82/57/ CEE del 17 dicembre 1981, in tema di procedure di immissione in libera pratica delle merci, e delle direttive n. 81/177/CEE del 24 febbraio

¹⁷⁸ Sul tema, cfr. G.C.R. IGLESIAS, *Sui limiti dell'autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'applicazione del diritto comunitario*, in *Riv. It. Dir. pubbl. com.*, 2001, p. 5 e ss.

1981 e n. 82/347/CEE del 23 aprile 1982, in tema di procedure di esportazione delle merci comunitarie.

Alla luce di questo approfondimento concernente la competenza degli Stati membri in materia procedimentale tributaria, si può sostenere che l'autonomia statale in tema di prerogative difensive sia assoggetta ad una serie di regole e parametri europei, oltre che a modalità, termini e condizioni minime di operatività dell'istituto in esame.

A presidio di quanto su esposto ricorrono i canoni di equivalenza ed effettività, che esprimono la principale garanzia di osservanza delle regole comunitarie da parte del legislatore nazionale.

Ciò detto, i tributi non armonizzati, rappresentati ad esempio dalle imposte dirette, sarebbero esclusi dall'impostazione sopra delineata, tanto più laddove si voglia tener conto degli arresti della giurisprudenza di legittimità, anche se, almeno di recente, la stessa parrebbe orientata verso una sorta di riapertura a favore di un riconoscimento dell'obbligo di garantire il confronto preventivo al contribuente, con tutte le conseguenze che ne deriverebbero in punto di diritto.

3.1 Il recepimento della disciplina europea in tema di contraddittorio: riflessi sull'ordinamento interno alla luce dei recenti interventi legislativi.

I principi e le regole di matrice comunitaria hanno fatto ingresso nel nostro ordinamento in maniera alquanto frammentata, basti pensare alle norme di settore che regolano i rapporti tra contribuente ed amministrazione finanziaria in relazione alle diverse modalità di accertamento dei tributi che, come visto, danno luogo ad una pluralità di procedimenti amministrativi tesi ad individuare l'esatta pretesa impositiva.

I vari interventi succedutisi nel tempo, pur richiamando l'esigenza di assicurare il contraddittorio, non essendo parte di una disciplina organica, generano problematiche differenti con riguardo alla posizione che può assumere il contribuente, problematiche, queste, che possono rivestire una connotazione particolare ed un diverso spessore in relazione alla diversa tipologia di tributo oggetto di accertamento.

Un recente tentativo di introdurre una disposizione che contemplasse un'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio procedimentale nel nostro ordinamento è contenuto nella proposta di legge n. 1074, presentata alla Camera dei Deputati il 6

agosto 2018, recante «*Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale*», la quale, nella formulazione originaria, prevedeva l'obbligo di garantire al contribuente il contraddittorio mediante la notifica dell'invito a comparire nel corso della quasi totalità dei procedimenti tributari.

Tra gli obiettivi originari della proposta di legge vi era certamente quello di introdurre una norma che prevedesse un modello di contraddittorio tra il contribuente e gli uffici finanziari «*come fase endoprocedimentale obbligatoria in tutti i procedimenti di controllo fiscale, da attuare in via preventiva rispetto alla formazione dell'atto impositivo. La previsione costituisce applicazione dei principi espressi nello statuto dei diritti del contribuente, incrementa l'apporto probatorio fondante il recupero a tassazione e definisce in maniera più puntuale il quantum dell'obbligazione tributaria, in ossequio ai principi di effettività, realtà e attualità della capacità contributiva*»¹⁷⁹.

In particolare, l'art. 11 della citata proposta, originariamente, stabiliva che l'amministrazione finanziaria, prima di emettere qualunque avviso di accertamento nei confronti dei contribuenti, fuori dai casi di accertamento parziale e in caso di pericolo per la riscossione dell'imposta, avrebbe dovuto notificare un preventivo invito al contribuente, volto all'instaurazione del contraddittorio procedimentale a scopo istruttorio, ancorché difensivo¹⁸⁰.

¹⁷⁹ Camera dei deputati, XVIII legislatura, Proposta di legge 6 agosto 2018, A.C. 1074, p. 1, in *documenti.camera.it*.

¹⁸⁰ Camera dei deputati, XVIII legislatura, Proposta di legge 6 agosto 2018, A.C. 1074, cit., Art. 11, *Introduzione dell'obbligo di invito al contraddittorio endoprocedimentale*, secondo cui:

“1. Prima di emettere qualunque avviso di accertamento nei riguardi dei contribuenti, fuori dei casi previsti dall'articolo 41-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e dall'articolo 54, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'ufficio procedente dell'Agenzia delle entrate, a pena di nullità dell'atto impositivo, notifica un preventivo invito al contribuente.

2. Nell'invito di cui al comma 1, nella forma sia di avviso di avvio del procedimento che di avviso di conclusione della fase istruttoria svolta d'ufficio, sono comunque indicati: a) i periodi d'imposta ai quali si riferisce l'accertamento, ove si tratti di tributo periodico; b) gli elementi a disposizione dell'ufficio per la determinazione dei maggiori imponibili; c) il termine assegnato, non inferiore a quindici e non superiore a quarantacinque giorni, per la produzione di documenti e memorie scritte o per la comparizione presso la sede dell'ufficio al fine dell'instaurazione del contraddittorio orale.

3. Il contribuente può partecipare al procedimento instaurato, secondo i termini e le modalità indicati nell'invito di cui al comma 1, ferma restando la facoltà di esibire e di allegare qualsiasi elemento ritenuto utile ai fini della veritiera e corretta determinazione degli imponibili.

4. Non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativa e contenziosa, le notizie e i dati non adottati né, se puntualmente richiesti nell'invito di cui al comma 1, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi all'ufficio dal contribuente medesimo a seguito dell'invito. È fatta salva la facoltà del contribuente di depositare, allegandoli all'atto

Nonostante i vari tentativi di introdurre un modello di contraddittorio generalizzato, questa riforma, ancorché priva di una regola generale sul contraddittorio preventivo in sede di approvazione, non è andata esente da critiche, espresse dalla dottrina più garantista sia in riferimento al testo originario della citata norma, sia con riguardo a quello definitivo¹⁸¹.

Il quadro legislativo è sostanzialmente mutato con l'emanazione del c.d. "Decreto Crescita", con il quale l'esecutivo ha apportato delle modifiche al D.lgs. n. 218/97, recante disposizioni in materia di accertamento con adesione e di conciliazione giudiziale, ampliando pertanto il ricorso obbligatorio all'invito al contraddittorio previsto dall'art. 5-ter del D.lgs. n. 218/1997.

A ben vedere, l'invito a comparire previsto dall'art. 4-octies, co.1, lett. b), del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "Decreto Crescita") inserito *in extremis* in fase di conversione in L. 28 giugno 2019, n. 58, il quale ha introdotto l'art. 5-ter all'interno del d.lgs. n. 218/97, rappresenta sicuramente un'apertura del legislatore alle esigenze di sistematicità invocate dalla dottrina, tese a garantire la conformità del procedimento tributario al canone generale del giusto procedimento, in ossequio al diritto ad una buona

introduttivo del giudizio di primo grado in sede contenziosa, gli atti, i documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi, fornendo prova di non aver potuto adempiere alle richieste dell'ufficio per causa a lui non imputabile.

5. Decorso sessanta giorni dalla data di notifica dell'invito di cui al comma 1 senza che il contribuente si sia attivato per fornire elementi di valutazione e di prova a proprio favore, comparendo presso l'ufficio o depositando documenti o memorie scritte, l'Ufficio può concludere l'attività istruttoria ed emettere l'atto impositivo.

6. Decorso il termine di cui al comma 5, l'invito di cui al comma 1, se contenente l'indicazione delle maggiori imposte, ritenute, contributi, sanzioni e interessi dovuti nonché dei motivi che hanno dato luogo alla loro determinazione, produce gli effetti propri dell'avviso di accertamento esecutivo previsto dall'articolo 42 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dall'articolo 56 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dall'articolo 25 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446. Resta salva l'applicazione delle disposizioni in materia di ravvedimento, di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, fino alla scadenza del termine di cui al primo periodo del presente comma.

7. Nel caso di avvio della fase del contraddittorio si osservano le seguenti regole procedurali: a) l'ufficio dell'Agenzia delle entrate attesta, mediante la redazione di processi verbali, le deduzioni e i documenti prodotti dal contribuente nonché gli esiti degli incontri svolti in contraddittorio; b) il subprocedimento termina in ogni caso decorso novanta giorni dalla data di notifica dell'invito di cui al comma 1, senza possibilità di proroga; c) durante il periodo previsto dal comma 5 sono sospesi tutti i termini di decadenza per ambedue le parti; d) se l'ufficio ritiene di disattendere, in tutto o in parte, le ragioni esposte dal contribuente, deve darne giustificazione nella motivazione del successivo avviso di accertamento; e) è precluso al contribuente il ricorso all'istituto dell'accertamento con adesione disciplinato dal decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218".

¹⁸¹ Per tutti, si veda M. BEGHIN, *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, cit., p. 3.

amministrazione codificato in ambito sovranazionale all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

A fronte di un ormai radicato orientamento della Cassazione che tende a limitare l'applicazione del contraddittorio preventivo, si fa strada nella prassi amministrativa la consapevolezza della centralità del confronto con il contribuente nell'ambito del procedimento di accertamento tributario¹⁸².

In punto di diritto, la norma di nuovo conio fissa in via generale la notificazione obbligatoria al contribuente di un invito a comparire nelle ipotesi in cui non è stata consegnata allo stesso copia di un processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo (dunque quando non sono state attivate le garanzie generali di cui all'art.12, co.7 dello Statuto), inserendosi in un terreno che ha visto profondamente divisi la dottrina più garantista e la recente giurisprudenza di legittimità, tuttora granitica sul punto.

Ad ogni modo, ai sensi dell'art. 5-ter, co.2, del D.lgs. n. 218 del 1997, sono esclusi espressamente dall'ambito di applicazione dell'invito a comparire gli avvisi di accertamento parziali disciplinati all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/73, e gli avvisi di rettifica parziale di cui all'art. 54, commi 3 e 4, D.P.R. n. 633/72.

Inoltre, seppur configurabile in termini generali, gli organi di controllo possono prescindere dall'obbligo del contraddittorio preventivo nelle ipotesi di *«particolare urgenza»*, specificatamente motivata, nonché di *«fondato pericolo per la riscossione»*¹⁸³.

¹⁸² V. *retro*, Cap. II, par. 3.1. Agenzia delle Entrate, circolare 28 aprile 2016, n. 16/E.

Recentemente, con Circolare n.1/18 della Guardia di finanza, recante il *«Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali»*, anche gli Organi accertatori di verifica hanno riconosciuto che: *«la valorizzazione del contraddittorio, quale mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e strumento di garanzia del “giusto procedimento”, è una tendenza chiara e riconoscibile dell'ordinamento tributario [...]»*.

Un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, infatti, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall'altro scongiura l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo confronto. Per quanto sopra, i verificatori devono profondere ogni sforzo, anche di carattere organizzativo, per porre il contribuente nelle migliori condizioni di rispondere alle richieste formulategli e/o di fornire elementi probatori a suo discarico, evitando, tendenzialmente, di formalizzare le 77 irregolarità riscontrate nell'ultimo giorno di attività senza un precedente confronto con il contribuente o con il soggetto che lo assiste, fatti salvi casi eccezionali dettati da particolari e motivate ragioni di urgenza».

¹⁸³ Art. 5-ter, co. 4, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, introdotto dall'art. 4-octies, co.1, lett. b), D. L. 30 aprile 2019, n. 34.

La nota positiva è rappresentata dalla previsione di un obbligo di motivazione rafforzata nel caso di mancata adesione dell'Ufficio a seguito del confronto con il contribuente¹⁸⁴; in altri termini, l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio, in questo caso, deve essere specificatamente motivato con riguardo ai chiarimenti forniti e ai documenti prodotti dal contribuente.

Sul punto, si può ragionevolmente ritenere che l'esito del contraddittorio con il contribuente rappresenti parte della motivazione dell'atto con la quale l'amministrazione finanziaria non può di certo limitarsi a dare atto degli elementi forniti dal contribuente, ma dovrà esporne le ragioni del mancato accoglimento.

L'auspicio è che la motivazione dell'atto di accertamento sia realmente idonea ad esporre il percorso logico seguito dagli Uffici per la determinazione della pretesa tributaria, ancor più laddove siano stati utilizzati metodi presuntivi, nonché a giustificare il superamento delle argomentazioni del contribuente ovvero del professionista all'uopo nominato.

Allo scopo di incentivare il ricorso al contraddittorio procedimentale, è stata introdotta una proroga di 120 giorni del termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo qualora tra la data di comparizione, indicata nell'invito notificato al contribuente, e il termine di decadenza della potestà accertativa intercorrano meno di novanta giorni¹⁸⁵; è importante specificare che tale proroga è valevole anche per i casi di contraddittorio avviato spontaneamente dall'Ufficio, ossia al di fuori dalle "previsioni obbligatorie".

Nel contempo, al contribuente nei cui confronti sia stato notificato un avviso di accertamento è preclusa la possibilità di presentare una proposta di accertamento con adesione ex art. 6, D.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, qualora l'avviso di accertamento sia stato preceduto da un invito al contraddittorio non riscontrato dal contribuente medesimo.

¹⁸⁴ Art. 5-ter, co. 3, d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, introdotto dall'art. 4-octies, co.1, lett. b), D. L. 30 aprile 2019, n. 34.

¹⁸⁵ Art. 5, co. 3-bis del d.lgs. 19 giugno 1997, n. 218, introdotto dall'art. 4-octies, co.1, lett. a), D. L. 30 aprile 2019, n. 34, in base al quale:

«1. Al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 5 e' aggiunto, in fine, il seguente comma:

«3-bis. Qualora tra la data di comparizione, di cui al comma 1, lettera b), e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di novanta giorni, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo e' automaticamente prorogato di centoventi giorni, in deroga al termine ordinario».

Ed invero, considerato che la partecipazione del contribuente al procedimento non è obbligatoria, ne consegue che la mancata risposta all'invito dell'Ufficio, pur determinando l'impossibilità per il primo di avvalersi dell'accertamento con adesione, non è sanzionabile, ferma restando, ovviamente, la possibilità per l'Ufficio stesso di procedere alla notifica degli avvisi di accertamento sulla base delle informazioni di cui dispone¹⁸⁶.

Tentando di tirare le somme, l'invito al contraddittorio introdotto con D.L. n. 34 del 2019, convertito dalla Legge n. 58 del 2019, non sembra aver convinto appieno gli studiosi della materia. La dottrina, difatti, muovendo dall'assunto che la normativa di nuovo conio abbia stravolto la *ratio* sottesa all'istituto in esame, è dell'avviso che l'invito a comparire, per mancanza di sistematicità e coerenza, si presenta inidoneo a garantire effettività al contraddittorio preventivo¹⁸⁷.

4. *Il modello di contraddittorio ridisegnato dalla giurisprudenza di legittimità.*

Negli anni, le garanzie partecipative passate in rassegna, comprensive, altresì, degli strumenti difensivi riconosciuti al contribuente in ambito procedimentale, sebbene oggetto di puntuale disciplina normativa, hanno generato orientamenti giurisprudenziali contrastanti.

Invero, se da un lato la prassi amministrativa pare ormai consapevole della strategica centralità del contraddittorio in ambito impositivo, dall'altro l'approccio della giurisprudenza, dopo i segnali di apertura manifestati in favore della tesi

¹⁸⁶ Sul punto, si veda, Agenzia delle Entrate, Circ. 22 giugno 2020, n.17/E, con la quale l'amministrazione finanziaria, esprimendo le prime considerazioni relative all'istituto in esame, ha affermato che «*il confronto anticipato con il contribuente assume un ruolo centrale nell'assicurare la corretta pretesa erariale e, in generale, nello spingere i contribuenti medesimi a incrementare il proprio adempimento spontaneo, così da ridurre, conseguentemente, il tax gap. In coerenza con tali finalità, gli uffici sono tenuti ad attivare e valorizzare il contraddittorio preventivo, ove possibile, anche nelle ipotesi accertative per le quali lo stesso non è obbligatoriamente previsto, fermo restando che nelle predette ipotesi, l'assenza del contraddittorio preventivo non determina l'invalidità dell'avviso di accertamento espressamente prevista dall'articolo 5-ter, comma 5, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218*».

¹⁸⁷ V. PISANI, *Il nuovo invito obbligatorio al contraddittorio: un'occasione mancata*, in *Il Tributario.it*, 16 settembre 2020, p. 5 e ss.; A. LUCARELLI, *Il "nuovo" obbligo di contraddittorio: un cambiamento solo apparente*, cit., p. 7; A. SCALA, *Il contraddittorio endoprocedimentale e la tutela dei diritti del contribuente: ancora un gregge senza pastore?*, cit., p. 329 e ss.; F. PEDACCINI, *Contraddittorio*, in *Il Tributario.it*, 7 gennaio 2021, p. 9.

dell'obbligatorietà del contraddittorio procedimentale, talvolta definito quale principio immanente dell'ordinamento tributario¹⁸⁸, è stato oggetto di una profonda rivisitazione. Difatti, questo «*principio inespresso*»¹⁸⁹, il cui rispetto da parte dell'amministrazione sarebbe dovuto a prescindere da una espressa previsione normativa e la cui violazione determinerebbe la nullità dell'atto adottato in assenza di una preventiva comunicazione al destinatario, è stato progressivamente oggetto di una serie di condizioni e distinguo introdotti dalla giurisprudenza allo scopo di limitarne la portata operativa.

È ben nota, difatti, la posizione restrittiva assunta dalle Sezioni Unite della Suprema Corte nel 2015¹⁹⁰, le quali, in maniera diametralmente opposta alle precedenti pronunce a Sezioni Unite del 2014, hanno categoricamente escluso che, sulla base della normativa nazionale, ordinaria ovvero di rango costituzionale, possa desumersi l'esistenza di un principio generale per il quale l'amministrazione finanziaria, anche in assenza di una specifica disposizione, sia tenuta ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena la nullità dell'atto, con la conseguenza che l'obbligo di attivare il contraddittorio preventivo resta confinato alle ipotesi in cui le norme domestiche lo prevedano espressamente.

¹⁸⁸ Sul punto, *ex plurimis*, Cass., Sez. Un., 18 settembre 2014, n. 19667. Con tale pronuncia, il cui contenuto è altresì richiamato nella sentenza “gemella” n. 19668/14, le Sezioni Unite della Suprema Corte, richiamando le garanzie procedurali riconosciute al cittadino dalla Legge n. 241/1990, con particolare riguardo all'obbligo di comunicazione dell'avvio del procedimento *ex art. 7* della medesima, ha evidenziato la necessità di estenderne la portata anche in ambito tributario. La Cassazione, infatti, muovendo dall'assunto che il principio del contraddittorio preventivo faccia da corollario ad altri principi di diretta derivazione costituzionale, ha affermato che “*da questo complesso di norme emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio, che si sostanzia nel principio di leale collaborazione, tra amministrazione e contribuente nella fase precontenziosa o endoprocedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili [...]*”.

Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'articolo 24 della Costituzione, e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 della Costituzione.

Inoltre, al punto 17 della sentenza in parola, la Cassazione si spinge oltre affermando l'esistenza di un “*principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del “contraddittorio endoprocedimentale” ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto dall'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario*”.

¹⁸⁹ G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, cit., p. 2.

¹⁹⁰ Cass. Civ., Sez. Un., sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823.

In tale occasione i Giudici di legittimità, con una sentenza ampiamente criticata¹⁹¹, oltre ad introdurre una distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, hanno circoscritto ulteriormente la rilevanza rivestita dal principio in esame nella parte in cui si afferma che la sua violazione determinerebbe la nullità dell'atto impositivo laddove sia stata soddisfatta la c.d. "prova di resistenza". In altri termini, il contribuente deve dimostrare in giudizio che il contraddittorio, qualora fosse stato attivato, avrebbe prodotto qualche effetto, in modo da poter considerare l'eccezione formulata non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede, che lo strumento difensivo sia stato impiegato in maniera compatibile con le finalità per il quale è stato predisposto.

Le Sezioni Unite del 2015, pertanto, sono giunte alla conclusione che, da un lato, per i tributi non armonizzati, il principio non assume portata generale ma trova applicazione solo in presenza di norme interne che lo prevedano e nel contempo puntualizzino le relative modalità operative e le conseguenze per i casi di violazione.

Per i tributi armonizzati, ossia quelli rientranti nella competenza dell'Unione europea, di contro, trovano applicazione i principi di derivazione comunitaria, di tal che occorre assicurare al contribuente il rispetto del diritto di essere informato prima che nei suoi confronti sia adottato un atto lesivo dei suoi interessi, in ossequio all'art. 41 della Carta di Nizza.

Orbene, un quadro completo della questione non può prescindere dall'analisi di alcune pronunce con cui la Corte Costituzionale, sebbene abbia più volte dichiarato l'infondatezza ovvero l'inammissibilità delle questioni ad essa prospettate, ha in un certo senso "costituzionalizzato" il principio del giusto procedimento, dal quale, del resto, potrebbe ricavarsi l'obbligatorietà del contraddittorio preventivo in tutti in procedimenti amministrativi tributari.

Fra tutte, assume rilevanza la sentenza n. 132 del 2015 con la quale la Consulta, nel dichiarare non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'abrogato art. 37-bis, co. 4, D.P.R. n. 600/1973, censurato per violazione degli artt. 3 e 53 Cost., riconosce l'esistenza di un «*diritto vivente*» che, pur in assenza di un'espressa comminatoria

¹⁹¹ E. DE MITA, *Sul contraddittorio le Sezioni Unite scelgono una soluzione «politica»*, nota a Cass., Sez. Un., sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 1/2016, p. 241; In senso conforme, cfr. A. PERRONE, *La questione del contraddittorio endoprocedimentale dinanzi alla Corte Costituzionale*, cit., p. 1735 e ss.

legislativa, sancisce l'invalidità dell'atto che contesta l'abuso del diritto in assenza di un preventivo contraddittorio; trattasi di un obbligo che, come osservato dalla dottrina, trova il suo contraltare in una situazione di vantaggio funzionale passivo, ricollegabile alle situazioni giuridiche di relazione, indi per cui «*la mancata adozione del contraddittorio determina senz'altro la nascita di un diritto potestativo in capo al contribuente, da far valere in sede giurisdizionale con l'impugnazione dell'avviso di accertamento*»¹⁹².

La sanzione della nullità, in un simile contesto, si presta ad essere considerata ragionevole in presenza di un avviso di accertamento emanato prematuramente, rappresentando nel contempo uno «*strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio*» al cospetto di una violazione non meramente formale, bensì di particolare gravità¹⁹³.

Nel senso indicato, pertanto, la Consulta ha voluto dare continuità al precedente indirizzo espresso dalla giurisprudenza di legittimità, gettando le basi per un espresso riconoscimento del principio del contraddittorio preventivo negli accertamenti fiscali¹⁹⁴. Ebbene, dopo aver manifestato un approccio favorevole ad un riconoscimento espresso del principio in esame, la Suprema Corte ha posto in essere un vero e proprio *revirement*, limitando sempre di più la portata di tale istituto; ciò nonostante, non sono mancate pronunce di segno opposto che, col passare degli anni, hanno rimesso in

¹⁹² A. GIOVANNINI, *Contraddittorio anticipato, invalidità dell'atto impositivo e rilevanza d'ufficio dell'abuso del diritto*. Nota a Corte Cost., 7 luglio 2015, n. 132, in *Giur. Cost.*, n. 4/2015, p. 1182.

¹⁹³ Corte Cost, sentenza 7 luglio 2015, n. 132.

¹⁹⁴ Corte Cost. sentenza 7 luglio 2015, n. 132, cit, secondo cui la pronuncia in rassegna si ricollega «*a precedenti decisioni delle sezioni unite della Corte di cassazione, con le quali è stato riconosciuto, nella fattispecie di cui al richiamato art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, che l'inosservanza da parte dell'amministrazione del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, posto a garanzia del diritto di difesa del contribuente, determina la nullità dell'atto di accertamento emesso ante tempus anche in mancanza di un'espressa comminatoria, salvo che non ricorrano specifiche ragioni di urgenza, le quali devono essere adeguatamente motivate (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 29 luglio 2013, n. 18184), ed è stato riconosciuto, altresì, in materia di iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), che l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 18 settembre 2014, n. 19667). Talune incertezze che permangono, nella giurisprudenza di legittimità, intorno ai limiti e, soprattutto, alle modalità di applicazione di questi principi, specie nei casi diversi da quelli contemplati dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, costituiscono oscillazioni interpretative che non toccano direttamente la portata applicativa della norma censurata*»; V. *contra*, Cass. civ., Sez. Un., sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, secondo cui la sentenza della Consulta in esame non darebbe continuità al filone giurisprudenziale dalla stessa menzionato.

discussione i principi sanciti dalle Sezioni Unite nel 2015 in materia di accertamento, sia con riguardo all'approccio restrittivo riservato ai tributi non armonizzati, sia in riferimento alla necessità per il contribuente di soddisfare la c.d. prova di resistenza.

4.1. Gli effetti prodotti dalla disciplina nazionale sul procedimento: il differente peso attribuito ai tributi di matrice europea.

I dati sino qui esaminati non consentono di stabilire quale sia la natura giuridica del contraddittorio in ambito tributario. Sta di fatto che, per far ciò, occorrerebbe dapprima considerare la diversa e più ampia portata che tale principio assume in ambito europeo, per poi adattarla all'ordinamento nazionale, tentando di superare i distinguo aventi ad oggetto i diversi comparti impositivi in modo tale da poter addivenire ad una lettura costituzionalmente orientata delle diverse norme che li regolano.

È ormai assodato che il diritto dell'Unione europea attribuisce carattere generale alla regola del contraddittorio e ciò si ricava anzitutto dal dettato dell'art 41, par. 2, lett. a) della Carta di Nizza, il quale, nel sancire il "*Diritto ad una buona amministrazione*", afferma in chiare lettere che ogni individuo ha diritto di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento che gli rechi pregiudizio. A tal riguardo, bisogna specificare che una simile affermazione comporta l'applicazione del diritto al contraddittorio preventivo tanto ai procedimenti dinanzi alle autorità dell'Unione, quanto ai procedimenti condotti da Autorità nazionali, laddove queste ultime operino in attuazione del diritto dell'Unione.

Ciò, d'altra parte, trova conferma nell'art. 51, par. 1 della Carta, secondo cui *«le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni e agli organi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione»*.

Di contro, sulla base delle norme settoriali che disciplinano l'applicazione del contraddittorio preventivo nel corso del procedimento tributario, lette alla luce dell'interpretazione da ultimo fornita dalla giurisprudenza di legittimità, sembrerebbe che il legislatore abbia voluto escludere l'esistenza di obbligo generalizzato in tal senso.

Ad ogni modo, il contraddittorio può assumere una diversa valenza in base al comparto impositivo che viene di volta in volta considerato, sulla base della nota distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, che condurrebbe ad esiti differenti.

A ben vedere, in un simile contesto, esso può rivestire il carattere di principio generale ovvero, in alternativa, di regola giuridica.

Da un punto di vista “*qualitativo-categoriale*”, va premesso che principi e regole si differenziano, da un lato, per il modo in cui vengono concepiti, e, dall’altro, per le diverse modalità in cui possono essere applicati¹⁹⁵: i primi, difatti, si prestano ad assumere un elevato grado di generalità, vaghezza ed indeterminatezza ed assolvono una funzione prevalentemente interpretativa delle disposizioni normative. Da ciò ne deriva che gli stessi sono in grado di orientare l’interprete nel processo di definizione della portata e del significato da attribuire alla disposizione normativa, stabilendo in tal modo l’esatta applicazione al caso concreto.

Di contro, le regole «*sono norme che connettono conseguenze giuridiche ad una precisa fattispecie*», dunque connotate da elementi ben individuati che giustificano l’applicabilità o meno del loro contenuto al caso concreto sulla base della sussistenza delle condizioni poste dalla regola stessa¹⁹⁶.

Ciò posto, è necessario analizzare l’esatta portata che il contraddittorio tende ad assumere nei diversi comparti impositivi dell’ordinamento, per tentare di superare la diversa valenza che allo stesso è stata sinora attribuita sulla base degli ormai noti orientamenti restrittivi manifestati dalla giurisprudenza.

In riferimento ai tributi armonizzati, ossia quei tributi regolati in tutto o in parte dal diritto dell’Unione europea - ad esempio iva e accise - in linea con l’interpretazione fornita dalla Corte di Giustizia¹⁹⁷ e richiamata dalla Suprema Corte¹⁹⁸, si può affermare che il contraddittorio rappresenti una «*clausola generale di derivazione comunitaria*» la cui violazione determina la nullità dell’atto impositivo.

¹⁹⁵ Sulle teorie della distinzione forte tra principi e regole, cfr. R. BIN, *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, Giuffrè, 1992; M. ATIENZA, J. RUIZ MANERO, *Tre approcci ai principi del diritto*, in *Analisi e diritto*, Torino, Giappichelli, 1993, p. 9 e ss.; G. PINO, *I principi tra teoria della norma e teoria dell’argomentazione giuridica*, in *Dir. Quest. Pubb.*, 2012; L. MENGONI, *Ermeneutica e dogmatica giuridica*, Milano, Giuffrè, 1996, p. 115 e ss.;

¹⁹⁶ G. PINO, *I principi tra teoria della norma e teoria dell’argomentazione giuridica*, cit., p. 6 e ss.

¹⁹⁷ Sul punto, cfr. C.G.U.E., sentenza del 18 dicembre 2008, *Sopropé*, cit.; C.G.U.E. sentenza del 13 marzo 2014, cause riunite C-29/13 e C-30/13, *Global Trans Lodzhistik c. Nachalnik na Mitnitsa Stolichna*; C.G.U.E. sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cit..

¹⁹⁸ Cass., Sez. Un., sentenza 9 dicembre 2015, n.24823.

Va da sé che il contraddittorio, inteso in questi termini, assume la natura di principio generale avente una portata tale da giustificare la sua applicazione anche in assenza di una norma positiva che lo preveda. Il principio del contraddittorio endoprocedimentale rappresenta un vincolo *ex ante* per l'amministrazione finanziaria, e un vincolo *ex post* per il giudice tributario, entrambi tenuti a garantirne il rispetto in base ad una interpretazione costituzionalmente orientata della disciplina nazionale sul procedimento. Ad ogni modo, nella prospettiva europea il contraddittorio assume una duplice valenza: da un lato assume la natura di principio generale, dall'altro di regola speciale nel procedimento di attuazione dei tributi armonizzati¹⁹⁹.

In quest'ottica, l'esistenza di un vero e proprio diritto al contraddittorio preventivo lo si evince dal contenuto delle disposizioni della Carta di Nizza richiamate poc'anzi, nonché dall'interpretazione ad esse fornita dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, entrambe tese ad assicurare il diritto di ogni individuo di essere sentito prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo.

Ebbene, da principio generale, il contraddittorio assume le vesti di vero e proprio diritto, la cui funzione conseguentemente tende ad espandersi, mutuando da parametro interpretativo a parametro di legittimità dell'azione amministrativa²⁰⁰.

In materia di tributi armonizzati garantire al contribuente il diritto di essere ascoltato prima dell'adozione di un atto lesivo dei propri interessi rappresenta un principio, dal quale discende la regola per il corretto esercizio della funzione impositiva, in virtù di una lettura comunitariamente orientata delle disposizioni nazionali che regolano lo svolgimento del procedimento amministrativo²⁰¹.

L'impostazione sin qui fornita non sembra potersi adattare ai tributi non armonizzati che, come noto, non rientrano nell'ambito di applicazione del diritto dell'Unione europea, la cui disciplina è pertanto affidata interamente al legislatore nazionale. All'interno di questo comparto impositivo la disciplina di ciascun tributo - sostanziale e formale - è rimessa alla competenza esclusiva del legislatore nazionale, il quale è tenuto

¹⁹⁹ A. CARINCI – D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul "revirement" della Suprema Corte*, in *Il Fisco*, 2016, p. 207.

²⁰⁰ A. CARINCI, *Le controversie doganali*, in *Intrecci tra mare e fisco*, V. UCKMAR (a cura di), Padova, Cedam, 2015.

²⁰¹ V. MASTROIACOVO, *Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in AA.VV. *I principi europei del diritto tributario*, A. DI PIETRO – T. TASSANI (a cura di), Padova, Cedam, 2014, p. 3.

a stabilire non solo gli elementi strutturali di ciascun tributo, ma altresì le regole attraverso le quali lo stesso deve essere accertato ed attuato.

Ne consegue che, in materia di tributi non armonizzati, l'obbligo dell'amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste soltanto laddove un siffatto obbligo sia previsto dalla legge, in ossequio al principio di legalità dell'azione amministrativa.

Così ragionando, in assenza di una norma positiva che preveda espressamente il rispetto di tale obbligo, pena l'invalidità dell'atto, l'amministrazione finanziaria si troverebbe al cospetto di un precetto senza sanzione e potrebbe discrezionalmente evitare l'instaurazione di una fase di confronto preventivo con il contribuente durante l'*iter* procedimentale.

Per altro verso, se non espressamente contenuto in una norma positiva, garantire il contraddittorio al contribuente potrebbe dar luogo ad una violazione del principio di legalità dell'azione amministrativa.

Va da sé che soluzioni simili non possono aver seguito e, pertanto, è doveroso ricercare una impostazione che consenta di "potenziare" il principio del contraddittorio propedeutico all'adozione di atti impositivi, salvaguardandone obbligatorietà ed effettività in modo da poter mutare il rapporto Fisco-contribuente attraverso un processo di valorizzazione del dialogo tra le parti, da intendersi quale presidio per la concreta attuazione del diritto di difesa e, nel contempo, del dovere di contribuire alla spesa pubblica, in ossequio ai principi di capacità contributiva e di buon andamento dell'azione amministrativa, sanciti rispettivamente agli artt. 53 e 97 della Costituzione.

5. Le conseguenze della violazione del contraddittorio.

Da quanto analizzato si ricava che l'inosservanza delle norme poste a presidio del contraddittorio, da parte dell'amministrazione finanziaria, può determinare l'illegittimità dell'atto di accertamento, in un certo senso derivante dalla difformità dell'*iter* procedimentale tributario dal paradigma normativo di riferimento; tale circostanza ricorre ogni qual volta l'instaurazione del contraddittorio sia stata omessa o irregolare, ovvero laddove l'amministrazione finanziaria stessa abbia omesso di

considerare in motivazione gli elementi forniti dal contribuente in sede di contraddittorio.

Sulla funzione rivestita dall'istituto, poi, si è già detto che può essere duplice: da un lato assurge a criterio ermeneutico per l'interpretazione delle norme procedurali, dall'altro assume le vesti di parametro di legittimità dell'azione amministrativa.

Orbene, le pronunce sin qui esaminate sembrano allinearsi sostanzialmente alla pronuncia a Sezioni Unite del 2015, nonché agli orientamenti espressi dalla Consulta del 2017²⁰² con le quali venivano dichiarate manifestamente inammissibili le questioni di legittimità costituzionale sollevate da alcuni giudici di merito²⁰³.

Tuttavia, al fine di poter individuare un percorso logico-giuridico che consenta di interpretare il contraddittorio endoprocedimentale alla stregua di un obbligo generalizzato, occorre partire dalle pronunce più recenti e capire se i dubbi di costituzionalità sollevati dai Giudici di merito in passato, qualora fossero stati elaborati e sollevati in maniera differente, avrebbero potuto realmente condurre ad un

²⁰² Corte Cost., ordinanze 13 luglio 2017, nn. 187,188 e 189.

²⁰³ Comm. Trib. Prov. Siracusa, Sez. V., ordinanza 17 luglio 2016, n. 235; Comm. Trib. Reg. Campania, Sez. 47°, 6 maggio 2016, n. 261; Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. I, ordinanza 18 gennaio 2016, n. 736, con la quale, in particolare, veniva rinviata alla Corte Costituzionale la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della L. 27 luglio 2000, n. 212, in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, comma 1, della Costituzione, nella parte in cui non prevede alcuna forma di contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente destinatario di atto di accertamento emesso a seguito di "verifiche a tavolino", ma, di contro, riconosce a quest'ultimo il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento e di disporre di un termine di 60 giorni per eventuali controdeduzioni, nelle sole ipotesi in cui la amministrazione abbia «effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività».

L'incostituzionalità della norma, in questo caso, deriverebbe dalla disparità di trattamento riservata dal legislatore, *ratione temporis*, ai tributi non armonizzati e, in generale, alla mancanza nel nostro ordinamento tributario di una norma che sancisca l'obbligo generalizzato di assicurare al contribuente il diritto al contraddittorio preventivo. Particolarmente interessante è il passaggio: «*Tutti questi dubbi sarebbero stati superati ove si fosse affermata la sussistenza nel nostro ordinamento di un "principio generale del contraddittorio" applicabile anche al di fuori dei casi in cui il contraddittorio (e la conseguente nullità dell'atto emanato in violazione) sono ricavabili dalle specifiche disposizioni. In simile ipotesi, infatti sarebbe venuta meno ogni disparità di trattamento fra casi analoghi, essendo comunque e sempre obbligatorio il contraddittorio amministrativo. In questo senso sembrava si fossero espresse le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con le sentenze 19667 e 19668/2014*».

Sui poteri istruttori delle Commissioni tributarie, il Collegio remittente prosegue constatando che: «*Di fatto, l'istruttoria fiscale è affidata quasi esclusivamente alla Amministrazione [...]. Il dispositivo che conclude il processo tributario è assai spesso determinato da indizi e quindi la distinzione fra indizio e prova sfuma, diviene quasi impercettibile*» - «*gli "indizi" raccolti dalla Amministrazione svolgono un ruolo decisivo e producono effetti identici a quelli propri di una istruttoria giudiziaria*». La conclusione sul punto si presta favorevole alla necessità del contraddittorio preventivo: «*Posto che non è possibile, e neppure forse auspicabile, che i giudici tributari si facciano ricercatori o anche solo percettori di prove, ed acquisiscano sistematicamente indizi in contraddittorio, determinando una dilatazione dei tempi incompatibile con la ragionevole durata del contenzioso, appare necessario che il contribuente abbia voce, sia presente anche in quella fase, pur qualificabile come "amministrativa", in cui si forma il materiale probatorio su cui poggerà un giudizio spesso pronunciato dopo una breve discussione orale*».

riconoscimento espresso, da parte della Consulta, di un contraddittorio preventivo quale vero e proprio diritto del contribuente da garantire con riguardo a tutti i tributi e senza lacuna distinzione di sorta.

Del resto, sembra ormai consolidato l'orientamento secondo cui, in presenza di accessi, ispezioni e verifiche presso i locali del contribuente, la fondamentale norma statutaria interna non lasci spazio ad interpretazioni, nel senso che la violazione del paradigma di cui all'art 12, co. 7, L. 212 del 2000, nel caso di tributi interni, determina la nullità dell'atto di accertamento, salvo le ipotesi di grave e motivata urgenza ovvero di pericolo per la riscossione²⁰⁴.

Per altro verso, in materia di tributi armonizzati, inizialmente, si è registrato un orientamento favorevole al riconoscimento della cd. "prova di resistenza", in base alla quale *«l'invalidità dell'atto ricorre laddove il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e dunque l'opposizione di dette ragioni non si riveli puramente pretestuosa»*²⁰⁵.

Con il passare degli anni, tuttavia, la giurisprudenza di merito non sempre si è allineata all'impostazione dettata dalle Sezioni Unite del 2015, mettendo talvolta in evidenza i limiti insiti all'interpretazione fornita, gettando dunque le basi per un ulteriore *revirement*²⁰⁶.

Negli ultimi anni, difatti, anche la Suprema Corte, consapevole dei granitici orientamenti manifestati dalle Sezioni Unite in passato, è intervenuta tentando di fare chiarezza su alcuni aspetti di natura formale e sostanziale, dirimenti per garantire una corretta instaurazione del contraddittorio procedimentale in ossequio ai principi che sorreggono l'*iter* procedimentale amministrativo.

In particolare, dopo aver evidenziato il ruolo che l'art. 12, comma 7, dello Statuto riveste nel nostro ordinamento tributario, quale norma fondamentale posta a presidio del principio del contraddittorio in ambito procedimentale, la giurisprudenza di legittimità ha espresso alcuni principi di fondamentale importanza ai quali ha voluto dare continuità negli anni, affermando che: *“1) la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7,*

²⁰⁴ *Ex multis*, Cass. Civ., Sez. VI, ordinanza 21 febbraio 2019, n. 5040; Cass. Civ., Sez. VI, ordinanza 29 ottobre 2018, n. 27420; Cass. Civ., Sez. VI, ordinanza 12 aprile 2019, n. 10388.

²⁰⁵ Cass., Sez. Un., sentenza 9 dicembre 2015, n.24823.

²⁰⁶ Comm. Trib. Reg. Lombardia, sentenza 3 gennaio 2017, n. 2; Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. I, sentenza 7 aprile 2016, n. 85; Comm. Trib. Reg. Emilia Romagna, sentenza 5 gennaio 2016, n. 59.

prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non; 2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario; 3) per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità”²⁰⁷.

Pertanto, in materia di tributi non armonizzati, l'inosservanza del termine di 60 giorni previsto dall'art. 12 comma 7 dello Statuto ai fini della notifica di un avviso di accertamento *“determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”*²⁰⁸.

Ebbene, da quanto esposto si desume che, circa le conseguenze derivanti dalla violazione del contraddittorio, si sono sviluppati due distinti orientamenti tanto in dottrina quanto in giurisprudenza, i quali conducono ad esiti diversi: il primo, di stampo sostanzialista, ancorato al rispetto in sede processuale della c.d. “prova di resistenza”, e l'altro, di carattere formalistico, poc'anzi richiamato e fondato sul principio di legalità dell'azione amministrativa con lo scopo di valorizzare maggiormente la dimensione normativa del contraddittorio.

Pertanto, laddove si assuma un approccio di tipo sostanzialista, più che la natura giuridica del contraddittorio, occorre attribuire rilevanza all'utilità che il contraddittorio può rivestire all'interno del procedimento tributario di accertamento. Secondo tale

²⁰⁷ Cass. Civ., Sez. V, sentenze 15 gennaio 2019 nn. 701 e 702 del 2019.

²⁰⁸ Cass. Civ., Sez. VI, ordinanza 7 aprile 2021, n. 9353.

approccio, dunque, dinanzi ad un contribuente che lamenti la violazione del contraddittorio, il Giudice dovrebbe accertare se l'omessa ovvero irregolare attivazione del contraddittorio abbia compromesso, di fatto, la realizzazione della funzione cui è sotteso, ovvero se una lesione del diritto di difesa del contribuente sia effettivamente configurabile²⁰⁹. Diversamente, la violazione del contraddittorio non può comportare di per sé l'invalidità dell'atto ritenendo non soddisfatta la c.d. "prova di resistenza".

Pertanto, nel comparto dei tributi armonizzati, non trovando applicazione l'art. 12 comma 7 della Legge 212 del 200, il Giudice tributario dovrà accertare se gli elementi e/o circostanze che il contribuente avrebbe potuto fornire in sede di contraddittorio sarebbero stati in grado di imporre un diverso iter logico-argomentativo, ma non anche a dimostrare l'infondatezza della pretesa²¹⁰.

Nel comparto dei tributi non armonizzati, invece, non trovando applicazione la disciplina europea, soltanto la disciplina nazionale potrà dettare le modalità di esercizio della potestà impositiva, con la conseguenza che sarà soltanto la norma nazionale a poter stabilire la rilevanza e le conseguenze derivanti della violazione del contraddittorio.

In un simile contesto, va osservato che la sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento, per violazione del contraddittorio, deriva da una divergenza di quest'ultimo dal modello normativamente previsto e costituisce uno strumento efficace ed adeguato in grado di assicurare effettività al contraddittorio, eliminando in radice l'avviso di accertamento emesso in violazione di legge²¹¹.

Da quanto suesposto emerge che, ad oggi, la violazione del contraddittorio preventivo può determinare conseguenze diverse a seconda del tributo oggetto di accertamento. Ad ogni modo, il differente peso attribuito dalla giurisprudenza ai tributi armonizzati, peraltro non sorretto da alcun fondamento normativo, unitamente alla frammentarietà delle norme nazionali che regolano i diversi tributi - armonizzati e non - ha indotto l'interprete a rimettere dinanzi alla Consulta nuove questioni concernenti la legittimità

²⁰⁹ A. LOVISOLO, *La necessaria "utilità e l' "ampiezza" del previo contraddittorio endoprocedimentale anche al fine dell'accertamento dei tributi armonizzati emessi a seguito di verifiche*, in *Dir. prat. trib.*, n.4/2018, p. 1632; ID, *Sulla cd. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, n.2/2016, p. 719; A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit., p. 2536; ID, *Gli otto pilastri del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, cit., p. 7 e ss.; C.G.U.E., sentenza del 3 luglio 2014, *Kamino*, cit.

²¹⁰ A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit., p. 138 e ss.

²¹¹ Corte Cost, sentenza 7 luglio 2015, n. 132;

costituzionale della normativa italiana, nella parte in cui non prevede l'instaurazione del contraddittorio – per i tributi non armonizzati – in fase endoprocedimentale, al di fuori delle ipotesi in cui l'amministrazione abbia effettuato un accesso nei locali destinati all'esercizio dell'attività d'impresa ex art. 12 comma 7 dello Statuto.

5.1. Il contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale.

Dopo aver esposto il quadro normativo, nonché le recenti evoluzioni dottrinali e giurisprudenziali in tema di contraddittorio preventivo, è opportuno ora soffermarsi sulle prospettive di modifica della disciplina riguardante l'applicazione di tale principio. Nel paragrafo che precede sono state soltanto sfiorate le ordinanze con cui alcune Commissioni tributarie hanno rimesso dinanzi alla Consulta distinte questioni di legittimità costituzionale, sollevate con riguardo alle modalità di instaurazione del contraddittorio in ambito procedimentale e che, per come elaborate, si pongono in contrasto con la sentenza della Corte di Cassazione, Sezioni Unite, n. 24823/2015, ed i principi in essa contenuti.

È di tutta evidenza che le conclusioni cui è pervenuta la Corte hanno generato dubbi non solo in dottrina, ma anche tra chi è chiamato a garantire la corretta applicazione delle norme - e dei principi da esse ricavabili - al caso concreto.

Si tenterà pertanto di ripercorrere le diverse questioni che hanno indotto i Giudici di merito a rimettere in discussione quanto da ultimo affermato dalla Corte di Cassazione in merito al diverso peso attribuibile al contraddittorio preventivo in sede procedimentale.

I dubbi di legittimità costituzionale riguardano l'art. 12 comma 7 della Legge n. 212 del 2000, in riferimento agli artt. 3, 24, 53 e 111, comma 1, della Costituzione, nella parte in cui non prevede, in assenza di atti di ispezione, accesso e/o verifica nei locali destinati ad esercizio dell'attività del contribuente, le medesime garanzie per colui che sia destinatario di una verifica "a tavolino", dunque effettuate interamente presso la sede dell'Ufficio in base alle notizie acquisite da altre pubbliche amministrazioni, da terzi ovvero dallo stesso contribuente, in conseguenza della compilazione di questionari ovvero in sede di colloquio, le cui indagini vengono svolte interamente presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

La questione è stata posta in questi termini, seppur con le dovute peculiarità dal caso concreto, dalla Commissione Tributaria Regionale di Firenze, con l'ordinanza di rimessione n. 736 del 18 gennaio 2016²¹², poi dalla Commissione Tributaria Regionale di Napoli con l'ordinanza n. 261 del 6 maggio 2016²¹³, e ancora dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, con l'ordinanza di rimessione n. 235 del 17 giugno 2016²¹⁴.

Nel primo caso, la Consulta ha dichiarato che la sollevata questione di legittimità, per come posta, si presenta manifestamente inammissibile a causa della inadeguata descrizione della fattispecie oggetto del giudizio principale, in quanto predisposta con modalità tali da non consentire alla Corte stessa la necessaria verifica della rilevanza della questione²¹⁵. La carenza descrittiva, in questo caso, avrebbe precluso alla Consulta la possibilità di verificare se si verta in una delle ipotesi per le quali il contraddittorio è comunque imposto *ex lege*, non avendo il giudice del merito sufficientemente specificato l'ambito oggettivo della predetta ordinanza di rimessione, la quale è risultata priva della necessaria autosufficienza di cui, al contrario, dovrebbe essere portatrice.

Alle stesse conclusioni perviene la Corte Costituzionale con riguardo al giudizio di legittimità promosso dalla Commissione Tributaria Provinciale di Siracusa, avente ad oggetto, questa volta, gli artt. 32, 39 e 41 bis del D.P.R. n. 600 del 1973, nonché l'art. 12, co. 7, della Legge n. 212 del 2000²¹⁶. In questo caso, secondo la Corte, la

²¹² Vedi *retro*, Cap. III, par. 5, Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. I, ordinanza 18 gennaio 2016, n. 736.

²¹³ Con la questione prospettata, i Giudici campani sollecitavano la Corte Costituzionale affinché si pronunciasse sulla legittimità costituzionale della mancata previsione, da parte del legislatore, di un obbligo generale di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, mediante una pronuncia che consentisse, anche in via interpretativa, di aprire le porte ad una estensione analogica dell'art. 12 co. 7 dello Statuto anche alle verifiche "a tavolino", o meglio con riferimento a tutte le tipologie di tributi ed in relazione a tutte le modalità di accertamento degli stessi, idonea pertanto a giustificare l'eventuale declaratoria di nullità degli atti di accertamento emessi in violazione di quanto dallo stesso previsto.

²¹⁴ Sul punto, i Giudici siciliani, facendo propri i dubbi di legittimità costituzionale prospettati in riferimento agli artt. 3, 24, 53 e 111, comma 1 della Costituzione dalla Commissione Regionale Tributaria della Toscana, con la citata ordinanza del 18 gennaio 2016, le cui argomentazioni venivano ribadite e riproposte, concludevano il proprio *iter* argomentativo sostenendo che: "*Il contraddittorio amministrativo appare dunque strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino su un piano, se non di compiuta parità, almeno "in condizioni di parità" di guisa che il processo risulti "giusto", come prescrive l'art. 111 della Costituzione, che si ispira all'art. 6 della Carta Europea dei diritti dell'uomo recepita dall'art. 9 della Costituzione Europea, secondo cui "l'Unione aderisce alla Convenzione Europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali" (e quindi il citato art. 6 è posto sotto lo "scudo" degli artt. 11 e 117, primo comma Cost.). E appare ovvio che non è né giusto né equo un processo in cui le parti non siano poste "in condizione di parità"*.

²¹⁵ Corte Cost., ordinanza 13 luglio 2017, n. 187.

²¹⁶ Corte Cost., ordinanza 13 luglio 2017, n. 188.

Commissione remittente, benché abbia espressamente dato conto dei profili del giudizio principale, non ha poi adeguatamente motivato, anche solo in termini di mera plausibilità, in ordine alle ragioni che permetterebbero di individuare una lesione dei diritti costituzionalmente garantiti al contribuente, indi per cui, anche in questo caso, la questione è stata dichiarata manifestamente inammissibile.

A chiusura di questa parentesi giurisprudenziale si pone la pronuncia con la quale la Consulta dichiarava manifestamente inammissibili anche le questioni sollevate dalla Commissione Tributaria Regionale della Campania per la generica e incerta formulazione del *petitum* sotto il profilo sia della individuazione delle specifiche disposizioni censurate, sia della conseguente indeterminatezza della pronuncia da adottare al fine di poter eliminare i vizi di illegittimità costituzionale denunciati²¹⁷.

Nonostante le intervenute pronunce di rigetto per manifesta inammissibilità dei quesiti sollevati, i Giudici di merito, nel tentativo di garantire maggiore sistematicità e coerenza al sistema tributario di accertamento, non si sono astenuti dal riproporre nuovamente alla Consulta dubbi di legittimità costituzionale.

La vicenda da ultimo affrontata dai Giudici di merito²¹⁸, difatti, trae origine sempre dalla necessità di garantire al contribuente la preventiva conoscenza del contenuto degli atti lesivi dei suoi interessi, prima che gli stessi siano emanati, anche al di fuori delle ipotesi contemplate espressamente da una norma positiva.

La problematica, dunque, ruota intorno alla necessità di informare il contribuente del fatto che l'amministrazione finanziaria, a conclusione di un'attività di controllo eseguita presso i propri uffici, è pervenuta alla decisione di emettere un atto impositivo. Certo è che, in questo modo, si consentirebbe al contribuente di intervenire in sede procedimentale, in chiave collaborativa ovvero prettamente difensiva, traendo i dovuti benefici anche in ottica deflattiva del contenzioso.

Ebbene, anche in questo caso la Consulta²¹⁹, confermando il proprio orientamento espresso in precedenza sul punto, ha ritenuto di dover dichiarare la manifesta inammissibilità delle questioni poste per “*genericità del petitum che connota l'atto di promovimento in esame*”.

²¹⁷ Corte Cost., ordinanza 13 luglio 2017, n. 189

²¹⁸ Comm. Trib. Prov. Siracusa, ordinanza 26 marzo 2018, n. 180.

²¹⁹ Corte Cost., ordinanza 31 gennaio 2020, n. 8.

La Corte Costituzionale, pertanto, in riferimento alla tema affrontato, rimane ferma nella propria elaborazione alla sentenza interpretativa di rigetto n. 132 del 2015, con la quale ha affermato inequivocabilmente “*che l’attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell’atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell’interessato al procedimento stesso*”.

Alla luce di quanto esposto, è tempo di tirare le fila del discorso sin qui condotto, procedendo mediante una lettura di insieme che consenta di individuare un percorso logico-argomentativo tale da poter desumere il carattere generalizzato ed obbligatorio del contraddittorio in ambito tributario, nel rispetto del principio del giusto procedimento e del diritto ad una buona amministrazione, canoni, questi, che debbono necessariamente informare tutti i procedimenti tributari, da intendersi a loro volta quale *species* del più ampio *genus* rappresentato del procedimento amministrativo.

6. Partecipazione e contraddittorio procedimentale tra modello amministrativo puro e modello tributario.

In ambito procedimentale amministrativo indubbia rilevanza assumono le disposizioni dedicate alla partecipazione, le quali, tenuto conto delle peculiarità che caratterizzano i procedimenti di matrice tributaria, esprimono l’evoluzione del modo di intendere i rapporti tra pubblica amministrazione e privato e, nel contempo, una diversa concezione dei pubblici poteri.

L’istituto della partecipazione nel procedimento amministrativo, di cui il contraddittorio ne rappresenta una potenziale evoluzione, trova la sua disciplina generale nel capo III della Legge n. 241 del 1990, che costituisce il fondamento dell’evoluzione costituzionalmente orientata dei rapporti tra amministrazione e cittadino.

Il nuovo modo di intendere il procedimento amministrativo si desume dal ruolo di collaborazione attribuito al privato²²⁰, garantito dal principio di cooperazione e dalla centralità assegnata alle fasi che conducono all’adozione del provvedimento finale, tra

²²⁰ Sul ruolo di collaborazione assegnato al privato, per tutti, si veda P. VIRGA, *La partecipazione al procedimento amministrativo*, cit., 1998.

cui figura ed assume maggior rilievo, ai fini del presente lavoro, la fase istruttoria, all'interno della quale trovano applicazione concreta le norme in tema di partecipazione e contraddittorio.

Del resto, come anticipato, la partecipazione al procedimento amministrativo nell'ordinamento nazionale è presidiata dal canone di imparzialità ricavabile dall'art. 97 della Costituzione, cui si affianca l'introduzione di nuove modalità di esercizio del potere sorrette dalla previsione di specifici obblighi informativi posti a carico dell'amministrazione. Nel contempo, i canoni di partecipazione, trasparenza, pubblicità e ragionevolezza cui l'azione amministrativa deve improntarsi, rappresentano i corollari del principio costituzionale appena richiamato, idonei pertanto a qualificare il procedimento amministrativo quale luogo ideale per procedere al confronto ed al contemperamento degli interessi pubblici e privati coinvolti nell'esercizio dell'*àgere* amministrativo.

Il progressivo ampliamento delle garanzie procedurali rappresenta, poi, il punto di arrivo di un percorso di adeguamento del diritto interno ai principi di matrice comunitaria che presiedono il procedimento amministrativo, tra cui figura, prima di ogni altro, il diritto ad una buona amministrazione, sancito espressamente all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, il quale è strettamente collegato ai principi generali ricavabili dall'art. 6 CEDU²²¹.

Il legislatore, con l'emanazione della Legge n. 241 del 1990, ha sopperito alla mancanza di una legge generale sul procedimento amministrativo superando l'assoluta centralità che in passato dottrina e giurisprudenza hanno attribuito al provvedimento, espressione di una impostazione tradizionale che attribuiva un ruolo esclusivamente autoritativo ai pubblici poteri, posti in posizione di supremazia a discapito dei privati destinatari di un provvedimento unilaterale²²².

Sicché, a distanza di pochi anni, l'entrata in vigore della Costituzione repubblicana ed i principi dalla stessa ricavabili, unitamente all'elaborazione della concezione c.d. funzionale dell'attività posta in essere dalla Pubblica Amministrazione, hanno

²²¹ Sul procedimento amministrativo di matrice comunitaria, si veda E. PICOZZA, *Il regime giuridico del procedimento amministrativo comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1994, p. 321 ss.; C. FRANCHINI, *I principi applicabili ai procedimenti amministrativi europei*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, n. 2/2003, p. 1047 ss.; S. CASSESE, *Il procedimento amministrativo europeo*, in AA.VV., *Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, F. BIGNAMI e S. CASSESE (a cura di), Milano, Giuffrè, 2004, p. 31 ss.

²²² A.M. SANDULLI, *Il procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1940.

consentito il superamento della concezione originaria in favore di un'impostazione garantista che riflette il diverso modo di intendere, rispetto al passato, il rapporto tra amministratori ed amministrati, di cui, del resto, la Legge n. 241 del 1990 ne è espressione diretta²²³.

La funzione di garanzia del procedimento, col tempo, ha progressivamente incrementato le relazioni tra cittadini e pubblici poteri al punto da poter affermare che la legittimità del provvedimento amministrativo sia, da un lato, frutto di un uso legittimo del potere da parte dell'amministrazione, e, dall'altro, il risultato conseguente ad un confronto preventivo di quest'ultima col privato cittadino²²⁴.

La partecipazione diviene parte integrante della «*giustificazione estrinseca*» del provvedimento amministrativo, il quale trae le proprie origini non più dal potere autoritativo esercitato dall'amministrazione, ma dalle modalità procedurali attraverso cui quel potere è stato esercitato²²⁵.

D'altra parte, la partecipazione procedimentale può assumere carattere difensivo quando sfocia in contraddittorio endoprocedimentale, il quale fonda le sue radici negli artt. 24 e 111 Cost., anche spesso interpretati restrittivamente e confinati all'ambito giurisdizionale.

6.1 (Segue) *Partecipazione e contraddittorio nell'attività procedimentale della Pubblica Amministrazione.*

Come si è avuto modo di anticipare nella parte iniziale del presente lavoro, l'intero capo III della Legge n. 241 del 1990 prevede una serie di garanzie partecipative del cittadino al procedimento, destinate ad operare per lo più nella fase di formazione della decisione finale.

A tal riguardo, l'art. 7 prevede anzitutto l'obbligo per l'amministrazione procedente di informare tutti gli interessati dell'inizio di un procedimento amministrativo mediante

²²³ Per un inquadramento generale, per tutti, si rimanda a: F. BENVENUTI, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, p. 118 e ss; 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, p. 252 e ss.; ID., *Il procedimento amministrativo fra inerzia legislativa e trasformazioni dell'amministrazione (a proposito di un recente disegno di legge)*, in *Dir. proc. amm.*, 1989.

²²⁴ F. BENVENUTI, *Il nuovo cittadino. Tra libertà garantita e libertà attiva*, cit, p.103.

²²⁵ S. CASSESE, *Il privato e il procedimento amministrativo. Una analisi della legislazione e della giurisprudenza*, in *Arch. Giur.*, 1970, p. 25.

comunicazione personale ovvero nelle forme ritenute più idonee dall'amministrazione nel caso l'informativa personale sia particolarmente gravosa; l'obbligo di comunicare l'avvio del procedimento può essere superato nel caso in cui *«sussistano ragioni di impedimento derivanti da particolari esigenze di celerità»*.

La Legge n. 241 del 1990 specifica, poi, all'art. 8, le modalità e i contenuti della comunicazione riconoscendo, all'art. 9, la facoltà a tutti gli interessati di intervenire nel corso del procedimento; questi ultimi, unitamente ai soggetti di cui all'art. 7, hanno il diritto di prendere visione degli atti e, conseguentemente, di presentare *«memorie scritte e documenti»* che, se pertinenti, debbono essere valutati dall'amministrazione ai fini dell'emissione del provvedimento conclusivo.

Analogamente alle norme di settore che disciplinano il procedimento amministrativo tributario, il legislatore ha inteso limitare le garanzie partecipative, modulandone l'obbligatorietà nei casi in cui sussistono ragioni urgenza, seppur con i dovuti adattamenti resi necessari dalle peculiarità dei rispettivi ambiti di intervento.

Tuttavia, l'art. 13 della legge generale sul procedimento, nell'escludere l'applicazione delle norme sulla partecipazione dai procedimenti tributari, *«per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano»*, esonera l'amministrazione finanziaria dall'obbligo di comunicazione di avvio del procedimento. Tale disposizione non è andata esente da critiche nella parte in cui esclude in radice, almeno secondo una visione restrittiva, l'obbligo di partecipazione e, ancor più, l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale in ipotesi in cui, per la natura degli interessi coinvolti, lo stesso parrebbe necessario.

Ad ogni modo, la riforma avvenuta con la Legge n. 15 del 2005 ha determinato l'ampliamento degli istituti partecipativi, consacrando la rilevanza del contraddittorio in ambito procedimentale mediante l'introduzione del c.d. preavviso di rigetto di cui all'art. 10-*bis* della Legge n. 241 del 1990, con il quale sono state ulteriormente rafforzate le garanzie dei privati nei confronti dell'amministrazione.

La disposizione vincola il responsabile del procedimento a comunicare all'interessato le ragioni di un potenziale diniego consentendo a quest'ultimo la facoltà di presentare, nel termine di dieci giorni, memorie scritte e documenti idonei a consentire il superamento dei motivi ostativi all'accoglimento di una istanza.

In questo caso, il destinatario di un potenziale provvedimento negativo è messo nelle condizioni di esercitare il proprio diritto di difesa nella fase endoprocedimentale che conduce all'adozione del provvedimento finale, ossia durante la fase istruttoria, con tutti i vantaggi che ne conseguono anche in termini deflattivi²²⁶.

L'apporto fornito dal privato in tal sede è valorizzato dalla previsione a carico dell'amministrazione dell'obbligo *ex art. 10, co.1, lett. b)* della L. n. 241/990, di valutare in sede di motivazione quanto sostenuto e prodotto dallo privato stesso mediante il deposito di eventuali memorie e documenti, se pertinenti all'oggetto.

Tuttavia, la Legge n. 15/2005, pur avendo valorizzato la posizione assunta dal privato nel procedimento amministrativo, con l'introduzione dell'art. 21 *octies* ha nel contempo determinato una «*dequotazione*» del procedimento rispetto al provvedimento²²⁷.

Si fa riferimento ai casi di non annullabilità del provvedimento elaborati dal legislatore e riconducibili ad ipotesi di raggiungimento dello scopo ovvero alla identità di risultato.

Non vi è dubbio che tale norma sia caratterizzata da un contenuto innovativo la cui *ratio* è improntata su logiche di efficienza e speditezza, talvolta criticata in quanto ritenuta incompatibile con lo spirito innovatore della Legge n. 241/1990 e con le spinte garantiste provenienti dal diritto comunitario, tra cui assume rilevanza l'art. 41 CDFUE, nonché con i diritti fondamentali riconosciuti dalla Costituzione e dall'art. 6 CEDU²²⁸.

La disposizione in esame si inserisce nel più generale quadro dell'invalidità del provvedimento amministrativo prevedendo due distinti precetti, l'uno dedicato ai vizi formali o procedimentali, l'altro a quel peculiare vizio procedimentale costituito dalla omessa comunicazione di avvio del procedimento.

Da un lato, difatti, ai sensi del comma 1 dell'art. 21 *octies*, non è annullabile il provvedimento per violazione delle norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora lo stesso sia espressione di un'attività vincolata e, pertanto, «*il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato*».

²²⁶ Sul preavviso di rigetto e partecipazione rafforzata cfr. V. CERULLI IRELLI, *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale dell'azione amministrativa*, in *astrid-online.it*, 2005; S. TARULLO, *L'art. 10-bis della legge n. 241/90: il preavviso di rigetto tra garanzia partecipativa e collaborazione istruttoria*, in *giustamm.it*, 2005. Secondo l'Autore, trattasi di un «*contraddittorio rafforzato*» che, oltre ad avere una funzione deflattiva del contenzioso, previene la moltiplicazione dei procedimenti promuovendo casi di autocorrezione delle istanze rivolte alla pubblica amministrazione.

²²⁷ C. CALDORE, *La partecipazione al procedimento amministrativo: il punto di equilibrio tra garanzie ed efficienza*, in *cisluniversita.lecce.it*, p. 9.

²²⁸ G. BARONE, *I modelli di partecipazione procedimentale*, in *giustamm.it*, 2005.

Inoltre, al comma 2, la norma dispone la non annullabilità del provvedimento amministrativo per mancata comunicazione di avvio del procedimento *«qualora l'amministrazione provi in giudizio che il contenuto del provvedimento non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato»*.

Invero, tale norma non va ad incidere sulle garanzie partecipative del privato al procedimento ma rappresenta uno strumento idoneo a responsabilizzare il ruolo che il privato stesso possa assumere durante il procedimento, evitando che egli possa giovare di fattispecie di illegittimità formale che non incidono sugli interessi ivi coinvolti.

Da questo punto di vista, il Capo III della Legge n. 241 del 1990 dedicato alla partecipazione procedimentale, si rivolge anzitutto a posizioni di interesse legittimo pretensivo, in base al quale il privato esercita nel procedimento un ruolo collaborativo al fine di ottenere il provvedimento richiesto, dunque non per contrastare l'adozione di un provvedimento ritenuto lesivo dei propri interessi.

L'instaurazione del contraddittorio, invece, a differenza della partecipazione, presuppone l'esistenza di un interesse legittimo oppositivo mediante il quale il privato, in posizione antagonista rispetto a quella assunta dall'amministrazione, intende contrastare l'assunzione di una determinata scelta in quanto potenzialmente lesiva dei propri interessi.

L'istituto del contraddittorio, espressione di un principio generale di matrice costituzionale, è stato trasposto dall'ambito processuale a quello procedimentale, dal primo mutuato allo scopo di anticipare l'esercizio del diritto di difesa alla fase procedimentale in modo da poter assicurare maggiore efficienza alle scelte della pubblica amministrazione, in ottica deflattiva del contenzioso.

In sede processuale il contraddittorio trova il suo fondamento negli artt. 24 e 111 Cost., quest'ultimo espressione delle spinte innovatrici derivanti dal principio del giusto processo, di cui il contraddittorio ne è parte integrante.

Contraddittorio che, dunque, assume una veste diversa a seconda che la sua instaurazione avvenga in ambito processuale, in tal caso imprescindibile a meno che una delle parti non vi rinunci, ovvero procedimentale, in questo caso ricavabile dall'art. 97 della Costituzione, da interpretarsi unitamente alle norme comunitarie richiamate.

Il procedimento amministrativo tributario, quale forma di esercizio della funzione pubblica, più propriamente impositiva, si fonda sul principio di capacità contributiva

sancito all'art. 53 Cost., in base al quale ciascun soggetto ha il dovere di concorrere alla spesa pubblica in base alle proprie possibilità e, pertanto, anche in riferimento ai rapporti tra Fisco e contribuente dovrebbero trovare applicazione le disposizioni su richiamate in quanto garantiscono al cittadino la conoscibilità di un procedimento attivato nei suoi confronti e che consentono a loro volta la facoltà di poter partecipare in chiave collaborativa ovvero difensiva, quest'ultima resa ancor più necessaria in presenza di metodi di ricostruzione della base imponibile incentrate sul regime delle presunzioni semplici.

6.2. (Segue) *L'adattamento delle garanzie partecipative al procedimento amministrativo tributario e prospettive future: il tentativo di garantire maggiore consistenza e sistematicità al contraddittorio preventivo in ottica deflattiva del contenzioso.*

Il procedimento tributario, seppur parzialmente escluso dalle garanzie previste dalla Legge n. 241 del 1990 in materia di partecipazione e contraddittorio, può essere concepito come una *sub specie* di procedimento amministrativo, sebbene da sempre caratterizzato da un elevato particolarismo²²⁹.

Esso, difatti, come emerge dalle norme che ne tracciano i caratteri essenziali, esprime probabilmente il più alto grado di autoritatività che l'amministrazione assume nei rapporti con i propri consociati, temperato da un sistema di garanzie costituzionali che, inevitabilmente, ne condizionano modalità di svolgimento ed attuazione grazie a specifiche riserve di legge, identificabili, anzitutto, nel combinato disposto degli artt. 23 e 57 della Costituzione.

Del resto, anche nell'istruttoria del procedimento tributario sono previste specifiche garanzie in materia di partecipazione e contraddittorio, con relative peculiarità a

²²⁹ Sul punto, per tutti, cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, Cedam, 1990; ID., *Procedimento Amministrativo*, cit., 2006, p. 4533; G.A. MICHELI, *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I, p. 620; M. BASILAVECCHIA, *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa ed azione impositiva*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, AA. VV. (a cura di S. CIVITARESE MATTEUCCI, L. DEL FEDERICO), Milano, Franco Angeli, 2010; A. FANTOZZI, *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, cit., p. 184. V. contra A. COMELLI, *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, cit, p. 731.

seconda del metodo di accertamento utilizzato dall'amministrazione finanziaria per la ricostruzione effettiva del reddito imponibile.

Ad ogni modo, trattasi di procedimenti che consentono l'esercizio di una funzione pubblica correlata ad una potestà di accertamento e controllo dei redditi e delle ricchezze prodotte da ogni cittadino.

Sul tema, parte della dottrina è dell'avviso che tale funzione sia espressione diretta di un'attività amministrativa "vincolata" di ripartizione, prima che di imposizione, all'interno della quale il procedimento tributario si colloca nella fase di attuazione e controllo dell'imposizione, propedeutica alla fase di ripartizione in conformità all'art. 53 Cost²³⁰.

Tali premesse possono essere senz'altro condivise e meritano al tempo spesso di essere integrate alla luce di una considerazione più ampia dei modi attraverso cui la funzione impositiva è attuata nel nostro ordinamento.

In sostanza, occorre accertare se l'attività amministrativa svolta in ambito tributario possa assumere anche una natura diversa da quella vincolata, in quanto, se così non fosse, troverebbero giustificazione le teorie che tendono ad escludere ovvero a limitare l'applicabilità delle garanzie partecipative previste dalla Legge n. 241/1990 al procedimento tributario.

Difatti, volendo sposare l'interpretazione restrittiva dell'art. 13 della Legge n. 241/1990, il procedimento tributario si presenta come un procedimento atipico ed in quanto tale soggetto alle sole norme settoriali che lo disciplinano.

Non vi è dubbio che sia la legge a determinare, nel rispetto dei principi e delle garanzie costituzionali, nazionali e comunitarie, le modalità attraverso cui l'amministrazione finanziaria è chiamata ad esercitare la funzione che le è propria, mediante il ricorso ad una serie di attività procedurali che consentano di giungere ad una ricostruzione della pretesa impositiva in ossequio al canone di equità sancito all'art. 53 della Costituzione.

Tuttavia, se si considera la natura discrezionale che l'attività di accertamento talvolta tende ad assumere, implicante un'attività valutativa degli uffici, allora il panorama cambia, basti pensare a tutti quelle ipotesi in cui l'ordinamento giuridico consente

²³⁰ G. FALSITTA, *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *La riscossione dei tributi*, A. COMELLI- C. GLENDI (a cura di), Verona, Cedam, 2010, p.2.; S.S. SCOCA, *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 3/2015, p.389.

all'amministrazione finanziaria di procedere alla ricostruzione dei redditi mediante l'impiego di strumenti, calcoli e parametri frutto di mere presunzioni, peraltro prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza. Ne è un esempio diretto il procedimento di accertamento induttivo, in cui è la legge stessa a riconoscere all'amministrazione la facoltà di ricostruire il reddito sulla base di dati e notizie raccolte, direttamente o indirettamente, prescindendo dalle risultanze del bilancio e delle scritture contabili tenute dal contribuente.

Anche la procedura di reclamo-mediazione prevede un'attività di ponderazione discrezionale dell'amministrazione, tanto più laddove abbia ad oggetto un atto divenuto definitivo, il cui fine è quello di valutare il costo-opportunità di procedervi, tenuto conto altresì delle possibili ricadute per le casse erariali.

Orbene, partendo dal presupposto che la funzione amministrativa in ambito tributario può essere espressione di un'attività tanto vincolata quanto discrezionale, la stessa non è mai rigidamente inquadrabile nell'una ovvero nell'altra ipotesi, in quanto, salvo i casi di procedure automatizzate, l'Ufficio esercita sempre una sia pur minima attività valutativa, il che giustifica l'obbligo dell'amministrazione stessa di motivarla e giustificarla.

Di conseguenza, il contribuente diviene titolare di una posizione complessa ogni qual volta si trova a confrontarsi con l'amministrazione finanziaria, posizione che comprende diritti soggettivi ed interessi legittimi coinvolti a seconda che la tipologia di attività esercitata si presenti come vincolata ovvero discrezionale²³¹.

Alla luce di quanto esposto, è ancora controversa l'applicabilità degli istituti partecipativi - dettati dalla legge generale -, ai procedimenti tributari, i quali, analogamente a quanto accade in ambito amministrativo, possono essere avviati d'ufficio. In questi casi trovano applicazione le disposizioni settoriali, prima fra tutte lo Statuto dei diritti del contribuente, integrato dalle disposizioni della Legge generale n. 241/1990.

²³¹ G.M. ESPOSITO, *A proposito dei diritti del contribuente a cospetto del potere di accertamento tributario. Profili comparativi con l'ordinamento tedesco*, in *Comp. Dir. Civ.*, 2019, p. 5. Sulla distinzione tra discrezionalità e vincolatività dell'attività amministrativa, per tutti, si rimanda a R. VILLATA-M. RAMAJOLI, *Il provvedimento amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2017, p. 72 ss.; F.G. COCA, *L'interesse legittimo. Storia e teoria*, Torino, Giappichelli, 2017, p. 432 e ss.; M. MARTIS, *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2018, p. 18 e ss.

In presenza dei presupposti di legge, difatti, l'amministrazione finanziaria è tenuta ad attivarsi avviando d'ufficio il procedimento e, ai sensi dell'art. 2 della Legge n. 241/1990, è obbligata a concluderlo con un provvedimento espresso.

Una volta accertato il carattere discrezionale che la funzione amministrativa tende ad assumere in ambito tributario, il quale può essere più o meno intenso a seconda delle modalità di esercizio dei pubblici poteri, appare doveroso approntare un sistema di tutele rivolto al contribuente che contempra la necessità di garantire l'instaurazione del contraddittorio, da intendersi quale strumento di difesa preventivo con finalità deflattiva del contenzioso, ogni qual volta l'amministrazione si accinga ad adottare un provvedimento che va ad incidere su diritti del contribuente stesso.

Ebbene, per la sua complessità, la materia dei procedimenti tributari è soggetta a diverse previsioni di settore, nelle quali sono confluite gran parte dei diritti e delle garanzie riconosciute ai privati che entrino in contatto con l'amministrazione; ciò trova conferma nell'art. 13, co. 2, della Legge n. 214/1990, il quale, nell'escludere l'applicabilità delle garanzie partecipative al procedimento tributario, rimarca il carattere atipico di quest'ultimo, da considerarsi quale *species* del procedimento amministrativo.

In luogo della disciplina generale, tra le norme settoriali che regolano la materia, rilevanza primaria va attribuita allo Statuto dei diritti del contribuente, improntato sul rispetto del principio del giusto procedimento e sui canoni generali che negli anni sono stati elaborati e trasposti in ambito tributario, trovandone compiuta attuazione.

Tra le garanzie rivolte al contribuente figura anzitutto l'art. 6 dello Statuto, rubricato "*Conoscenza degli atti e semplificazione*", in base al quale l'amministrazione deve assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti ad esso destinati, affinché possa averne contezza ed esprimere il proprio punto di vista in contraddittorio con gli uffici finanziari. Nel contempo, ai sensi del comma 2 dell'art. 6 *«l'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito»*.

Accanto a queste due forme di partecipazione, l'art. 6, comma 4 dello Statuto, dispone che l'amministrazione, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo a seguito di liquidazione, debba invitare il contribuente a fornire chiarimenti in merito ad aspetti

rilevanti della dichiarazione fornita, al fine di poterli valutare in contraddittorio. In questo caso, trattasi di una garanzia rafforzata dalla previsione della sanzione della nullità di ogni provvedimento emesso in violazione delle presenti previsioni.

Un'altra garanzia rafforzata si ricava dal contenuto dell'art. 12 dello Statuto, i cui dibattiti hanno riguardato i tentativi di estenderne la portata anche al di fuori delle ipotesi in esso contemplate. Ad ogni modo, nei casi di ispezioni, verifiche e accessi presso la sede ove il contribuente eserciti la sua attività, tra le garanzie funzionali all'instaurazione del contraddittorio ricorre il diritto dello stesso di essere informato circa le ragioni che giustificano tali attività e, soprattutto, il diritto di ricevere, ai sensi del comma 7 dell'art. 12, copia del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica. Il contribuente, pertanto, una volta ricevuta copia del pvc, ha la facoltà di trasmettere entro sessanta giorni osservazioni e richieste che gli uffici hanno l'obbligo di valutare prima dell'adozione del provvedimento finale, ove siano pertinenti all'oggetto.

Il rispetto del termine di sessanta giorni per l'emanazione del provvedimento finale rappresenta un obbligo per l'amministrazione, la cui violazione è sanzionata con la nullità dell'atto, salvo i casi di particolare e motivata urgenza.

Ad ogni modo, la recente riforma del procedimento tributario culminata con la modifica dell'art 5-ter del D. Lgs. n. 218/1997, ad opera dell'art. 4-octies del c.d. "Decreto Crescita", entrata in vigore il 1° luglio del 2020, non ha soddisfatto le aspettative della dottrina, seppur tesa ad assicurare il contraddittorio con riferimento ai principali tributi erariali.

Come anticipato, in questo caso il legislatore ha esteso l'operatività dell'invito a comparire nel corso del procedimento, garantendo più una forma di partecipazione del contribuente in chiave istruttoria anziché difensiva, definibile "al buio" poiché in assenza di una *discovery* che, di contro, investe soltanto la posizione soggettiva del cittadino, escludendo peraltro il predetto obbligo con riguardo a tutti gli avvisi di accertamento parziale di cui all'art. 41-bis del D.P.R. n. 600/73.

A distanza di appena un anno dall'entrata in vigore delle norme di nuovo conio, sul presupposto che la «*riforma strutturale della giustizia tributaria*» sia una tra le priorità d'azione indicate dal Governo, è stata istituita la Commissione Interministeriale per la riforma della giustizia tributaria con il duplice compito di esaminare le criticità esistenti

e di elaborare proposte di misure e di interventi legislativi, con l'obiettivo di ridurre i tempi del processo e migliorare la qualità della risposta giudiziaria.

La Commissione, al termine dei lavori preparatori all'avvio della riforma, ha pubblicato la Relazione finale del 30 giugno 2021²³², fissando alcuni punti cardine della riforma stessa, la cui prima direttrice di azione è volta a prevenire il contenzioso in due modi: da un lato, rafforzando il contraddittorio all'interno del procedimento tributario e, dall'altro, eliminando alcuni ostacoli all'esercizio della potestà di autotutela.

Le prospettive di intervento che la Commissione propone si articolano in due proposte:

- la prima prevede l'inserimento nello Statuto di una disposizione legislativa che riconosca il diritto dei contribuenti di essere sentiti prima che sia adottato l'atto impositivo di qualsiasi tributo, pena la nullità del provvedimento emesso in sua violazione;
- la seconda, di più facile soluzione, di modifica dell'art. 5-ter citato, che nella nuova formulazione escluderebbe dall'invito obbligatorio soltanto gli avvisi di accertamento parziale di cui all'articolo 41-bis del D.P.R. n. 600/1973, che siano fondati esclusivamente sui dati presenti in anagrafe tributaria.

Tale ultima proposta pare giustificata dalla necessità di consentire il pronto utilizzo, ai fini dell'accertamento, dei dati in possesso dell'anagrafe tributaria con riguardo alle imposte sul reddito e, pertanto, di dover circoscrivere solo a questa ipotesi l'unica deroga al previo invito obbligatorio previsto dall'art. 5-ter, estendendo così il contraddittorio obbligatorio a tutti gli altri casi di accertamento parziale, per i quali, a

²³² Commissione Interministeriale M.E.F. per la riforma della Giustizia tributaria, *Relazione finale del 30 giugno 2021*, con la quale, in relazione al tema del contraddittorio endoprocedimentale, il legislatore ha manifestato la volontà di intervenire, alternativamente ovvero in maniera consequenziale, in due modi differenti corrispondenti a due distinte proposte, ossia: «*proporre il riconoscimento normativo, con carattere di generalità, del diritto del contribuente al contraddittorio, inserendo ratione materiae la norma nello Statuto del contribuente; ciò anche al fine di assicurare la sua applicazione da parte degli enti impositivi non statali. Il nuovo principio statutario individua chiaramente tale obiettivo, ma è volutamente di carattere generale: in primo luogo, perché tale carattere di generalità è consono alla funzione dello Statuto ed alla formulazione delle altre norme statutarie; in secondo luogo, perché ciò dà modo al legislatore delegato (secondo la tecnica di attuazione prevista dall'art. 16 Statuto) di declinare il diritto al contraddittorio con riferimento ai diversi modelli impositivi, bilanciando l'interesse del contribuente con quello ad un efficiente esercizio dell'attività di controllo ed accertamento e soprattutto colmando gli spazi che le attuali frammentarie disposizioni lasciano prive di effettivo presidio. In via subordinata, si propone una modifica dell'attuale art. 5 ter cit. Tale seconda proposta da un lato si presenta di più facile ed immediata attuazione, ma dall'altro soddisfa solo molto parzialmente le suindicate esigenze. Essa potrebbe essere comunque adottata in attesa dell'attuazione della norma statutaria*».

ben vedere, non sussiste alcuna ragione tale da poter escludere l'applicazione del principio di collaborazione e buona fede, pur necessitando la norma stessa di un intervento teso a garantire effettività al contraddittorio preventivo.

Invero, è la stessa Agenzia delle Entrate che, da ultimo, con Circolare n. 4/E del 7 maggio 2021²³³, ha ribadito agli Uffici l'esigenza di “valorizzare al massimo le occasioni e gli strumenti di contraddittorio preventivo”.

Resterebbe ferma la deroga relativa ai casi di “particolare e motivata urgenza”, per la cui modifica si ritiene preferibile il più articolato intervento normativo di attuazione della delega oggetto della prima proposta.

Per quanto concerne l'autotutela, essa è contraddistinta da tratti discrezionali, che andrebbero arginati, alla luce dell'inerenza dell'attività degli uffici, a situazioni giuridiche soggettive che hanno sempre la consistenza di diritti soggettivi.

Per questo motivo, si può ritenere che garantire l'esercizio effettivo dell'autotutela abbia carattere di doverosità, tanto più laddove sia diretta a rimuovere gli effetti di un atto manifestamente viziato ovvero illegittimo, circostanza, questa, di cui il legislatore ne è ben consapevole.

Tra le diverse prospettive di riforma susseguitesesi negli anni, questa appare la soluzione più coerente con il principio di legalità e con il mantenimento di rapporti con i contribuenti ispirati ai principi di buon andamento, imparzialità e trasparenza, rispettosa altresì del principio del giusto procedimento e del diritto ad una buona amministrazione, come del resto da anni invocato dalla migliore dottrina formatasi sul tema.

In conclusione, è doveroso richiamare le altre linee direttrici esposte dalla Commissione²³⁴ che andranno ad affiancare gli interventi che, oltre a intervenire sui procedimenti amministrativi tributari, ampliando il contraddittorio e il ricorso all'autotutela, saranno improntati a:

- migliorare l'offerta complessiva di giustizia, anche relativamente agli strumenti deflattivi del contenzioso, apportando correttivi alla conciliazione giudiziale;
- colmare il *deficit* di informazione sulla giurisprudenza dei giudici tributari, così da incentivare la giustizia di tipo predittivo;

²³³ Agenzia delle Entrate, Circ. 7 maggio 2021, n. 4/E, *Indirizzi operativi e linee guida sulla prevenzione e contrasto all'evasione fiscale, nonché sulle attività relative al contenzioso tributario, alla consulenza e ai servizi ai contribuenti*, in agenziaentrate.gov.it.

²³⁴ Commissione Interministeriale M.E.F. per la riforma della Giustizia tributaria, *Relazione finale del 30 giugno 2021*, cit., p.12.

- rafforzare la specializzazione dei giudici tributari, mediante la scelta tra le due opzioni che si differenziano nei presupposti e nei punti di arrivo;
- consolidarne, al tempo stesso, l'indipendenza, sia sul piano del trattamento economico, sia su quello dell'istituzione che è chiamata a garantirla, cioè il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria;
- apprestare migliori difese processuali degli interessi in gioco;
- migliorare l'offerta di giustizia all'interno del giudizio di legittimità dinanzi la Suprema Corte.

L'auspicio è quello che questo processo di riforma culmini in una vera e propria codificazione della materia mediante l'istituzione del codice tributario e il riconoscimento costituzionale del principio del contraddittorio endoprocedimentale.

D'altronde, la necessità di razionalizzare l'enorme mole di norme fiscali è il primo importante passaggio se si vuole davvero raggiungere l'obiettivo di garantire maggiore sistematicità alla materia.

CONCLUSIONI: L'APPLICABILITÀ DEL PRINCIPIO DEL CONTRADDITTORIO
IN AMBITO TRIBUTARIO TRA EFFETTIVITÀ DELLA TUTELA ED
ESIGENZE DEFLATTIVE

SOMMARIO: 1. L'INTERESSE SOTTESO ALL'INSTAURAZIONE DEL CONTRADDITTORIO TRA ATTIVITÀ VINCOLATA E ATTIVITÀ DISCREZIONALE. 2. GIUSTO PROCEDIMENTO E DOPPIO BINARIO IN AMBITO PROCEDIMENTALE TRIBUTARIO: TENTATIVI DI SUPERARE L'IMPASSE. 3. IL CONFRONTO TRA AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA E CONTRIBUENTE TRA MODELLO EUROPEO E MODELLO NAZIONALE: LA NECESSITÀ DI ASSICURARE EFFETTIVITÀ AL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE.

1. *L'interesse sotteso all'instaurazione del contraddittorio tra attività vincolata e attività discrezionale.*

Gli esiti delle indagini svolte con il presente lavoro determinano anzitutto la necessità di predisporre alcune considerazioni di fondo relative all'istituto oggetto di analisi.

In ambito procedimentale abbiamo visto come le garanzie di partecipazione, di cui il contraddittorio ne rappresenta una potenziale evoluzione a scopo difensivo, siano state consacrate soltanto con l'emanazione delle Legge n. 241 del 1990. Si tratta di garanzie poste, da un lato, a tutela degli interessi del privato e della propria posizione soggettiva, e, dall'altro, dirette ad assicurare maggiore efficienza ed efficacia all'azione impositiva esercitata dall'amministrazione finanziaria.

Nella parte iniziale del presente lavoro sono stati descritti i principali istituti partecipativi riconosciuti ai privati nell'ambito del procedimento amministrativo, i quali trovano la loro massima estrinsecazione nella fase istruttoria, durante la quale il cittadino si trova in una posizione paritaria con la pubblica amministrazione grazie al riconoscimento di una tutela rafforzata rispetto al passato, idonea ad anticipare l'esercizio del diritto di difesa già in fase procedimentale.

Giunti alla parte conclusiva di questo studio, dopo aver analizzato portata e limiti che partecipazione e contraddittorio assumono nel corso del procedimento tributario, nazionale ed europeo, si può affermare che le garanzie riconosciute dalla Legge

generale sul procedimento siano state gradualmente trasposte dal legislatore in ambito procedimentale tributario, seppur con i dovuti adattamenti resi necessari dalla peculiarità della funzione esercitata.

La peculiarità dei procedimenti amministrativi tributari, difatti, è giustificata dalla natura dell'obbligazione tributaria, il cui fondamento è rinvenibile nell'art. 53 della Costituzione. Come del resto già anticipato, trattasi di procedimenti mediante i quali l'amministrazione finanziaria esercita una funzione pubblica attraverso una potestà di accertamento e controllo dei redditi e delle ricchezze di ogni cittadino, la quale denota un maggior grado di autoritatività del potere pubblico rispetto agli altri ambiti di intervento.

A questo punto, bisogna accertare quale sia l'interesse protetto dal contraddittorio in ambito tributario, interrogativo la cui soluzione è resa necessaria dalla frammentarietà delle diverse normative di settore, le quali garantiscono il contraddittorio al contribuente in maniera più o meno ampia a seconda della modalità di accertamento del tributo impiegata, nonché della diversa tipologia di tributo oggetto di accertamento.

Invero, le formule utilizzate dal legislatore nelle diverse previsioni, le quali possono far riferimento, a titolo esemplificativo e non esaustivo, al c.d. *«invito a comparire»* piuttosto che ad una *«richiesta di chiarimenti»*, hanno sollevato non pochi dubbi in dottrina sul piano della tutela soggettiva riconosciuta al contribuente.

Partendo dall'assunto che il potere esercitato dall'amministrazione finanziaria in tale contesto può essere il frutto di un'attività tanto vincolata quanto discrezionale, l'oggetto della tutela garantita dall'instaurazione del contraddittorio in fase endoprocedimentale muta a seconda della natura del potere esercitato.

Pertanto, nel caso in cui l'Amministrazione si accinga ad esercitare un potere vincolato, l'interesse tutelato dalla norma è rappresentato dall'esistenza di un diritto soggettivo in capo al contribuente, quale ad esempio il diritto a non pagare un'imposta non dovuta.

Di contro, qualora il potere esercitato sia l'esito di un'attività discrezionale posta in essere dagli uffici, il contribuente sarà portatore di un interesse legittimo. D'altronde, come argutamente osservato dalla dottrina, la funzione amministrativa non è mai rigidamente classificabile nell'una, piuttosto che nell'altra modalità di intervento, ma è sempre un ibrido in quanto espressione di un qualcosa di valutativo, che necessita dunque di essere motivata.

Sul punto, è del tutto condivisibile l'impostazione secondo cui il rapporto tra Fisco e contribuente sia espressione di un rapporto giuridico complesso ed in quanto tale idoneo a garantire l'anticipazione delle facoltà difensive in fase procedimentale, in presenza sia di diritti soggettivi che di interessi legittimi²³⁵.

In questa prospettiva, l'art. 41 CDFUE, al fine di garantire la legittimità dell'operato dell'amministrazione, riconosce ai singoli il diritto ad essere sentiti prima che nei loro confronti sia adottato un provvedimento lesivo, per consentire agli stessi di poter esporre le proprie ragioni e, nel contempo, per garantire maggior completezza all'istruttoria espletata.

Per tali ragioni, il contraddittorio è divenuto ormai un elemento imprescindibile in fase procedimentale, connaturato alla necessità di garantire bontà delle decisioni e completezza dell'istruttoria, in modo da poter assicurare l'imparzialità e il buon andamento della pubblica amministrazione, in ossequio all'art. 97 della Costituzione.

2. Giusto procedimento e doppio binario in ambito procedimentale tributario: tentativi di superare l'impasse.

La Legge generale sul procedimento, oltre ad introdurre una nuova concezione dei rapporti tra cittadini e pubblica amministrazione, ha sancito l'obbligatorietà del contraddittorio procedimentale, conformando i tratti essenziali del procedimento amministrativo al principio del giusto procedimento.

Il giusto procedimento, difatti, se inteso come partecipazione e contraddittorio, rappresenta lo strumento più idoneo a contemperare tutti gli interessi coinvolti nelle scelte amministrative. In sostanza, la procedimentalizzazione dell'azione amministrativa, fondata sul "diritto ad una buona amministrazione" e sul principio del "giusto procedimento", ha colmato il *gap* tra governanti e governati, attribuendo a questi ultimi diritti e prerogative azionabili in sede giurisdizionale, ancorché in ambito procedimentale.

Prima della Legge generale sul procedimento, la giurisprudenza costituzionale ha manifestato orientamenti altalenanti che hanno condotto ad attribuire al giusto

²³⁵ G.M. ESPOSITO, *A proposito dei diritti del contribuente a cospetto del potere di accertamento tributario. Profili comparativi con l'ordinamento tedesco*, cit., p. 5.

procedimento la natura di principio generale del nostro ordinamento, limitandone al tempo stesso la portata, almeno inizialmente, sull'assunto che la tutela delle situazioni soggettive fosse in ogni caso assicurata in sede giurisdizionale dagli artt. 24 comma 1 e 113 della Costituzione.

Negli anni, si è registrato un progressivo avvicinamento della nozione di giusto procedimento a quella di giusto processo al fine di anticipare l'esercizio del diritto di difesa in contesti procedurali.

A livello europeo, poi, il principio del giusto procedimento, codificato all'art. 41 CDFUE, trova applicazione ogni qualvolta l'amministrazione si accinga ad adottare un provvedimento lesivo degli interessi del destinatario, il quale deve essere preventivamente messo in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione.

L'espansione operativa della teoria sul diritto ad una buona amministrazione, connotata dalla centralità dell'applicazione del principio del contraddittorio preventivo nei diversi ambiti d'intervento, dal pubblico impiego alla libera concorrenza, dal diritto alla salute all'accesso ai fondi europei, non poteva di certo escludere la materia tributaria dal proprio ambito applicativo.

Va da sé che i principi generali dell'attività amministrativa esprimono gli *standard* europei della "buona amministrazione", i quali, secondo il noto meccanismo giuridico definito *spillover effect*, travalicano in maniera fisiologica i confini nazionali facendo ingresso nel nostro ordinamento, tanto più se conformi ai principi costituzionali vigenti nei diversi Stati membri. In altri termini, il principio del contraddittorio endoprocedimentale, quale corollario del giusto procedimento, ha trovato applicazione in tutti i settori amministrativi quale principio fondamentale del diritto comunitario.

A livello nazionale, pertanto, talune garanzie partecipative, trasposte dal diritto comunitario, hanno trovato esplicito riconoscimento con la Legge generale sul procedimento, le quali hanno poi fatto ingresso nel procedimento tributario mediante previsioni normative *ad hoc* che, sebbene carenti di sistematicità, si stanno uniformando sempre di più agli istituti propri del diritto amministrativo. Il risultato può essere considerato il frutto delle elaborazioni dottrinali e degli orientamenti giurisprudenziali più sensibili al tema.

Tuttavia, anche in ambito prettamente amministrativo, trattasi di un processo lungo e duraturo che avuto un punto di arrivo soltanto nel 1990, mentre si è dovuta attendere l’emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente, contenuto nella Legge n. 212 del 2000, per far sì che le garanzie del giusto procedimento trovassero applicazione anche in ambito tributario; ciò nonostante, permangono tuttora delle differenze di fondo tra i due ambiti d’intervento, desumibili dalle diverse modalità di avvio, svolgimento e conclusione dell’*iter* procedimentale, giustificate dalla diversità delle funzioni esercitate dall’amministrazione procedente.

L’azione impositiva, del resto, non può certamente restare estranea alle evoluzioni concernenti i rapporti tra cittadini e amministrazioni, i quali non possono che influenzare il modo di concepire il rapporto intercorrente tra contribuenti ed amministrazione finanziaria. Anche qui, difatti, il divario tra contribuenti ed amministrazione finanziaria si è andata assottigliando man mano che le diverse garanzie di partecipazione e contraddittorio hanno fatto ingresso e trovato applicazione a livello procedurale.

In tal modo, anche il diritto tributario ha finito per attribuire maggiore rilievo giuridico al confronto preventivo tra contribuente ed amministrazione finanziaria, reso ancor più necessario dalla struttura del processo tributario, caratterizzata da una istruttoria fortemente limitata che limita di fatto gli strumenti difensivi previsti in sede processuale; da qui la necessità di anticipare il diritto di difesa alla fase procedimentale. Tanto premesso, il “doppio binario” concernente la diversa portata che il contraddittorio endoprocedimentale tende ad assumere, non solo in riferimento ai procedimenti tributari, ma altresì con riguardo alla diversità dei tributi oggetto di accertamento, potrebbe essere superato interpretando estensivamente le disposizioni di cui al Capo III della Legge generale sul procedimento amministrativo, ed i principi di diritto europeo, a prescindere dall’esistenza di un esplicito riconoscimento costituzionale del principio in esame.

La soluzione prospettata, quindi, consentirebbe di interpretare diversamente l’art. 13 della Legge generale, secondo una impostazione che non mira ad escludere *tout court* l’applicazione delle garanzie partecipative dai procedimenti tributari, ma attribuisce al legislatore il compito di prevedere che tali garanzie siano trasposte all’interno dello Statuto ovvero all’interno delle diverse norme di settore che disciplinano la materia.

Su tale assunto, tutt'altro che indifferenti si presentano i tentativi della dottrina di attribuire al contraddittorio preventivo la natura di obbligo generalizzato²³⁶, richiamando una norma spesso trascurata dal punto di vista applicativo. Ci si riferisce all'art. 24 della Legge 7 gennaio 1924, n. 4, il quale stabilisce che le violazioni delle norme contenute in leggi finanziarie siano contestate attraverso un processo verbale.

Come osservato, difatti, la citata norma rappresenta una regola procedimentale rispettosa del principio di uguaglianza, perché riferibile a qualsiasi violazione tributaria, senza distinzione di sorta tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati, con la possibilità di uniformare i procedimenti relativi ai controlli effettuati "a tavolino" e controlli effettuati presso i "locali" in cui il contribuente esercita la propria attività. Prima di poter trovare concreta applicazione, la tutela prevista dall'art. 24 della Legge n. 4 del 1924 deve necessariamente coordinarsi con il contenuto dell'art. 12, comma 7 dello Statuto, dovendosi con lo stesso rapportare in funzione integrativa.

In aggiunta, con l'emanazione del Decreto Legge n. 34/2019, convertito dalla Legge n. 58/2019, sembra che il legislatore abbia scelto di percorrere una strada diversa, rappresentata dalla previsione di forme di contraddittorio obbligatorie che vanno ad inserirsi nei diversi *iter* procedimentali che conducono all'accertamento dei tributi e che determinano l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di invitare il contribuente a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

La riforma, pur ponendo rimedio ad un non convincente orientamento della Corte di Cassazione, teso a differenziare la portata del principio in esame sulla base di diversi fattori, sembra aver colmato alcune lacune insite nella disciplina procedimentale tributaria.

Orbene, è tempo di tirare le fila del discorso condotto sin qui, il cui fulcro propende per l'ammissibilità del principio del giusto procedimento, *rectius* del contraddittorio endoprocedimentale, in ambito amministrativo-tributario ed in riferimento ai procedimenti di accertamento di tutti i tributi, senza alcuna distinzione di sorta conseguente la loro diversa matrice.

A questo punto non resta che chiarire alcuni aspetti del recente intervento legislativo che, se interpretati in senso formalistico, andrebbero ad incidere negativamente

²³⁶ Per tutti, M. BEGHIN, *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, cit., p. 3 e ss.

sull'effettività del contraddittorio, minando le basi per una tutela anticipata dei diritti dei contribuenti.

In relazione a tale ultimo aspetto, gli studiosi della materia hanno da sempre evidenziato l'alta valenza garantista del principio del giusto procedimento, apparsa in stretta connessione con il diritto di difesa di cui all'art. 24, co. 2, della Costituzione, ed alla tutela giurisdizionale apprestata dall'art. 113, co. 1, della Costituzione.

Volendo aderire a tale impostazione, il diritto di difesa travalicherebbe i confini ed i limiti posti dal dato letterale - di contro riferibile soltanto all'ambito giurisdizionale -, imponendosi anche a livello procedurale. D'altronde, per garantire effettività alla funzione giurisdizionale, tenuto conto delle peculiarità del processo tributario, è necessario che la difesa sia anticipata alla fase procedimentale²³⁷, rispetto alla quale il processo dovrebbe rappresentare, in ipotesi eccezionali, soltanto un eventuale prosieguo.

Il raggiungimento di tale obiettivo non può prescindere dall'individuazione di un nesso che consenta di accomunare il "giusto procedimento" al principio del "giusto processo" di cui all'art. 111 della Costituzione, in modo da consentire a quest'ultimo di oltrepassare i confini della funzione giurisdizionale, elevandolo ad archetipo della funzione amministrativa.

Sulla base degli studi condotti sin qui, il rapporto intercorrente tra procedimento e processo può essere definito di *species a genus*, caratterizzato da una progressiva trasfigurazione del procedimento amministrativo in processo, sino al punto da poter ritenere che il processo amministrativo non sarebbe solo quello giurisdizionale²³⁸. È evidente che tali considerazioni trovano spazio anche in riferimento al rapporto intercorrente tra procedimento e processo tributario.

Ad ogni modo, in ambito prettamente amministrativo, un contributo rilevante si ricava dalle modifiche apportate alla Legge n. 241/1990, dalle quali emergono chiari segni di una tendenza alla «*processualizzazione della funzione amministrativa*»²³⁹.

²³⁷ L. DE LUCIA, *Procedimento amministrativo e interessi materiali*, in *Dir. Amm.*, n. 1/2005, p. 119 e ss.

²³⁸ E. FAZZALARI, *Procedimento e processo*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, Giuffrè, 1986, p. 819 e ss.; Sui rapporti tra procedimento e processo amministrativo, per tutti, si rimanda a E.M. MARENGHI, *Procedimenti e processualprocedimento*, Padova, Cedam, 2009; ID., *Giusto procedimento e processualprocedimento*, in *Riv. dir. proc. amm.*, 2008, p. 961.

²³⁹ P. SILVESTRI, *Dal "giusto procedimento" alla democrazia di tipo partecipativo*, in *Democrazia e sicurezza*, n. 2/2020, p. 107.

3. Il confronto tra amministrazione finanziaria e contribuente tra modello europeo e modello nazionale: la necessità di assicurare effettività al contraddittorio endoprocedimentale.

Dall'analisi della disciplina positiva europea e nazionale si ricava che il contraddittorio nel procedimento tributario è ricompreso in due distinti modelli di attuazione. Nel primo caso, difatti, la disciplina è ricompresa all'art. 41 CDFUE, al cui contenuto vanno affiancarsi gli artt. 47 e 48 della Carta medesima, che garantiscono il rispetto del diritto di difesa nonché il diritto ad un processo equo in tutti gli ambiti giurisdizionali.

Al quadro normativo su delineato va ad affiancarsi quella giurisprudenza comunitaria che anni addietro ha risolto i problemi relativi alla portata, al regime giuridico e alle conseguenze ricollegabili alla violazione del principio in esame.

L'affermazione che il contraddittorio endoprocedimentale debba essere in ogni caso garantito, così come ogni eventuale violazione debba essere sanzionata con la nullità del provvedimento emanato, prescindendo da un'esplicita previsione normativa e dalla valutazione di tutte le circostanze fattuali, non sembra condivisibile e rappresenta il frutto di un approccio rigorosamente formalistico della disciplina esaminata.

Come visto, la disciplina europea trova applicazione con riguardo ai soli tributi armonizzati ma, ad ogni modo, non è da escludere che la stessa possa trovare applicazione anche in riferimento agli atti di accertamento aventi ad oggetto i tributi non armonizzati.

Nella prospettiva del diritto europeo si può parlare di un contraddittorio procedimentale "fisiologico" che, in quanto tale, garantisce la genuinità dell'operato dell'amministrazione finanziaria in quanto, salvo ipotesi eccezionali, il contribuente è chiamato ad avvalorare ciò che l'amministrazione intende contestare.

Il ricorso a tale istituto avviene nel momento di passaggio dalla fase istruttoria alla fase decisionale e, in maniera conforme alla funzione che gli è stata assegnata – difensiva e istruttoria al tempo stesso – garantisce l'anticipazione del diritto di difesa del contribuente e, inoltre, la possibilità per l'amministrazione finanziaria di acquisire elementi sostanziali e fattuali aggiuntivi, talvolta indispensabili per addivenire ad una decisione legittima e fondata.

Trattasi di una impostazione di fondo che è stata recepita soltanto parzialmente dall'ordinamento interno, con riguardo ai soli tributi di matrice europea, alla quale va ad affiancarsi la disciplina nazionale relativa ai tributi "interni", che differenzia le ipotesi di accesso presso i "locali" del contribuente dagli accertamenti c.d. "a tavolino", aprendo le porte ad una forma di contraddittorio soltanto "eventuale".

Come anticipato, in passato mancava una previsione normativa idonea ad assicurare l'applicazione generalizzata del contraddittorio procedimentale, la cui disciplina non brillava di certo per coerenza e sistematicità, non di rado ritenuta contrastante con il dettato costituzionale e, segnatamente, con gli artt. 3, 24 e 97 Cost.

La disciplina di nuovo conio introdotta con il c.d. "Decreto Crescita", convertito dalla Legge n. 58/2019, ha sancito l'obbligo di "convocare" il contribuente mediante la notificazione di un "invito a comparire", il quale va ad affiancarsi alle garanzie poste dallo Statuto dei diritti del contribuente. Pertanto, tale obbligo opera al di fuori dei casi contemplati dall'art. 12, comma 7 dello Statuto, *rectius* dalle ipotesi in cui sia stato rilasciato un processo verbale in seguito ai controlli effettuati presso i "locali" in cui il contribuente esercita la propria attività.

Orbene, tale ultimo intervento legislativo ha il pregio di colmare alcune lacune esistenti in ambito procedimentale tributario, acuite dopo la nota sentenza delle Sezioni Unite del 2015, ma, per altro verso, non brilla certo di sistematicità e non semplifica il quadro normativo di riferimento. Ad ogni modo, la nuova disciplina positiva consente di estendere le garanzie del contraddittorio anche ai casi di accertamento "a tavolino", sempre che ne sia assicurata l'effettività.

In sostanza, occorre verificare in concreto se l'offerta di contraddittorio avanzata dall'amministrazione finanziaria sia stata effettiva. Detto altrimenti, è necessario da un lato accertare se lo spazio concesso al contribuente a tal fine fosse congruo e sufficiente e, dall'altro, valutare le ragioni che hanno giustificato un eventuale scostamento dalle argomentazioni difensive dallo stesso fornite; del resto, è proprio dall'ordinamento comunitario che si ricava il diritto ad una partecipazione effettiva sia in ambito procedimentale che giurisdizionale²⁴⁰.

²⁴⁰ Sul punto, cfr. C.G.U.E., 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé - Organizações de Calçado Lda c. Fazenda Pública.*, cit.; C.G.U.E., 15 aprile 2008, causa C-268/06, *Impact - Minister for Agriculture and Food* ed altri, § 46, entrambe in *eur-lex.europa.eu*.

Inoltre, la necessità di garantire l'effettività del contraddittorio implica che l'interessato debba essere posto in condizione di sapere, in modo trasparente ed esaustivo, gli elementi a disposizione dell'amministrazione e le ragioni che inducono quest'ultima a provvedere nei propri confronti, prima che la decisione venga presa. Un invito a comparire "al buio", così come il rilascio di un pvc in sede di controllo, spesso privo di elementi concreti su cui prendere posizione, non rappresentano di certo modalità di attuazione del contraddittorio.

Sempre in merito alla normativa da ultimo introdotta, non si comprendono le ragioni che hanno indotto il legislatore ad escludere gli accertamenti parziali da una disciplina che avrebbe dovuto garantire il contraddittorio preventivo in via generalizzata.

Gli accertamenti parziali, difatti, costituiscono una modalità di accertamento dei tributi la cui sfera applicativa è aumentata notevolmente negli ultimi anni. Di conseguenza, sul piano operativo, basterà che l'amministrazione qualifichi l'accertamento come "parziale" per eludere le regole sul contraddittorio endoprocedimentale.

In conclusione, il modello di contraddittorio dettato a livello europeo dovrebbe trovare applicazione con riguardo a tutti i comparti impositivi dell'ordinamento tributario, anche in virtù del richiamo operato dall'art. 1 della Legge n. 241/1990, il quale, come noto, implica che l'attività amministrativa sia improntata anche al rispetto dei principi dell'ordinamento comunitario.

Ebbene, le norme nazionali che disciplinano il contraddittorio endoprocedimentale, nonostante abbiano esteso l'obbligo di garantire il confronto preventivo, non si presentano sempre conformi al citato modello nella parte in cui, a titolo esemplificativo, non prevedono la comunicazione di un addebito certo e preciso ovvero un termine per controdedurre, ma, di contro, consentono all'Amministrazione di prorogare discrezionalmente il termine ultimo per la notificazione dell'addebito, in palese contrasto con l'art. 3, co. 3 dello Statuto, laddove esclude tassativamente la possibilità che i termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti di imposta possano essere prorogati unilateralmente dall'Amministrazione.

Pertanto, alla stregua dell'indagine operata con il presente lavoro, nonostante il cambio di rotta manifestato dal legislatore – al netto della Relazione del 30 giugno 2021 pubblicata dalla Commissione Interministeriale per la riforma della giustizia tributaria – e dalla giurisprudenza minoritaria, non sembra che l'ordinamento nazionale, allo stato

della legislazione, sia in grado di garantire l'effettività di cui il contraddittorio necessiterebbe per assolvere la duplice funzione cui è chiamato, con tutte le ricadute sulla possibilità di ridurre in tal modo il numero di ricorsi giurisdizionali.

A questo punto non ci resta che attendere, da un lato, la fine dello stato emergenziale, e, dall'altro, l'auspicata riforma della giustizia tributaria, per conoscere ed analizzare le modalità attraverso cui il legislatore garantirà il contraddittorio preventivo al contribuente, con la speranza che allo stesso venga espressamente attribuito il diritto di procedere mediante un confronto preventivo orale ed in presenza, modalità, queste, che dovrebbero essere accostate alla presentazione delle memorie scritte e alla produzione di ogni documentazione utile ai fini istruttori.

Bibliografia

- AA. VV., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, G. MARONGIU (a cura di), Torino, Giappichelli, 2004.
- AA.VV., *Contraddittorio preventivo obbligatorio e istituti deflattivi del processo tributario*, Maggioli editore, 2019.
- AA. VV., *Statuto dei diritti del contribuente*, A. FANTOZZI e A. FEDELE (a cura di), Milano, Giuffrè, 2005.
- AMATO R., *Annulamento dell'atto prodromico: riflessi all'esecuzione della sentenza e sul contraddittorio preventivo*, con nota a Comm. Trib. Prov. Puglia (Bari), Sez. III, n. 1481 del 2018, in *Il Tributario*.
- AMATUCCI F., *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, Giappichelli, IV, 2018.
- ARMENANTE F., *La riforma del procedimento amministrativo operata dalla legge n. 69/2009*, relazione al corso *Le novità della legge 69/2009 in tema di procedimento amministrativo*, 2009.
- ATIENZA M., RUIZ MANERO J., *Tre approcci ai principi del diritto*, in *Analisi e diritto*, Torino, Giappichelli, 1993.
- BACOSI G., *Lezioni giuridiche*, Roma, Soliditas, 2010.
- BARONE G., *I modelli di partecipazione procedimentale*, in *giustamm.it*, 2005.
- BARONE G., *L'intervento del privato nel procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1969.

- BASILAVECCHIA M., *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa ed azione impositiva*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, AA. VV. (a cura di S. CIVITARESE MATTEUCCI, L. DEL FEDERICO), Milano, Franco Angeli, 2010.
- BASILAVECCHIA M., *Avviso bonario e comunicazione al contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2008.
- BEGHIN M., *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante l'invito al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Il fisco*, n. 42/2018.
- BEGHIN M., *L'illegittimità dell'avviso di accertamento carente di specifica motivazione quanto alle "gravi incongruenze" previste dall'art. 62-sexies del D.L. n. 331/1993: un'adeguata reazione alla connotazione "statistico-probabilistica" degli studi di settore*, in *Riv. dir. trib.*, n. 7-8/2005.
- BELLÈ M., *Partecipazione e trasparenza nel procedimento tributario: L. 7 agosto 1990, n. 241 e prospettive future*, in *Rass. trib.*, 1997.
- BENVENUTI F., *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952.
- BENVENUTI F., *Disegno dell'amministrazione italiana – Linee positive e prospettive*, Padova, Cedam, 1996.
- BENVENUTI F., *Il nuovo cittadino. Tra libertà garantita e libertà attiva*, Venezia, Marsilio, 1994.
- BERGONZINI G., *L'attività del privato nel procedimento amministrativo*, Padova, Cedam, 1975.
- BASCIU A.F., *La partecipazione del cittadino alla fase di attuazione della norma tributaria*, in *Rass. Trib.*, 1995.
- BASCIU A.F., *Imposizione (procedimento di)*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1989.

- BASILAVECCHIA M., *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT- Riv. giu. trib.*, 2015.
- BASILAVECCHIA M., *Autorità e consenso: un confronto tra azione amministrativa ed azione impositiva*, in *Azione amministrativa ed azione impositiva tra autorità e consenso. Strumenti e tecniche di tutela dell'amministrato e del contribuente*, AA. VV. (a cura di S. CIVITARESE MATTEUCCI, L. DEL FEDERICO), Milano, Franco Angeli, 2010.
- BASILAVECCHIA M., *Per un coordinamento sistematico nell'attuazione della delega fiscale: giocare all'attacco?*, in *Corr. trib.*, n. 39/2014.
- BASILAVECCHIA M., *Quando le ragioni d'urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. trib.*, n. 48/2010.
- BIN R., *Diritti e argomenti. Il bilanciamento degli interessi nella giurisprudenza costituzionale*, Milano, Giuffrè, 1992;
- BORGOGLIO A., *Adesione ai verbali, agli inviti al contraddittorio e agli accertamenti*, in *Il Fisco*, n. 21/2009.
- BUSCEMA I., *Occorre rispettare tutte le previste formalità prima di contestare l'abuso del diritto al contribuente*, in *Dir. Gius.*, n. 212/2018.
- CALDORE C., *La partecipazione al procedimento amministrativo: il punto di equilibrio tra garanzie ed efficienza*, in *cisluniversita.lecce.it*.
- CALIFANO C., *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Riv. dir. trib.*, 2004.
- CAPOLUPO S., *Manuale dell'accertamento delle imposte*, Ipsoa, Vicenza, 2015, IX.
- CARDI E., *La manifestazione di interessi nei procedimenti amministrativi*, Rimini, Maggioli, I, 1983-1984.
- CARINGELLA F., *Compendio di diritto amministrativo*, Roma, Dike Giuridica Editrice, 2018, XII.

- CARINGELLA F., *Corso di diritto amministrativo: profili sostanziali e processuali*, Milano, Giuffrè, 2011.
- CARINGELLA F., *Il procedimento amministrativo. Commento alla Legge n. 241 del 7 dicembre 1990*, Napoli, Simone, 1992.
- CARINGELLA F., *Il procedimento amministrativo*, Napoli, Simone 2002.
- CARLONI E., *Le verità amministrative, L'attività conoscitiva pubblica tra procedimento e processo*, Milano, Giuffrè, 2011.
- CARINCI A., *La riscossione a mezzo ruolo nell'attuazione del tributo*, Pisa, Pacini editore, 2008.
- CARINCI A. – DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul "revirement" della Suprema Corte*, in *Il Fisco*, 2016.
- CARINCI A., *Le controversie doganali*, in *Intrecci tra mare e fisco*, V. UCKMAR (a cura di), Padova, Cedam, 2015.
- CARTABIA M., *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo (La legge n. 241/1990 alla luce dei principi comunitari)*, Milano, Giuffrè, 1991.
- CASSETTA E., *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2018.
- CASINI L., *L'inchiesta pubblica. Analisi comparata*, in *Riv. Trim. Dir. Pub.*, 2007.
- CASSESE S., *Il privato e il procedimento amministrativo. Una analisi della legislazione e della giurisprudenza*, in *Arch. Giur.*, 1970.
- CASSESE S., *Il privato e il procedimento amministrativo, Una analisi della legislazione e della giurisprudenza*, Modena, Stem Mucchi, 1971.
- CASSESE S., *Il procedimento amministrativo europeo*, in AA.VV., *Il procedimento amministrativo nel diritto europeo*, F. BIGNAMI e S. CASSESE (a cura di), Milano, Giuffrè, 2004.
- CASSESE S., *Istituzioni di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2012.

- CASSESE S., *La partecipazione dei privati e le garanzie pubbliche. Saggio di diritto comparato*, in *Riv. Trim. Dir. Pub.*, 2007.
- CELOTTO A., *Il nuovo art. 29 della l. 241 del 1990, norma utile, inutile o pericolosa?*, in *giustamm.it*, 2004.
- CERULLI IRELLI V., *Corso di diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 1997.
- CERULLI IRELLI V., *Verso un più compiuto assetto della disciplina generale dell'azione amministrativa*, in *astrid-online.it*, 2005.
- CHIEPPA R., *Il nuovo regime dell'invalidità del provvedimento amministrativo*, in *giustamm.it*.
- CHIOVENDA G., *Lezioni di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1991.
- CICALA M., *La funzione creativa delle presunzioni nella giurisprudenza tributaria della Corte di Cassazione*, in *Il Fisco*, n. 38/2004.
- CIPOLLA G.M., *La prova tra procedimento e processo tributario*, Padova, Cedam, 2005.
- CLARICH M., *Garanzia del contraddittorio nel procedimento*, in *Dir. Amm.*, n. 1/2004.
- CLARICH M., *Garanzie del contraddittorio e tutela giurisdizionale in tema di sanzioni delle Autorità indipendenti nel settore finanziario*, in *Giur. Comm.*, n. 1/2021, p. 100.
- CLARICH M., *Manuale di diritto amministrativo*, Bologna, Il Mulino 2018.
- COCCONI M., *La partecipazione all'attività amministrativa generale*, Padova, Cedam, 2010.
- COGNETTI S., *«Qualità» e «quantità» della partecipazione*, Milano, Giuffrè, 2000.
- COLASANTI 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.*, n. 5/2016

- COMELLI A., *Sulla non divisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II.
- CONTE D., *Il nuovo modello di attuazione dei tributi nella delega fiscale: l'occasione per legittimare il diritto al contraddittorio nel giusto procedimento di accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, n. 5/2014.
- CONTRINO A. – MARCHESELLI A., *Procedimento di accertamento dell'abuso, contraddittorio anticipato e scelte difensive*, in *Abuso del diritto e novità sul processo tributario*, C. GLENDI, C. CONSOLO, A. CONTRINO (a cura di), Milano, Ipsoa, 2016.
- COPPOLA P., *Le ultime novità in tema di obbligo al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2019, p. 2358.
- COSENTINO L., *Procedimento amministrativo e procedimento tributario alla luce della legge 7 agosto 1990, n. 241*, in *Rass. mens. imp.*, 1993.
- D'ALBERTI M., *La «visione» e la «voce»: le garanzie di partecipazione ai procedimenti amministrativi*, in *Riv. trim. dir. pub.*, 2000.
- D'ALBERTI M., *Lezioni di diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2019.
- DEL FEDERICO L., *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, VI.
- DE LISE P., *La disciplina dell'azione amministrativa a vent'anni dalla legge 241 del 1990*, in *giustizia-amministrativa.it*.
- DE LUCIA L., *Procedimento amministrativo e interessi materiali*, in *Diritto Amministrativo*, 2005, I.
- DE MITA E., *Principi di diritto tributario*, Giuffrè, Milano, 2008.
- DE MITA E., *Sul contraddittorio le Sezioni Unite scelgono una soluzione «politica», nota a Cass.civ., Sez. Unite, sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 1/2016.

- DI PIETRO A., *Procedure applicative all'Irap: le potestà normative regionali di prossima attuazione*, in *Riv. dir. fin.*, 1999, I.
- DI STASI A., *Spazio europeo e diritti di giustizia. Il capo VI della carta dei diritti fondamentali nell'applicazione giurisprudenziale*, Milano, Cedam, 2014.
- DOMINICI R., *Attitudine espansiva del principio del contraddittorio*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015.
- ESPOSITO G.M., *A proposito dei diritti del contribuente a cospetto del potere di accertamento tributario. Profili comparativi con l'ordinamento tedesco*, in *Comp. Dir. Civ.*, 2019.
- ESPOSITO G.M., *Il diritto all'iniziativa procedimentale. Struttura e funzione*, Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2012.
- FALSITTA G., *Funzione vincolata di riscossione dell'imposta e intransigibilità del tributo*, in *La riscossione dei tributi*, A. COMELLI - C. GLENDI (a cura di), Verona, Cedam, 2010.
- FALSITTA G., *L'interpretazione antielusiva della norma tributaria come clausola immanente al sistema e direttamente ricavabile dai principi costituzionali*, in *Corr. giur.*, 2009.
- FANTINI S., *La partecipazione al procedimento e le pretese partecipative*, in *Il procedimento amministrativo tra semplificazione partecipata e pubblica trasparenza*, Torino, Giappichelli, 1990.
- FANTOZZI A., voce *Accertamento tributario*, in *Enc. giur.*, Roma, 1988, I.
- FANTOZZI A., *Gli studi di settore nell'accertamento del reddito d'impresa*, in PERRONE e BERLIRI (a cura di), *Diritto tributario e Corte costituzionale*, Napoli-Roma, Edizioni scientifiche italiane, 2006.
- FANTOZZI A., *I rapporti tra fisco e contribuente nella nuova prospettiva dell'accertamento tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1984, I.

- FANTOZZI A., *Premesse per una teoria della successione nel procedimento tributario*, in AA.VV., *Studi sul procedimento amministrativo tributario*, G.A. MICHELI (a cura di), Milano, Giuffrè, 1971.
- FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, n. 2/2011.
- FARRI F., *La codificata obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale al cospetto della legge generale sul procedimento amministrativo: prime riflessioni di carattere sistematico*, in *Dir. prat. trib.*, n.1/2021, p.68.
- FAZZALARI E., *Procedimento e processo*, in *Enc. dir.*, XXXV, Milano, Giuffrè, 1986.
- FAZZINI E., *L'accertamento per presunzioni: dai coefficienti agli studi di settore*, in *Rass. Trib.*, 1996.
- FEDELE A., *Diritto tributario ed evoluzione del pensiero giuridico*, in AA.VV., *Studi in memoria di G.A. Micheli*, Napoli, 2010.
- FERRAJOLI L., *Il contraddittorio negli accertamenti tributari*, in *ecnews.it*, 27 febbraio 2019.
- FERRANTI G., *Invito al contraddittorio: restano le perplessità anche dopo i chiarimenti dell'agenzia*, in *Il Fisco*, n.29/2020.
- FICARI V., *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. Trib.*, 2009.
- FOLLIERI E., *L'annullabilità dell'atto amministrativo*, in *Urbanistica e appalti*, n. 6/2005.
- FOLLIERI E., *La giurisdizione del giudice amministrativo a seguito della sentenza della Corte costituzionale 6.7.2004 n. 204 e dell'art. 21 octies della l. 7.8.1990 n. 241*, in *giustamm.it*.
- FRACCHIA F. - OCCHIENA M., *Teoria dell'invalidità dell'atto amministrativo e art. 21 octies l. 241/1990: quando il legislatore non può e non deve*, in *giustamm.it*, 2005.

- FRANCHINI C., *I principi applicabili ai procedimenti amministrativi europei*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2003, II.
- FRANCO I., *Il nuovo procedimento amministrativo commentato*, Padova, Cedam, 2001.
- FRANSONI G., *L'art. 12, u.c. dello Statuto, la Cassazione e il tally-ho*, in *Rass. trib.*, 2014.
- FRANSONI G., *La Cassazione e il contraddittorio ex art. 12, u.c. dello Statuto: "il semaforo rosso è un consiglio" (Commento a Cass. Civ., Sez. Trib., 27 luglio 2016, n. 15616)*, in *Riv. dir. trib.*, 2016.
- FRANSONI G., *Osservazioni sui rapporti fra conciliazione giudiziale e accertamento con adesione*, in *Rass. trib.*, 2000.
- GALETTA D.U., *Notazioni critiche sul nuovo art. 21-octies della l. n. 241/90*, in *giustamm.it*, 2005.
- GALLO F., *Ancora sulla questione reddito normale-reddito effettivo: la funzione degli studi di settore*, in *Giur. imp.*, 2000.
- GALLO F., *La natura giuridica dell'accertamento con adesione*, in *Riv. dir. trib.*, I, 2002.
- GALLO F., *L'istruttoria nel sistema tributario*, in *Rass. trib.*, 2009.
- GHETTI G., *Il contraddittorio amministrativo*, Padova, Cedam, 1971.
- GIACCHETTI C. - GIACCHETTI S., *Una novità nel settore degli ogm: l'illegittimità invalidante/non invalidante creata dall'art. 21 octies della legge n. 241/1990*, in *Cons. di Stato*, n. 9/2005, II.
- GIANNINI M.S., *Corso di diritto amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1970.
- GIANNINI M.S., *L'interpretazione e l'integrazione delle leggi tributarie*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1941, I.

- GIGLIONI F. - LARICCIA S., *Partecipazione dei cittadini all'attività amministrativa*, in *Enc. Dir., Agg. IV*, Milano, 2000.
- GIOE' C., *Studi di settore e obbligo di motivazione*, in *Rass. trib.*, n. 6/2007.
- GIOVANNINI A., *Contraddittorio anticipato, invalidità dell'atto impositivo e rilevabilità d'ufficio dell'abuso del diritto. Nota a Corte Cost., 7 luglio 2015, n. 132*, in *Giur. Cost.*, n. 4/2015.
- GIOVANNINI A., *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, n. 4/2010.
- GIUFFRIDA A., *Il «diritto» ad una buona amministrazione pubblica e profili sulla sua giustiziabilità*, Torino, Giappichelli, 2012.
- GUERRA M.P., *Funzione conoscitiva e pubblici poteri*, Milano, Giuffrè, 1996.
- IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'unione europea. Riflessi sul diritto nazionale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, n. 1/2016.
- IGLESIAS C.R., *Sui limiti dell'autonomia procedimentale e processuale degli Stati membri nell'applicazione del diritto comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2001.
- INGRAO G., *La prova nel processo tributario e la valutazione del contegno delle parti*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2006.
- LA ROSA S., *Accertamento tributario*, in *Dig. it., disc. priv. sez. comm.*, 1987.
- LA ROSA S., *Amministrazione finanziaria e giustizia tributaria*, Torino, Giappichelli, 2000.
- LA ROSA S., *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in AA.VV., *L'accertamento tributario (principi, metodi, funzioni)*, in *Atti della giornata di studi per Antonio Berliri*, A. DI PIETRO (a cura di), Milano, Giuffrè, 1994.
- LA ROSA S., *I procedimenti tributari: fasi, efficacia e tutela*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2008.

- LA ROSA S., *Scienza, politica del diritto e dato normativo nella disciplina dell'accertamento dei redditi*, in *Riv. Dir. Fin.*, n.1/1981.
- LA SCALA A.E., *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, n. 3/2015.
- LAZZARA P., *La comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza*, in *L'azione amministrativa*, A. ROMANO (a cura di), Torino, Giappichelli, 2016.
- 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 *Riv. giur. trib.*, n. 3/2009.
- LOVISOLO A., *Sulla cd. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, n. 2/2016.
- LOVISOLO A., *La necessaria "utilità e l' "ampiezza" del previo contraddittorio endoprocedimentale anche al fine dell'accertamento dei tributi armonizzati emessi a seguito di verifiche*, in *Dir. prat. trib.*, n. 4/2018.
- LUPI R., *Manuale giuridico professionale di diritto tributario*, Milano, Ipsoa, 2001, III.
- McCUBBINS M., NOLL R. e WEINGAST B., *The political origins of the administrative procedure act*, in *The Journal of Law, Economics, and Organization*, 1999, 15, I.
- MANONI E., *Ragioni a favore dell'impugnabilità del pvc*, in *Il Fisco*, 2014.
- MANZONI I., *Potere di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, Giuffrè, 1993.
- MARCHESELLI A., *Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, Milano, Giuffrè, 2010.
- MARCHESELLI A., *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, in *Il Tributo*, n. 6/2015.

- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, n. 33/2014.
- MARCHESELLI A., *L'efficacia probatoria degli studi di settore*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2004.
- MARCHESELLI A., *Le presunzioni nel diritto tributario: dalle stime agli studi di settore*, Torino, Giappichelli, 2008.
- MARONGIU G., *Coefficienti presuntivi, parametri e studi di settore*, in *Dir. prat. trib.*, n. 5/2002.
- MARTIS M., *Contributo allo studio della discrezionalità nel diritto tributario*, Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2018.
- MARCHISIO E., *Dubbi tra "abuso" e "certezza" del diritto tributario (sull'art. 10 bis, l. 27 luglio 2000, n. 212)*, in *Riv. Not.*, 1/2017.
- MARELLO E., *L'accertamento con adesione*, Torino, Giappichelli, 2000.
- MARENGHI E.M., *Procedimenti e processualprocedimento*, Padova, Cedam, 2009.
- MARENGHI E.M., *Giusto procedimento e processualprocedimento*, in *Riv. dir. proc. amm.*, 2008.
- MARIOTTI L., *Il contraddittorio endoprocedimentale preventivo tributario*, Maggioli editore, 2019, II.
- MARONGIU G., *Contribuente più tutelata nell'interazione con il fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. trib.*, n. 21/2011.
- MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Dir. prat. trib.*, n. 6/2014.
- MASTROIACOVO V., *Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in AA.VV. *I principi europei del diritto tributario*, A. DI PIETRO – T. TASSANI (a cura di), Padova, Cedam, 2014.

- MASUCCI A., *Procedimento amministrativo e nuove tecnologie*, Torino, Giappichelli, 2011.
- MATTARELLA B.G., *Corso di diritto amministrativo*, in *Istituzioni di diritto amministrativo*, S. CASSESE (a cura di), Milano, Giuffrè, 2012.
- MAZZAMUTO M., *Francesco Crispi e la istituzione della IV Sezione del Consiglio di Stato*, in *P.A. Persona e Amministrazione-Ricerche giuridiche sull'Amministrazione e l'Economia*, in *ojs.uniurb.it*, n. 1/2017.
- MENDOLA D., *Contraddittorio endoprocedimentale: tra obbligo di attivazione e prove del contribuente* con nota a Comm. Trib. Reg. Trentino Alto Adige (Trento), Sez. I, 12 luglio 2017, n.79, in *il Tributario*, 18 maggio 2020.
- MENDOLA D., *Il procedimento amministrativo tributario tra diritti del contribuente e poteri dell'amministrazione*, Milano, Cedam, 2021, p. 54.
- MENGONI L., *Ermeneutica e dogmatica giuridica*, Milano, Giuffrè, 1996.
- MICELI R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2016.
- MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1974, I.
- MICCINESI M., *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Commento agli interventi di riforma tributaria* (a cura di M. MICCINESI), Padova, Cedam, 1999.
- MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto tributario*, A. FANTOZZI (a cura di), Torino, Utet, 2012.
- MICHELI G.A., *Considerazioni sul procedimento tributario d'accertamento nelle nuove leggi d'imposta*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, n. 1/1974.
- MOSCATELLI M.T., *Moduli consensuali e istituti negoziali nell'attuazione della norma tributaria*, Milano, Giuffrè, 2007.

- MOSCHETTI F., *Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino*, in *Dir. prat. trib.*, n. 1/1983.
- MULEO S., *Modifiche della legge n. 241/1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di una lettura demolitoria delle garanzie*, in *Dialoghi Trib.*, 2005.
- NANULA G., *Le osservazioni e richieste del contribuente dopo la chiusura della verifica fiscale*, in *Il Fisco*, n. 1/2004.
- NAPOLITANO G., *La logica del diritto amministrativo*, Bologna, Il Mulino, 2014, p. 212.
- NICOLETTI F., *Il principio di buona amministrazione nell'Unione Europea tra garanzia ed efficienza*, in *Il diritto dell'economia*, n. 4/2006.
- 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.
- NIGRO M., *Il nodo della partecipazione*, in *Riv. dir. proc. civ.*, 1980, XXXIV.
- NIGRO M., *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (Il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. proc. civ.*, 1980.
- OCCHIENA M., *Situazioni giuridiche soggettive e procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 2002.
- PACE L.F., *I fondamenti del diritto antitrust europeo*, Milano, Giuffrè, 2005.
- PEDACCINI F., *Contraddittorio*, in *Il Tributario.it*, 7 gennaio 2021.
- PEDULLÀ L., *Giusto procedimento e diritto europeo ad una "buona amministrazione": l'individuo e la sua dignità quale principio cardine dello stato di diritto*, in *Koreuropa*, 2019.
- PERRUCCI U., *Riflessi tributari della nuova legge sul procedimento amministrativo*, in *Boll. Trib.*, n. 5/2005.

- PIANTAVIGNA P., *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, in *Riv. Dir. Fin.*, n. 1/2007.
- PICOZZA E., *Il regime giuri-dico del procedimento amministrativo comunitario*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 1994.
- PICOZZA E., *Introduzione al diritto amministrativo*, Padova, Cedam, 2006.
- PIERRO M., *Invalidità del ruolo per omessa valutazione dei documenti prodotti dal contribuente nella liquidazione automatica della dichiarazione*, in *Rass. trib.*, 2012.
- PINO G., *I principi tra teoria della norma e teoria dell’argomentazione giuridica*, in *Dir. Quest. Pubbl.*, 2012.
- PIRRO M., *Processo verbale di constatazione, attività istruttoria e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, A. BORDITO, A. CONTRINO, A. MARCHESELLI (a cura di), Torino, Giappichelli, 2012.
- PISANI V., *Il nuovo invito obbligatorio al contraddittorio: un'occasione mancata*, in *Il Tributario.it*, 16 settembre 2020.
- PIZZANELLI G., *La partecipazione dei privati alle decisioni pubbliche. Politiche ambientali e realizzazione delle grandi opere infrastrutturali*, Milano, Giuffrè, 2010.
- PROIETTI R., *Nasce l’atto viziato «non annullabile». Quando la sostanza prevale sulla forma*, in *Dir. giust.*, 2005.
- RAGUCCI G., *Il doppio vincolo sul contraddittorio: nuove riflessioni sull’avviso di accertamento ante-tempus*, in *GT-Riv. Giur. Trib.*, 2014.
- 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.*, n. 2/2014.
- RENNA M., *Il responsabile del procedimento a (quasi) dieci dall’entrata in vigore della legge n. 241*, in *Legge n. 241/1990: fu vera gloria? Una riflessione critica a*

- dieci anni dall'entrata in vigore*, G. ARENA, C. MARZUOLI, E.R. ACUNA (a cura di), Napoli, Edizioni Scientifiche Italiane, 2001.
- RINALDI R., *Alcune osservazioni sulla configurazione del processo verbale di constatazione alla luce del procedimento definitorio di cui all'art. 5-bis del D.lgs. n. 218/1997*, in *Rass. trib.*, 2009.
- ROEHRSSSEN G., *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *La disciplina generale del procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1989.
- ROMANO G., *La comunicazione alle imprese delle risultanze istruttoria e l'audizione finale, e Il diritto di accesso ai documenti e la tutela della riservatezza*, in A. CATRICALÀ - P. TROIANO (a cura di), *Codice commentato della Concorrenza e del mercato*, Torino, Utet, 2010.
- ROMANO M.C., *I diritti dei partecipanti al procedimento*, in *L'azione amministrativa*, A. ROMANO (a cura di), Torino, Giappichelli, 2016.
- ROMANO S., *Corso di diritto amministrativo*, Padova, Cedam, 1932.
- RUSSO P., *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, Milano, Giuffrè, 2002.
- RUSSO P., *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'articolo 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, n. 12/2011.
- SALVINI L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. trib.*, n. 44/2009.
- SALVINI L., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, n. 1/2000.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte dirette e nell'Iva)*, Padova, Cedam, 1990.
- SALVINI L., *Procedimento Amministrativo (dir. trib.)*, in *Dizionario di Diritto Pubblico*, S. CASSESE (a cura di), Milano, Giuffrè, V, 2006.

- SANDULLI A., *Il procedimento*, in *Trattato di diritto amministrativo – Parte generale*, S. CASSESE (a cura di), Milano, Giuffrè, 2000.
- SANDULLI A.M., *Il procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1940.
- SANDULLI M.A., *Il codice dell'azione amministrativa*, Milano, Giuffrè, 2010.
- SAVINO M., *Trattato di diritto amministrativo, Parte Generale*, II, Padova, Cedam, 2002.
- SATTA F., *Imparzialità della Pubblica Amministrazione*, in *Encicl. giur.*, XVII, 1989.
- SCALA A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e la tutela dei diritti del contribuente: ancora un gregge senza pastore?*, in *Il Processo*, n. 1/2020.
- SERIO A., *Il principio di buona amministrazione procedurale*, Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2008.
- SCHMIDT-ASSMAN E., *Das Allgemeine Verwaltungsrecht als Ordnungsidee*, Berlin, Springer, 1998.
- SCIARRA T., *Studi di settore e gravi incongruenze alla luce degli indici di incoerenza*, in *Corr. trib.*, n. 11/2006.
- SCOCA F.G., *L'interesse legittimo. Storia e teoria*, Torino, Giappichelli, 2017.
- SCOCA F.G., *Diritto amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2019.
- SCOCA S.S., *Potestà impositiva e situazioni soggettive del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3/2015.
- SORICELLI G., *Corte Costituzionale e contraddittorio endoprocedimentale tributario: è proprio un'occasione mancata?*, in *Gazz. amm.*, n. 1/2018.
- SCREPANTI S., *La tutela della concorrenza e il sistema europeo di pubblici poteri tra integrazione e decentramento*, in *Lezioni di diritto amministrativo progredito*, L. TORCHIA (a cura di), 2012, II.
- STELLA S., *Il procedimento antitrust dinanzi all'agcm*, in *Dizionario sistematico del diritto della concorrenza*, L.F. PACE (a cura di), Napoli, Jovene editore, 2013.

- STEVENATO D., *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Dialoghi trib.*, 2009.
- TABET G., *Ancora incerta la sorte degli accertamenti emessi prima del termine di 60 giorni*, in *Corr. trib.*, n. 44/2011.
- TARULLO S., *L'art. 10-bis della legge n. 241/90: il preavviso di rigetto tra garanzia partecipativa e collaborazione istruttoria*, in *giustamm.it*, 2005, 2.
- TESAURO F., *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005.
- TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificati ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013.
- TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo nel sistema IRPEF*, Padova, Cedam, 1993.
- TINELLI G., *L'accertamento sintetico del reddito complessivo ai fini dell'IRPEF nella giurisprudenza costituzionale*, in AA. VV., *Diritto tributario e Corte Costituzionale*, L. PERRONE e C. BERLIERI (a cura di), Napoli, Edizioni scientifiche italiane, 2006.
- TINELLI G., *Istituzioni di diritto tributario*, Padova, Cedam, 2013, IV.
- TUNDO F., *Dubbi sulla nullità dell'avviso di accertamento emanato prima dei sessanta giorni dal p.v.c.*, in *Corr. trib.*, n. 42/2011.
- TUNDO F., *Il procedimento di accertamento "redditometrico" tra partecipazione e contraddittorio*, in *Rass. Trib.*, 2013.
- TUNDO F., *Processo verbale di constatazione nella fase di verifica a garanzia del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, n. 26/2011.
- VAIANO D., *Preavviso di rigetto e principio del contraddittorio nel procedimento amministrativo*, in *Le riforme della L. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità e amministrazione di risultato*, L.R. PERFETTI (a cura di), Padova, Cedam, 2008.

- VALORZI A., *Dalla procedura amministrativa al processo giurisdizionale*, Padova, Cedam, 1999.
- VARRONE C., *Nullità e annullabilità del provvedimento amministrativo*, in *giustamm.it*.
- VERSIGLIONI M., *Accordo a disposizione nel diritto tributario. Contributo allo studio dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale*, Milano, Giuffrè, 2001.
- VERSIGLIONI M., *Prova e studi di settore*, Milano, Giuffrè, 2007
- VERSIGLIONI M., voce *Accertamento con adesione e conciliazione giudiziale*, in *Treccani – Diritto online*, 2015.
- VILLATA R., *L'Atto amministrativo*, in *Diritto amministrativo*, A. ROMANO, F.G. SCOCA e F. ROVERSI MONACO (a cura di), Bologna, Monduzzi Editore, 1998, II.
- VILLATA R. - RAMAJOLI M., *Il provvedimento amministrativo*, Torino, Giappichelli, 2017.
- VIRGA G., *La partecipazione al procedimento amministrativo*, Milano, Giuffrè, 1998.
- VIRGILIO R., *L'applicabilità della L. 241/1990 alla luce del Titolo V della Costituzione*, atti del *Convegno sulla nuova disciplina dell'invalidità dei provvedimenti amministrativi e i conseguenti poteri del giudice*, Catania, 2-3 dicembre 2005.
- VOGLINO A., *La motivazione dell'avviso di accertamento alla luce dei principi del "nuovo" procedimento amministrativo*, in *Boll. Trib.*, 1991.
- VOGLINO A., *L'incidenza della legge 7 agosto 1990 n. 241/1990 sui procedimenti tributari di accertamento*, in *Boll. Trib.*, 1995.
- ZAGÀ S., *Le disciplina del contraddittorio nei procedimenti di «controllo cartolare» delle dichiarazioni*, in *Dir. prat. trib.*, 2015.
- ZIZZO G., *Clausola antielusione e capacità contributiva*, in *Rass. trib.*, n. 2/2009.