

“L’obbligo del contraddittorio”

di Salvatore Muleo

SOMMARIO: *1. L’evoluzione dottrinarica e giurisprudenziale dalla negazione del contraddittorio procedimentale al suo riconoscimento. 2. L’influsso della sentenza Sopropè della Corte di Giustizia e le conferme della sentenza Kamino e Datema. 3. La sentenza n. 18184 del 2013 delle Sezioni Unite sulla discussa questione delle conseguenze derivanti dall’inosservanza delle regole previste dall’art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente. 4. L’apertura alle ipotesi in cui la previsione normativa difettesse totalmente: l’importanza delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 19667 e 19668 del 2014. 5. I problemi aperti: a. l’applicabilità del principio nel caso di verifiche effettuate presso la sede dell’amministrazione finanziaria: l’ordinanza n. 527 del 15 gennaio 2015 della Corte di Cassazione di rimessione della questione alle Sezioni Unite. 6. Segue: b. è sufficiente l’audizione del contribuente perché sia instaurato un valido contraddittorio? È necessaria l’audizione orale?*

1. L’evoluzione dottrinarica e giurisprudenziale dalla negazione del contraddittorio procedimentale al suo riconoscimento.

Nell’antica Grecia era chiaro a tutti che il contraddittorio costituiva un principio da osservare al fine di avere un giusto processo ed una giusta decisione.

Si consideri, ad esempio, quel che Eschilo faceva affermare nelle Eumenidi ad Atena, che era stata prescelta quale giudice pieno in processo, dopo l’esposizione che una delle parti aveva fatto: “Siete due qui in causa: finora, odo mezza verità.”

Eppure, Atena era la dea della sapienza, ma la coscienza greca, di cui Eschilo era ottimo interprete, ha resistito alla tentazione di dedurre da ciò la superfluità del contraddittorio processuale (peraltro, pur dinanzi alla commissione di un crimine terribile e di fronte ad accusatrici plurime) tanto da far dire alla dea: “Ospite, tocca a te, se vuoi. Qual è la tua replica? Declina il tuo paese, la nascita, i fatti che ti portano qui. Poi pensa a ventare l’attacco. Se credi nella giustizia e per questo non ti stacchi dalla mia statua, lì presso la santa fiamma, sei uno che supplica, sacro: già Issione usò questi modi. Ora ribatti punto su punto. Fammi capire.”.

La necessità del contraddittorio processuale, ai fini di una giusta decisione, non è stata successivamente posta in discussione negli schemi processuali.

Diversa sorte ha avuto, invece, il contraddittorio procedimentale.

Limitando l’indagine al nostro Paese e circoscrivendo l’analisi ad epoche non eccessivamente risalenti, si deve rilevare che non è trascorso molto tempo da quando si affermava l’inesistenza dell’obbligo del contraddittorio procedimentale sulla scorta di diverse argomentazioni.

In specie, l’istituto della partecipazione in ambito amministrativo non aveva potuto trovare sviluppo, sino a che erano evidenziati, quali requisiti tipici dell’azione amministrativa, unicamente l’autoritarità, l’esecutività e l’imperatività dei relativi provvedimenti finali, in funzione del superiore scopo di garantire la libertà e l’incondizionato svolgimento della funzione pubblica. Si era sotto la suggestione di un clima culturale tendente ad esaltare la supremazia assoluta dello Stato e non era prevista alcuna forma di tutela degli interessi dei privati, ordinariamente reputati contingenti ed egoistici.

In epoca successiva ed anche a seguito dell'entrata in vigore della Costituzione si è osservata la riscoperta sul piano dei principi generali dell'ordinamento di situazioni soggettive non necessariamente destinate a comprimersi durante la fase procedimentale ed il concetto di contraddittorio ha iniziato ad assumere una valenza autonoma rispetto a quello di partecipazione, iniziando progressivamente a fare spazio ad un profilo spiccatamente garantista scaturente da un mutato modo di intendere la funzione amministrativa.

Ed in ambito amministrativo è stato compreso che, soprattutto in presenza di attività dichiaratamente discrezionali, il procedimento era la sede naturale per un confronto dialettico degli interessi pubblici e privati coinvolti dal provvedimento finale, e quindi lo strumento più idoneo per assicurare il rispetto tanto dei fondamentali principi costituzionali di buon andamento e di imparzialità della pubblica amministrazione quanto delle situazioni giuridiche soggettive dei consociati.

Solo con la legge n. 241 del 1990 c'è stato però il generale riconoscimento anche a livello legislativo dell'esistenza del principio della «partecipazione» attraverso la previsione di norme approntate per la sua realizzazione. In quella legge è stato affidato al privato un ruolo non esclusivamente collaborativo all'esercizio della pubblica funzione, poiché, al contrario, il ruolo della parte privata è stato inteso in un senso particolarmente ampio, tale da poter accogliere anche la garantista nozione difensiva, tipica del termine «contraddittorio».

Pur rientrando pacificamente il procedimento tributario nel *genus* dei procedimenti amministrativi, evidenti esigenze di non inquinamento del quadro probatorio che si andava delineando nel corso delle indagini imponevano però la previsione di non applicazione degli istituti rientranti nel novero della «partecipazione», stabilita all'art. 13 della stessa legge 241 del 1990, per evitare che il soggetto sottoposto ad indagine, se informato anche solo dell'avvio dell'indagine a suo carico, sottraesse elementi probatori a sé contrari o intervenisse su soggetti terzi in possesso di informazioni a sé sfavorevoli.

Tuttavia, dalla statuizione dell'art. 13 della legge n. 241 non era possibile desumere la volontà del legislatore di escludere l'istituto del contraddittorio dai procedimenti tributari¹.

Quella norma, difatti, appariva piuttosto come una dichiarazione di «non intervento» in un settore dominato da regole e, soprattutto, logiche sue proprie.

Nella normativa tributaria mancava (e manca tuttora) una regola generale che espressamente obblighi l'amministrazione finanziaria al contraddittorio procedimentale, pur dovendosi registrare l'incremento delle forme di contraddittorio isolatamente previste e l'armonizzazione dei profili relativi alle imposte sui redditi ed all'imposta sul valore aggiunto, sino a giungere alla previsione di cui all'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Riformulando il sistema sanzionatorio, è stata invece inserita nelle sanzioni tributarie, di cui al D. Lgs. n. 472 del 1997, la fase della contestazione, che consente al soggetto passivo la difesa al termine dell'istruttoria procedimentale e prima dell'introduzione della fase processuale, realizzando un principio di complessiva economia.

Con sempre maggior frequenza si sono quindi viste ipotesi normative in cui al termine del procedimento tributario è previsto un vero e proprio contraddittorio. E mentre il termine «partecipazione» non significa necessariamente contrapposizione della parte privata e di quella pubblica, nel contraddittorio tale antitesi appare fisiologica e connaturata.

Invero le specifiche disposizioni sul contraddittorio procedimentale hanno anche permesso ai detrattori della sussistenza dell'obbligo di affermare che il legislatore, allorquando l'aveva voluto, l'aveva detto espressamente.

Tali statuizioni erano quindi adoperate dai detrattori per sostenere l'argomento interpretativo *ubi voluit dixit* e dai sostenitori per derivare analogicamente per l'appunto l'argomento analogico.

¹ Sulla partecipazione v. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento (nelle imposte sui redditi e nell'iva)*, Padova, 1990.

Sotto un profilo costituzionale, i detrattori dell'obbligo sostenevano che i precetti di buon andamento e di imparzialità dell'azione della pubblica amministrazione, disposti dall'art. 97 Cost. insieme con i corollari dell'economicità e dell'efficacia della stessa, non dessero alla materia una copertura tale da intendersi come costituzionalmente illegittime le disposizioni del procedimento tributario che non obbligassero al contraddittorio procedimentale.

Secondo tale risalente inquadramento, difatti, la tematica del contraddittorio era classicamente ricondotta alla garanzia del diritto di difesa e del diritto di azione di cui all'art. 24 Cost., e quindi alla sfera processuale, in forza del riferimento al «giudizio», ordinariamente individuato nel processo e non nel procedimento² dalla giurisprudenza della Corte costituzionale italiana³. La Corte costituzionale italiana, cioè, mentre a far data dalla famosa sentenza n. 70 del 1961, pur con alcune soluzioni di continuità⁴, riconosceva la tutela costituzionale del diritto alla prova e quindi non tollerava che delle acquisizioni probatorie fossero effettuate prima del processo e senza che la parte potesse parteciparvi, in genere non ha ritenuto che l'art. 24 Cost. potesse estendersi sino a riguardare anche i procedimenti non processuali.

D'altro canto, nella nozione di «giusto processo», inserita nella Carta costituzionale all'art. 111 novellato, per la prima volta appare il termine «contraddittorio», sino a quel momento derivato in dottrina dall'art. 24 Cost. (e quindi dal suo riferimento al diritto di difesa)⁵.

E, qualunque sia la nozione di contraddittorio adoperata – esposizione dialogica di ragioni ed argomentazioni ovvero partecipazione attiva delle parti in connessione con il principio di parità delle armi⁶ – la previsione della facoltà per la parte di farsi «sentire» prima dell'emissione di un provvedimento ad essa sfavorevole si presenta come requisito minimo ed indefettibile, costantemente garantito dal nostro ordinamento (prevalentemente in ossequio al precetto di cui all'art. 24 Cost., ma in realtà anche sotto ulteriori profili degni di rilevanza costituzionale, ed anzitutto per il comando di cui all'art. 111 Cost.).

Con queste coordinate costituzionali deve misurarsi la disciplina tributaria in tema di accertamento.

Difatti, prescindendo dall'ovvia considerazione del riferimento da parte dell'art. 111 Cost. ad ogni tipo di processo e quindi anche a quello tributario, occorre rilevare che, in punto di metodo, questa regola statuisce che la prova deve formarsi in contraddittorio tra le parti; ovvero, utilizzando un efficace slogan, deve esservi contraddittorio «per» la prova e non «sulla» prova.

E occorre sottolineare subito che le norme sull'accertamento delle violazioni, sia nelle imposte dirette sia nell'imposta sul valore aggiunto, richiamano espressamente il codice di procedura penale quale fonte integrativa; pertanto, per tale verso l'art. 111 Cost. è rilevante anche in ambito procedimentale tributario, giacché illumina l'interprete sui principi superiori ai quali il codice deve essere informato.

² Per L. FERLAZZO NATOLI, *La rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento di accertamento tributario*, in AA.VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, pagg. 551-552, invece, la costituzionalizzazione del principio del contraddittorio è desumibile dall'art. 24, 2° comma, Cost. anche per il procedimento, in forza dell'interpretazione letterale.

³ La non costituzionalizzazione del principio del giusto procedimento è una risalente costante della Corte costituzionale: cfr. ad esempio Corte cost. 14 dicembre 1995, n. 505, in *Cons. Stato*, 1995, II, pag. 2124, o già Corte cost. 20 marzo 1978, n. 23, in *Giur. it.*, 1979, I, 1, pag. 209, o Corte Cost. 2 marzo 1962, n. 13, in *Giur. it.*, I, 1, pag. 920.

⁴ Ad esempio Corte Cost. 9 aprile 1963 n. 45, in *Giur. cost.*, 1963, pag. 170.

⁵ Cfr., per tutti., L.P. COMOGLIO, *Rapporti civili. Art. 24*, in *Commentario della Costituzione*, a cura di G. BRANCA, Bologna-Roma, 1981, pag. 65 e segg.

⁶ Per la configurazione del contraddittorio processuale come possibilità di partecipare al processo ad armi pari, cfr. G.A. MICHELI, *Il contraddittorio nel contenzioso tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1975, I, pag. 525 e segg., ove peraltro ha rilevato incidentalmente che la fase istruttoria del procedimento di accertamento amministrativo «è congegnata in modo di rispettare il più possibile il principio del contraddittorio», giacché, se l'iniziativa istruttoria è officiosa, tuttavia i risultati di essi sono portati a conoscenza della parte privata (*ivi*, pag. 534); nonostante tale congegno ed il consequenziale avvicinamento del procedimento amministrativo al processo giurisdizionale, secondo l'insigne A. solo in quest'ultimo sembrava garantito il rispetto del contraddittorio.

L'analisi dell'istituto del contraddittorio è stata sinora prevalentemente affidata alla dottrina processualistica⁷, che ha individuato il suo nucleo essenziale nella possibilità, per entrambe le parti, di farsi udire dal giudice, personalmente o per mezzo del difensore, prima di ogni decisione, anche non definitiva, sulle istanze proposte⁸.

Perché la preventiva audizione non sia svuotata di significato e di funzione, è stato ritenuto strumentalmente necessario che i soggetti processuali siano stati posti in condizione di conoscere tempestivamente le tesi avversarie, al fine di poter controdedurre e contribuire così a formare efficacemente il libero convincimento del giudice⁹.

Il contraddittorio pertanto si pone sia in funzione di utile contrappeso rispetto ad un diritto alla prova che sia consentito alle parti nella misura più ampia possibile quale idoneo strumento per un miglior accertamento della conoscenza del fatto, attraverso l'apporto partecipativo di ogni interessato all'approccio cognitivo.

È mediante il *contra dicere*, difatti, che si è storicamente verificato che l'attività dei soggetti interessati può essere utilmente stimolata, ed al tempo stesso la possibilità di difesa può essere efficacemente garantita, in una provocata «collaborazione» all'accertamento del vero¹⁰.

Tuttavia, l'estensione del contraddittorio dal processo al procedimento ha riscontrato significative resistenze.

Peraltro, l'evoluzione interpretativa in merito ai principi costituzionali in materia amministrativa, e principalmente dell'art. 97 Cost., ha consentito gradatamente di atteggiare gli stessi da norme di direzione a norme di garanzia, elaborando, di conseguenza, una concezione di amministrazione in senso non soltanto soggettivistico (come complesso esercizio di poteri unilaterali), ma come rapporto ed interscambio dialettici con gli amministrati, nei confronti dei quali si rappresenta necessario un comportamento aperto e disponibile in funzione tanto della cura concreta degli interessi pubblici quanto della tutela immediata delle situazioni soggettive man mano incontrate nel corso dello svolgimento dell'attività amministrativa.

In quest'ottica, lo strumento del contraddittorio si pone come momento indispensabile per la realizzazione sul piano effettuale della ponderazione degli interessi in gioco e per l'attuazione dei precetti costituzionali.

Ai fini della realizzazione di un'effettiva ed auspicata «parità delle armi» si richiede difatti che il conflitto di interessi si espliciti ancor prima della conclusione dell'*iter* procedimentale, ossia dell'adozione del provvedimento, generando un vero e proprio contraddittorio, che trova la sua ragione giustificativa, insieme con la nozione di partecipazione, proprio nello spostamento del fulcro dall'*atto* alla *funzione* amministrativa (e pare difficile reputare che la miniriforma amministrativa del 2005, ed i collegati interventi sulla legge n. 241 del 1990, pur incidendo notevolmente sulla disciplina degli atti, abbiano stravolto tale indirizzo).

Un tale risultato si ricollega con la configurazione dell'istituto del procedimento quale strumento di garanzia (e di miglior raggiungimento dei fini della pubblica amministrazione¹¹ nonché con il

⁷ Per le voci enciclopediche, cfr. L.P. COMOGLIO, *Contraddittorio (Principio del) dir. proc. civ.*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, pag. 1 e segg.; G. GIOSTRA, *Contraddittorio (Principio del) dir. proc. pen.*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, pag. 1 e segg.; L. MIGLIORINI, *Contraddittorio (Principio del) dir. proc. amm.*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991, pag. 1 e segg.; F. BENVENUTI, *Contraddittorio (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, 1961, vol. IX, pag. 738 e segg.; A. NASI, *Contraddittorio (dir. proc. civ.)*, in *Enc. dir.*, 1961, vol. IX, pag. 720 e segg.; V. CAVALLARI, *Contraddittorio (dir. proc. pen.)*, in *Enc. dir.*, 1961, vol. IX, pag. 728 e segg.; F. MARTINETTO, *Contraddittorio (Principio del)*, in *Nov.mo Dig. it.*, 1959, pag. 458 e segg.

⁸ Cfr. in termini, icasticamente, L.P. COMOGLIO, *Rapporti civili. Art. 24*, in *Commentario della Costituzione*, cit., pag. 58, per il quale l'audizione preventiva è un imperativo inderogabile.

⁹ Cfr. L.P. COMOGLIO, *op. loc. cit.*

¹⁰ Il termine «collaborazione», nelle sue diverse sfumature e sinonimi, sta ad indicare in questo contesto una organizzazione interna del processo tale da comportare il necessario coinvolgimento attivo di tutti i soggetti che vi partecipano (così anche E. GRASSO, *La collaborazione nel processo civile*, ora in *Studi in onore di Edoardo Grasso*, Milano, 1999, pag. 416).

¹¹ F. BENVENUTI, *Disegno della amministrazione italiana: linee positive e prospettive*, Padova, 1996, pagg. 233-234, aveva evidenziato come l'audizione degli interessi coinvolti sia funzionale all'effettiva imparzialità della pubblica

conseguenziale abbandono della concezione monopolistica ed unilateralistica della parte pubblica, assicurando, invece, al privato una presenza attiva per contribuire sia all'arricchimento contenutistico del provvedimento finale sia alla regolamentazione del rapporto fra l'interesse pubblico individuato ed il proprio interesse ritenuto meritevole di tutela e considerazione.

L'indiscutibile valore del contraddittorio infraprocedimentale non ha evitato, però, che la scelta legislativa sull'intitolazione del capo III della legge sul procedimento fosse effettuata alla partecipazione del privato al procedimento, indicando gli strumenti e gli istituti che ne permettono e regolano la piena realizzazione; ciò probabilmente per il timore che, sancendo vagamente l'esistenza di un principio generale o di un diritto al contraddittorio, la cui concreta applicazione fosse stata poi rimessa ai regolamenti attuativi di ciascuna amministrazione, si potesse in qualche modo eludere il precetto normativo e per il desiderio di contemplare una disciplina generale della collaborazione del privato, che non si limitasse alle ipotesi in cui i suoi interessi fossero contrapposti a quelli della pubblica amministrazione.

E l'elemento del contraddittorio, così disciplinato, si pone in una posizione di sostanziale parità con tutti gli altri principi generali del procedimento.

Tale eguale dignità formale e sostanziale del contraddittorio rispetto agli altri principi ne impedisce la reciproca subordinazione ed il richiamo in via semplicemente sussidiaria, residuale o improntata a criteri di compatibilità.

D'altro canto, sembra anche problematico sostenere che il contraddittorio procedimentale, in nome dell'evidente derivazione dall'omonimo istituto processuale, possa essere condizionato nella sua operatività dalla presenza o dall'assenza di un pregiudizio incombente sul privato nel corso della formazione del procedimento o dalle preclusioni previste in sede processuale quanto all'allegazione delle prove e dei fatti rilevanti per la decisione della controversia.

Può ritenersi senza troppa difficoltà che il legislatore del 1990 abbia voluto sostanzialmente modellare il contraddittorio procedimentale su quello processuale, prevedendo delle significative limitazioni soggettive, sottoponendo la domanda o gli atti di intervento alla valutazione di ammissibilità (quanto alla legittimità ed alla pertinenza dell'intervento) da compiersi da parte dell'amministrazione procedente ed allo stesso tempo obbligando l'amministrazione a rispondere specificamente sulle questioni addotte a seguito dell'intervento, tenendone conto nell'adozione del provvedimento finale.

In tale quadro di riferimento, è stato rilevato che la presenza di situazioni soggettive complesse, costituite da una pluralità di diritti e di obblighi sorgenti tanto in capo all'amministrazione procedente quanto in capo al privato interveniente, farebbe, inoltre, presumere l'esistenza di un «rapporto giuridico amministrativo procedimentale»¹², del tutto simile quanto alla sua struttura a quello classicamente identificato durante la fase processuale¹³ (o, passando ad un diverso settore, a quello derivante ad esempio da un contratto o da altro fatto lecito), con ciò segnando il tramonto della tradizionale concezione dottrinarica che riduceva l'azione amministrativa¹⁴ ad una concatenazione di atti, ciascuno dei quali sarebbe conseguenza di quello che precede e presupposto di quello successivo.

amministrazione e come, mediante il contraddittorio, l'amministrazione si pone sullo stesso terreno dell'altra parte e ne diviene compartecipe.

¹² In tal senso F. FIGORILLI, *Il contraddittorio nel procedimento amministrativo (dal processo al procedimento con pluralità di parti)*, Napoli, 1996, pag. 258.

¹³ Anche perché, come è stato giustamente rilevato, la piena realizzazione del contraddittorio procedimentale potrebbe costituire un'anticipazione dell'indispensabile indagine tesa alla individuazione dei soggetti (in special modo dei controinteressati) prodromica all'instaurazione del successivo rapporto processuale, rinvenendo una spia della relativa situazione di interesse nel fatto della loro attiva partecipazione durante la fase procedimentale. Cfr. in tal senso ancora F. FIGORILLI, *Il contraddittorio*, cit., pag. 283 e segg.

¹⁴ È di tutta evidenza che tale concezione ruotava su una nozione di amministrazione che valorizzava il momento autoritativo, concentrando la maggiore attenzione all'esame analitico del *farsi* del provvedimento attraverso le varie fasi di esercizio del potere; alla successiva fase processuale era attribuita, invece, la sola funzione di valutare la legittimità formale del provvedimento finale, non potendosi spingere il giudice amministrativo sino a sindacare le scelte discrezionali della pubblica amministrazione.

La valorizzazione, invece, della funzione permetterebbe di individuare e tener conto delle distinte situazioni di interesse incontrate in corso di svolgimento dell'azione amministrativa ancor prima della emanazione del provvedimento finale, senza differirne la tutela al successivo ed eventuale momento processuale, nell'ottica che vede nell'interesse sostanziale del soggetto coinvolto un *quid* non esterno e non di intralcio allo svolgimento dell'azione amministrativa, ma un elemento irrinunciabile per la giusta e corretta risoluzione del caso concreto, nel rispetto dei diritti e l'assolvimento degli obblighi caratterizzanti la posizione giuridica attiva rivestita dall'amministrazione.

Giungendo specificamente al procedimento tributario, va ribadito che in un sistema in cui la parte pubblica deve fisiologicamente ed il più delle volte tendere a scoprire il fatto dopo che esso si è verificato, ricostruendolo dalle tracce lasciate, la sola notizia del controllo può provocare potenzialmente (nell'inquisito in mala fede) una sollecitazione all'inquinamento delle prove. In ciò va rinvenuta la *ratio* dell'esclusione dei procedimenti tributari dalla novella del 1990 e non già nella volontà di denegare ogni forma di partecipazione e, per quel che qui interessa, di contraddittorio in ambito tributario procedimentale.

Difatti, nella legislazione successiva si sono comunque incrementate (ed opportunamente armonizzate nei profili relativi alle imposte sui redditi ed all'imposta sul valore aggiunto) le forme di contraddittorio isolatamente previste¹⁵.

Va ancora rimarcato, come elemento di differenziazione tra il procedimento amministrativo e quello tributario, che, proprio in considerazione della particolarità del settore di riferimento, le problematiche che si pongono nei diversi ambiti non sono esattamente simili, giacché in genere il procedimento amministrativo è tendenzialmente interessato da un quadro degli elementi probatori meno soggetto ad inquinamenti.

Inoltre, in esso la ricostruzione del fatto appare in molti casi finalizzata alla ponderazione degli interessi, mentre in ambito tributario interessa la tutela dei soggetti (e, come si vedrà per l'accertamento, il contraddittorio è indispensabile anche in vista di una decisione della parte privata).

In modo decisamente non condivisibile l'ordinamento italiano non ha previsto espressamente una norma per il procedimento tributario, ma in ogni legge di imposta ha contemplato le regole per lo specifico procedimento di quell'imposta. Con riferimento alle imposte sui redditi ha almeno adottato delle regole uniche, portate dal d.p.r. n. 600 del 1973, mentre talora ha invece disposto rinvii da una legge d'imposta ad un'altra.

La soluzione adottata dal viciniore ordinamento tedesco, che al § 91 dell'*Abgabenordnung* ha sancito espressamente il diritto della parte ad esprimersi sui fatti rilevanti prima che sia emesso un provvedimento a lui sfavorevole¹⁶, appare decisamente più coerente.

Difatti, la previsione di un principio generale, valevole per tutti i procedimenti di accertamento tributario a prescindere dal tipo di imposta del cui presupposto si valuti la sussistenza, è rigorosamente rispondente alla scelta di un metodo di accertamento del fatto che non può essere differenziato a seconda della fattispecie legale ai fini della quale esso rileva.

La scelta implicita del legislatore italiano di rinunciare ad un unico sistema di accertamento, pur mitigata dal graduale avvicinamento delle metodologie accertative tra l'ambito delle imposte dirette e quello dell'imposta sul valore aggiunto anche a mezzo di rinvii testuali dall'uno all'altro, come già detto, è criticabile.

¹⁵ Ma occorre ricordare la condivisibile osservazione di R. SCHIAVOLIN, *Le prove*, in AA.VV., *Il processo tributario*, Torino, 1998, pag. 483, secondo il quale la scelta di posticipare l'istruttoria nel processo tributario – non contemplando un'apposita fase destinata alla formazione delle prove in quella sede – muove dalla necessaria premessa che «nelle procedure di accertamento debbono essere svolte indagini approfondite» (cioè tendenzialmente complete) e che «il contraddittorio si deve sviluppare in modo pieno e corretto». Cfr. anche ID., *op. cit.*, pag. 486 e segg., per il riconoscimento all'istruzione processuale del ruolo di verifica dei risultati dell'istruzione primaria.

¹⁶ E la disposizione tributaria è consona al principio del diritto di audizione nel procedimento amministrativo in genere, stabilito dall'art. 28 della legge sul procedimento amministrativo (VWGO).

Probabilmente il legislatore voleva riservarsi in merito ai poteri da riconoscere all'amministrazione finanziaria con riferimento alle singole imposte (decidendo di sacrificare una misura minore o maggiore della sfera individuale dei cittadini in ragione dell'importanza assegnata al tributo) o forse ciò è stato il frutto di una casualità alla quale non si è voluto porre rimedio per timore di dover ripensare tutto il sistema. Tuttavia l'effetto in termini di distorsione tra le possibilità di accertamento a seconda delle differenti ipotesi è stato notevole.

L'unicità del metodo accertativo, almeno nell'intero ambito del procedimento amministrativo tributario, dovrebbe essere un obiettivo tendenziale, non apparendo sistematicamente coerente che i poteri dell'amministrazione finanziaria – e, specularmente, i diritti dei soggetti inquisiti – siano diversamente modulati a seconda del tipo di tributo da accertare.

Anche alla luce di queste esperienze, la previsione di un generale diritto di audizione (anche non necessariamente a mezzo dell'oralità, come si vedrà), prima dell'emissione di un provvedimento definitivamente sfavorevole alla parte, appare presupposto inderogabile ai fini della legittimità costituzionale dell'impianto accertativo alla luce della prescrizione del principio della buona amministrazione portato dall'art. 97 Cost..

Difatti, vista l'esistenza di diverse possibilità, per il contribuente, di definire i propri assetti in relazione alle imposte (si pensi, ad esempio, all'istituto dell'accertamento con adesione) la mancanza della possibilità di farsi «sentire» provocherebbe la violazione di principi costituzionali ed europei.

Ma, allora, da tale assunto deve discendere la necessità dell'esistenza di un previo flusso di informazioni dall'amministrazione finanziaria al contribuente in merito al quadro probatorio delineantesi; e, per tale via, dell'indicazione degli elementi di prova in possesso dell'ufficio. Altrimenti non sarebbe invero possibile attuare concretamente un pieno contraddittorio, nel quale la fattispecie concreta sia esaminata compiutamente e sia analizzata ai fini della verifica della sua eventuale sussunzione nella fattispecie astratta.

D'altro canto, il sistema sanzionatorio tributario rinnovato con la riforma del 1996-1997 ha significativamente modificato la disciplina delle sanzioni, mediante una legislazione attuata per principi generali; l'adozione di una siffatta tecnica legislativa è già di per sé rilevante anche ai fini della tecnica ermeneutica da utilizzare nell'ambito della normativa sulle sanzioni tributarie.

La stessa legge delega¹⁷ aveva previsto l'emanazione, ove possibile, di un procedimento unitario per l'irrogazione delle sanzioni che contemperasse i due obiettivi di fondo di rispettare il diritto di difesa, in ossequio anche all'art. 24 Cost., e di assicurare la sollecita esecuzione del provvedimento sanzionatorio, prevedendo altresì l'obbligo di indicare gli elementi probatori, da parte dell'ufficio o dell'ente, nello stesso atto di contestazione.

L'impianto normativo derivatone ha attuato tale precetto contemplando due differenti procedimenti di irrogazione delle sanzioni a seconda che esse fossero collegate ai tributi di riferimento o meno.

E, nella logica del sistema sanzionatorio, l'atto di contestazione assume una valenza centrale, atteso che, in caso di mancata produzione di deduzioni difensive, non si verifica la condizione risolutiva alla quale è subordinato e pertanto si libera la potenza irrogatoria dell'atto.

È per questa essenziale ragione che l'istituto in questione ha inteso contemperare le ragioni dell'erario o dell'ente con le esigenze di compiuta conoscenza degli elementi probatori, insieme con la parte motiva dell'atto; il tutto evidentemente ai fini del corretto esercizio del diritto di difesa da parte del soggetto passivo dell'obbligazione tributaria per le sanzioni¹⁸.

La rappresentazione del quadro probatorio emerso permette, in tal modo, l'instaurazione di un contraddittorio anticipato rispetto alla fase processuale¹⁹ e l'esplicazione del diritto di difesa già in

¹⁷ Art. 3, comma 133, lettera m, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

¹⁸ Ed è stato condivisibilmente rilevato come la disciplina di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 472 del 1997 costituisca la forma più evoluta di partecipazione in funzione di contraddittorio: cfr. L. SALVINI, *La «nuova» partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, pag. 20.

¹⁹ Già l'art. 55 della legge 7-1-1929 n. 4, prevedeva che fosse comunicato al trasgressore il verbale di accertamento, invitandolo a presentare le proprie deduzioni.

ambito endoprocedimentale, consentendo altresì un'economia processuale per il caso di esercizio della potestà di autotutela totale o parziale in seguito alle controdeduzioni della parte privata.

La *disclosure* trova così attuazione ed il sistema adottato appare contemperare le esigenze di tutela della parte privata con quelle di salvaguardia del potere-dovere, per l'ufficio, di effettuazione dei controlli secondo modalità che non facilitino l'inquinamento del quadro probatorio: il passaggio dal *contesto di ricerca* al *contesto di giustificazione* è contrassegnato appunto dalla contestazione all'autore delle violazioni delle ipotesi accusatorie emerse a suo carico.

A non dissimili conclusioni era giunta quella giurisprudenza che aveva ammesso il diritto di accesso del contribuente agli atti dell'amministrazione finanziaria successivamente al compimento delle verifiche, denegandolo invece nel corso delle stesse²⁰; ed è evidente che, se in ambito amministrativo la preoccupazione maggiore è quella di un'eventuale onda d'urto che potrebbe derivare da un massiccio ricorso dei cittadini all'accesso, in ambito tributario il timore maggiore è che la violazione della segretezza infici i risultati delle verifiche sul soggetto indagato e sugli altri potenzialmente connessi, agevolando l'inquinamento delle prove.

Non allineata appare invece la disciplina delle sanzioni collegate con i tributi, giacché la norma introdotta con la riforma del 1997²¹ non ha parimenti ribadito la previsione dell'obbligo di indicazione degli elementi probatori nell'unico atto di accertamento o di rettifica, limitandosi a rinviare alle disposizioni che regolano il procedimento di accertamento del correlativo tributo, in quanto compatibili.

Ma in tal caso appare chiaro che il legislatore delegato non ha voluto interloquire nella specifica materia, sentendosi limitato dalla delega conferita.

Da quanto sin qui analizzato è emerso quanto segue.

- Anzitutto l'opzione del legislatore del 1990 di non applicazione del capo III della legge sul procedimento amministrativo in genere all'ambito tributario non implichi necessariamente la volontà di esclusione del contraddittorio, ma possa individuare una scelta di non intervento nel settore tributario.
- In ciò il procedimento tributario si pone quindi solo apparentemente in rapporto di eccezione a regola.
- Peraltro, la pienezza del diritto alla prova postula anche, come necessario contrappeso, la completezza del contraddittorio e della motivazione, così come l'indicazione degli elementi di prova.
- Per quanto concerne in particolare il contraddittorio, va riscontrato se possa adottarsi in ambito procedimentale il criterio suggerito da chi²² ha individuato il momento (ultimo) della indispensabilità del contraddittorio nel momento della formazione del libero convincimento del giudice, ritenendo invece che esso potesse non essere sempre necessario nella fase di formazione del mezzo di prova (ovvero del documento atipico).
- E, nella prospettiva suggerita, anche sulla base dell'osservazione della struttura fondamentalmente contenziosa del procedimento di accertamento delle imposte dirette e dell'IVA²³, potrebbe allora ritenersi che il contraddittorio debba essere rispettato almeno entro il termine ultimo in cui l'amministrazione finanziaria ed il soggetto passivo debbano prendere decisioni in merito alla condotta da tenere, pure in considerazione delle possibilità offerte dal sistema per evitare il contenzioso ricorrendo ai diversi istituti di definizione della pretesa tributaria, tra cui anzitutto l'accertamento con adesione.
- Le acquisizioni probatorie provvisoriamente eseguite, a meno di riferirsi ad atti per loro natura irripetibili²⁴, non potrebbero avere allora alcun effetto definitivo in merito alla fissazione del fatto.

²⁰ La soluzione, come noto, non è pacifica.

²¹ Cfr. in termini l'art. 17 del D.Lgs. n. 472 del 1997.

²² Così, per l'ambito processuale civile, M. TARUFFO, *Note per una riforma del diritto delle prove*, in *Riv. dir. proc.*, 1986, pag. 276

²³ Come già rilevato da S. LA ROSA, *L'amministrazione finanziaria*, Torino, 1995, pag. 139.

²⁴ Come ad esempio la constatazione della giacenza fisica di rimanenze deperibili.

In altri termini, si condivide l'assunto che il *minimum* del contraddittorio consiste nell'asserzione che la parte non sia costretta a subire un provvedimento ad essa sfavorevole, se prima non è stata messa in condizione di far sentire le proprie ragioni e di difendersi provando nel corso dell'iter che ha portato alla pronuncia del provvedimento medesimo²⁵.

Il criterio dell'«*égalité des armes*» risuona quindi come univoco principio superiore al quale informare la disciplina processuale²⁶.

Ma, anche con la vistosa particolarità di un contraddittorio «a due» e non «a tre», per la mancanza per definizione del soggetto giudiziale nella fase procedimentale, va però ricercato un punto di equilibrio dinamico, che consenta all'amministrazione finanziaria ed al soggetto passivo l'esercizio di poteri che si pongano su piani paralleli, tendenti alla realizzazione del contraddittorio, con il duplice obiettivo di ottenere un miglior accertamento del fatto e di consentire la tutela del diritto di difesa anche in sede procedimentale.

L'essenza del contraddittorio nel procedimento tributario potrebbe allora consistere nella possibilità, che dovrebbe essere consentita, di farsi udire dall'organo dell'amministrazione finanziaria competente ad emettere il provvedimento, *cognita re*, prima che sia presa qualsiasi decisione, anche non definitiva, sul comportamento da tenere in merito al provvedimento stesso.

La conoscenza degli elementi di fatto e di diritto, che in tale prospettiva va comunicata dall'amministrazione finanziaria al soggetto passivo, implica allora che, almeno in un determinato momento, *il flusso delle informazioni* – generalmente indirizzato dal soggetto indagato all'amministrazione finanziaria – *si inverta* e che vi sia insomma una forma di pubblicità comunicativa degli elementi in possesso dell'amministrazione finanziaria, soddisfacendo così il diritto all'informazione del contribuente²⁷.

Una siffatta impostazione consentirebbe di evitare, anche nell'ottica del rispetto dei valori costituzionalmente garantiti, che l'amministrazione finanziaria prenda provvedimenti con riferimento ai quali il soggetto passivo sia costretto ad assumere decisioni – ad esempio, in merito alla convenienza o meno dell'acquiescenza, dell'impugnazione ovvero della richiesta di accertamento con adesione – senza che egli sia stato messo compiutamente al corrente di tutte le circostanze di fatto (oltre che delle norme di diritto) considerate e presupposte.

Non si può immaginare, cioè, che l'organo dell'amministrazione finanziaria si ponga come solitario ricercatore della verità, risultando al contrario dallo stesso confronto con i metodi di accertamento processuali e procedimentali la preferenza sistematica per i criteri che valorizzano la partecipazione delle parti ed utilizzano il loro apporto cognitivo, se non perennemente nel *contesto di ricerca* di certo costantemente nel *contesto di giustificazione*.

Tale argomentazione non è, in realtà, in contrasto con le pur considerabili esigenze di speditezza degli accertamenti, poiché l'eventuale impiego supplementare di tempo dell'amministrazione finanziaria durante la fase dell'istruttoria procedimentale procura un risparmio di energie (sia da parte dell'amministrazione stessa sia da parte dei contribuenti) nella eventuale fase contenziosa, con un complessivo vantaggio.

Il principio di economia, difatti, deve essere inteso non solo come applicazione del minimo mezzo per raggiungere il soddisfacimento di un obiettivo posto dall'ordinamento processuale, ma, più in generale, come precetto del minimo mezzo nel raggiungimento degli obiettivi della

²⁵ Cfr., in termini, M. CHIAVARIO, *Processo e garanzie della persona*, III ed., Milano, 1984, vol. II, pagg. 7-8.

²⁶ Per l'ambito processuale civile, per tutti, L.P. COMOGLIO, *Rapporti civili. Art. 24*, in *Commentario della Costituzione*, cit..

²⁷ Ciò significa che, se a seguito delle deduzioni rese dal contribuente in esito alla prospettazione a questi degli addebiti a suo carico l'indagine riparte, occorrerà procedere, al termine del supplemento di indagine, ad una nuova prospettazione degli elementi a carico. Per questa ragione non si condivide la soluzione adottata da Cass., sez. V, n. 992 del 21 gennaio 2015, che ha ritenuto assolto l'obbligo di rappresentazione al contribuente ex art. 12, nonostante il processo verbale di constatazione comunicato al contribuente fosse del 2001, l'amministrazione finanziaria avesse poi inviato un questionario nel 2004 e l'atto impositivo fosse del 2005: all'esito dell'istruttoria aggiuntiva effettuata con il questionario si sarebbe dovuta svolgere, a nostro avviso, una nuova fase di contestazione procedimentale.

composizione delle liti e della restaurazione dell'ordine sociale violato, che pure l'ordinamento si pone.

Nell'ottica, cioè, di un ambito che ricomprenda sia la fase procedimentale sia quella (eventuale) processuale, la migliore applicazione del principio di economia potrebbe aversi, nell'interpretazione suggerita, predisponendo tutti i mezzi e gli strumenti per evitare la fase processuale.

D'altro canto, è evidente come il diritto di difesa, nel suo contenuto essenziale, debba ritenersi incompressibile e non sacrificabile all'interesse fiscale.

Ed allora, perché sia possibile un vero e proprio contraddittorio è necessaria la contemporanea attuazione di due corollari:

- una motivazione che dia conto puntualmente di tutti i profili e che consenta al contribuente l'espletamento della difesa nonché, a tal fine,
- la totale *disclosure* con riferimento agli atti del procedimento.

Insomma facendo sì, per adoperare una locuzione sintetica ma efficace, che trovi attuazione il precetto del contraddittorio «per» la prova anche in ambito procedimentale tributario.

L'attuale secondo comma dell'art. 111 Cost. statuisce che ogni processo debba svolgersi nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, dinanzi ad un giudice terzo ed imparziale (inserendo per la prima volta nella carta costituzionale il lemma «contraddittorio», il cui principio era in precedenza desunto dall'art. 24 Cost.).

Ma soprattutto – ed è tale profilo a dover essere valorizzato in ambito tributario – il quarto comma dell'art. 111 Cost. stabilisce che il processo penale è regolato dal principio del contraddittorio nella formazione della prova.

Come cennato, può ritenersi che tale precetto valga anche in ambito tributario. Difatti, sia le analogie strutturali con il processo penale quanto alla relazione sussistente tra i soggetti ed il fatto oggetto di prova sia i simmetrici rinvii integrativi – ai fini dell'accertamento delle violazioni – delle norme sull'accertamento delle imposte dirette e dell'IVA al codice di procedura penale (artt. 70 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 75 del D.P.R. n. 633 del 1972) rendono applicabile la novella costituzionale relativa al processo penale anche all'ambito procedimentale tributario, che si trova quindi a subire indirettamente gli influssi derivanti dai mutamenti delle regole di rito richiamate (ovvero dei suoi principi informatori, come nel caso di specie).

Un'obiezione a tale impostazione potrebbe derivare dalla considerazione del fenomeno probatorio come tipicamente processuale ed assolutamente estraneo alla fase procedimentale: ciò implicherebbe la non applicabilità al procedimento tributario dell'art. 111, quarto comma, Cost..

Sempre mantenendosi entro un'interpretazione scaturente dall'ordinamento interno, si potrebbe però replicare che il fenomeno di costante «processualizzazione» del procedimento (nell'ottica del perseguimento del duplice obiettivo della garanzia del controllo democratico in via anticipata e della complessiva economicità ed efficienza dell'azione pubblica) implica la proposizione di tematiche strutturalmente tipiche del processo anche in sede procedimentale. Evidentemente, poi, a nessun atto può dar luogo l'amministrazione finanziaria in difetto di elementi probatori acquisiti od assunti sul fatto.

Soprattutto, la (ri)affermazione del principio del contraddittorio da parte del legislatore costituzionale per quanto concerne il processo penale trova un appiglio testuale incontestabile per quello schema e di grande suggestione anche in ambito tributario procedimentale in forza dei rinvii integrativi richiamati.

Quanto meno, allora, il precetto generale portato dal 4° comma dell'art. 111 Cost. potrebbe valere come limite: vale a dire nel senso che, in carenza di contraddittorio (in tutte le fasi), non possa ritenersi formata alcuna prova.

Il concetto della precostituzione delle prove nel procedimento tributario andrebbe allora rivisitato alla luce del precetto di garanzia costituzionale: nessuna prova potrebbe trovare ingresso nel procedimento se non formata nel contraddittorio tra le parti (posticipando lo stesso nel caso di atti irripetibili).

Ed allora l'intero sistema deve esser rivisto assumendo come punti zenitali i due precetti: quello dell'art. 24 Cost. in merito al riconoscimento di un diritto alla prova pieno e quello dell'art. 111 Cost. per quanto concerne la formazione della prova stessa in contraddittorio.

E l'ossequio del principio del contraddittorio nella formazione della prova comporta la verifica del medesimo principio in ogni momento relativo alla formazione stessa, e cioè sia nell'acquisizione o nell'assunzione degli elementi probatori sia nella valutazione degli stessi (ricomprendendo in tale profilo l'esame dell'ammissibilità e della rilevanza dei mezzi di prova), rimanendo non coinvolta la sola fase della decisione (che non può che essere attribuzione unilaterale dell'amministrazione finanziaria).

Già considerando i soli profili costituzionali e quelli emergenti dall'ordinamento interno, è emersa quindi la difficoltà di concepire l'organo dell'amministrazione finanziaria come un solitario ed autonomo ricercatore della verità dei fatti²⁸²⁹.

Ma occorre a questo punto tener conto degli influssi derivanti dai principi europei, portati dal Trattato di Lisbona e dalla Carta di Nizza-Strasburgo ormai comunitarizzata nonché dalla giurisprudenza europea.

2. L'influsso della sentenza Sopropè della Corte di Giustizia e le conferme della sentenza Kamino e Datema.

Sotto il profilo comunitario ed internazionale si rilevano minori incertezze interpretative anche con riferimento alla fase procedimentale.

L'art. 6 del Trattato di Lisbona senza dubbio garantisce i diritti anche sostanziali delle persone. E così pure l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, che ha sinora trovato pacifica applicazione nella tutela del domicilio e della corrispondenza nonché nell'irrogazione delle sanzioni, sebbene non ancora quanto ai tributi.

L'art. 41 della Carta di Nizza-Strasburgo, che ai sensi dell'art. 6 del Trattato di Lisbona ha lo stesso valore giuridico del Trattato stesso, stabilisce il diritto alla buona amministrazione.

Dai principi comunitari la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha tratto il principio secondo il quale esiste il diritto di essere sentiti nel corso di un procedimento che abbia effetti anche nei confronti delle parti interessate ad esso o che possa sortire effetti lesivi di situazioni soggettive tutelate.

In altri termini, come corollario del diritto di difesa, riconosciuto in ambito comunitario anche nella fase procedimentale, è ravvisato come principio fondamentale del diritto comunitario il diritto ad essere sentiti, anche in mancanza di qualsivoglia norma che contempra espressamente tale diritto, funzionalmente all'esercizio del diritto di difesa medesimo.

In specie, la questione del contraddittorio procedimentale ha trovato il suo punto di svolta nella sentenza del 18/12/2008, emessa dalla Corte di Giustizia nella causa C 349-07 nella causa

²⁸ Per adoperare un'efficace espressione di Beccaria, di recente così rielaborata e riferita al ruolo del giudice nel processo civile continentale da M. TARUFFO, *Modelli di prova e di procedimento probatorio*, in *Riv. dir. proc.*, 1990, pag. 436, che ha rilevato che il giudice, relativamente ai mezzi di prova la cui assunzione è consentita d'ufficio, deve comunque permettere lo sviluppo del contraddittorio, che significa lasciare alle parti la possibilità di a) contestare la rilevanza e l'ammissibilità, b) partecipare alla loro assunzione, c) poter dedurre prove contrarie e d) poter discutere l'efficacia delle prove d'ufficio, prima della loro assunzione.

²⁹ Per l'affermazione del principio del contraddittorio in sede amministrativa tributaria cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, p. 21 s.

*Sopropé - Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública*³⁰, avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, ed in cui la Corte ha dichiarato che:

1) Per quanto riguarda la riscossione di un debito doganale al fine di procedere al recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, un termine da otto a quindici giorni concesso all'importatore sospettato di aver commesso un'infrazione doganale affinché questi presenti le proprie osservazioni è, in linea di principio, conforme alle prescrizioni del diritto comunitario.

2) Spetta al giudice nazionale adito stabilire se, alla luce delle circostanze particolari della causa, il termine concretamente concesso a detto importatore gli abbia consentito di essere utilmente ascoltato dalle autorità doganali.

3) Il giudice nazionale deve inoltre verificare se, in considerazione del periodo intercorso tra il momento in cui l'amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni dell'importatore e la data in cui ha adottato la sua decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto adeguatamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse.

Le statuizioni della Corte di Giustizia sono di estremo interesse.

Anzitutto, esse sono intervenute in assenza di una specifica disposizione comunitaria, riconoscendo il contraddittorio come principio immanente del sistema.

In secondo luogo, hanno riconosciuto che la previsione, da parte dell'ordinamento domestico, di un termine da otto a quindici giorni per presentare osservazioni, in relazione ad un'importazione alla quale aveva dato luogo il soggetto passivo, può anche esser congrua, ma a seconda delle circostanze particolari.

Infine, hanno sottolineato che l'amministrazione fiscale ha l'obbligo di valutare seriamente le osservazioni del soggetto passivo.

In sostanziale conformità si è espressa, pur aggiungendo un elemento che può esser foriero di divergenze, la Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 3 luglio 2014, nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13, intraprese da *Kamino International Logistics BV* (C-129/13) e *Datema Hellmann Worldwide Logistics BV* (C-130/13) contro *Staatssecretaris van Financiën*, ed aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi), in relazione al diritto al contraddittorio per il destinatario della decisione di recupero che non è stato sentito dalle autorità doganali prima dell'adozione di tale decisione, bensì nella successiva fase di reclamo.

In questa sentenza la Corte ha concluso che:

1) Il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell'amministrazione e il diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, quali si applicano nell'ambito del regolamento (CEE) n. 2913/92 del Consiglio, del 12 ottobre 1992, che istituisce un codice doganale comunitario, come modificato dal regolamento (CE) n. 2700/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 novembre 2000, possono essere fatti valere direttamente, dai singoli, dinanzi ai giudici nazionali.

2) Il principio del rispetto dei diritti della difesa e, segnatamente, il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, devono essere interpretati nel senso che, quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, in applicazione del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 2700/2000, non è stato sentito dall'amministrazione prima dell'adozione di tale decisione, i suoi diritti della difesa sono violati quand'anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte

³⁰ Corte di Giustizia UE, sez. II, sent. 18 dicembre 2008, causa C-349/07, in *G.T. Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2009, p. 203 s., con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*.

intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma. È quanto avviene, in ogni caso, se la procedura amministrativa nazionale che attua l'articolo 244, secondo comma, del regolamento n. 2913/92, come modificato dal regolamento n. 2700/2000, limita la concessione di siffatta sospensione allorché vi sono motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato.

3) Le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività).

Tuttavia, quest'ultima sentenza ha aggiunto una statuizione che potrebbe dar luogo ad ambiguità, affermando che il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

La Corte in tal modo ha aperto uno spiraglio ad un'interpretazione che, se si affermasse, sminuirebbe lo stesso valore del contraddittorio, derubricandolo da principio in sé, atto a tutelare il diritto di difesa, a criterio subordinato alla dimostrazione che il risultato sarebbe stato differente.

E non si comprende ad opera di chi dovrebbe avvenire tale dimostrazione. Ove mai si reputi che l'onere gravi sul contribuente, si avrebbe il risultato di chiedere ad un soggetto di fornire una dimostrazione di utilità di una fase di previa esposizione delle contestazioni, senza che queste contestazioni gli siano rese. E ciò sarebbe una evidente lesione del diritto di difesa.

Peraltro, la Corte ha ritenuto che il giudice nazionale "può" e non "deve" effettuare tale valutazione e ciò pone la questione su un piano di minore importanza.

3. La sentenza n. 18184 del 2013 delle Sezioni Unite sulla discussa questione delle conseguenze derivanti dall'inosservanza delle regole previste dall'art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Le spinte garantiste che hanno portato all'emanazione dello Statuto dei diritti del contribuente (legge n. 212 del 2000) hanno anche fatto sì che esso includesse nel suo ambito una forte disposizione circa le verifiche fiscali; che è stata ampiamente ispirata all'art. 16 del libro delle procedure fiscali francesi.

Così, l'art. 12, ultimo comma, ha stabilito, per quel che riguarda il tema in esame, che "nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori" e che "l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza."

Sono ben note le questioni interpretative che si sono poste in relazione a questa disposizione, che, mediante il richiamo ad un atto non tipizzato (non esisteva e non esiste un "processo verbale di chiusura"), ha inteso riconoscere in capo al contribuente il diritto al contraddittorio procedimentale al termine di ogni indagine, comunque si sia denominato l'atto conclusivo.

Difettando una sanzione espressa di nullità, l'attenzione della giurisprudenza si è focalizzata anzitutto sulla necessità o meno di concludere per l'annullamento dell'atto impositivo successivo ad una verifica in relazione alla quale al contribuente sia stata negata la possibilità di conoscere, al termine della fase delle indagini ed ancora nel procedimento, gli addebiti che gli erano mossi.

Inoltre, ci si è domandati se tra i "casi di particolare e motivata urgenza" potesse essere inclusa l'imminente scadenza dei termini di accertamento (e si è risposto in senso negativo).

La questione della nullità o meno dell'atto impositivo in caso di inosservanza del precetto di cui all'art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente, è stata risolta dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013³¹.

La giurisprudenza della Corte di Cassazione si era divisa in tre diversi indirizzi³².

In un primo indirizzo rientravano quelle sentenze che avevano cassato con rinvio le sentenze di merito che avevano annullato gli atti impositivi, rilevando la mancanza del controllo della rispondenza della motivazione degli atti rispetto alle ragioni che avevano determinato l'urgenza ed avevano indotto l'amministrazione finanziaria all'emissione anticipata degli atti stessi³³.

Secondo un altro orientamento, che aveva attribuito valore decisivo alla mancanza della espressa previsione di nullità nello Statuto dei diritti del contribuente, la violazione dell'art. 12 dello Statuto avrebbe dato luogo a mera irregolarità, poiché il contraddittorio procedimentale non sarebbe consistito in una garanzia indefettibile³⁴.

Ed infine un terzo indirizzo aveva riconosciuto che il termine dilatorio in esame ha funzione di garanzia per il contribuente e conseguentemente aveva già deciso che la sua lesione provoca un vizio che invalida l'atto impositivo successivo³⁵.

Nel frattempo la Corte Costituzionale, con l'ordinanza n. 244 del 24 luglio 2009, ha rigettato l'eccezione di incostituzionalità ex artt. 24 e 111 Cost. dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000³⁶, poiché il giudice remittente avrebbe dovuto valutare la questione della legittimità dell'avviso di accertamento non rispettoso dell'obbligo di motivazione, anche sotto il profilo dell'urgenza, alla luce del combinato disposto degli artt. 12 della legge 212 del 2000, 7, comma 1, della stessa legge, e 3 e 21-septies della legge 241 del 1990, come modificata nel 2005.

³¹ Su cui v. G. TABEL, *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti "ante tempus"*, in *G.T. Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2013, p. 853 s.; F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificati ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 1144 s.

³² La catalogazione è stata ripresa dall'ordinanza della Corte di Cassazione, sez. trib., n. 7318 dell'11 maggio 2012, che ha rimesso gli atti alle Sezioni Unite per dirimere il contrasto giurisprudenziale. Ovviamente anche la giurisprudenza di merito aveva avuto analoghe divisioni: per un riepilogo cfr. A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 453 s., nota 23.

³³ Si tratta, ad esempio, di Cass., sez. trib., n. 22.320 del 3 novembre 2010 con nota di A. RENDA, *La nullità degli atti impositivi che non esplicitano le ragioni della soppressione del contraddittorio preventivo*, in *G.T. Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, p. 213 s., Cass., sez. trib., n. 10.381 del 12 maggio 2011, Cass., sez. VI, ord. n. 11.347 del 5 luglio 2012, Cass., sez. trib., n. 4.687 del 23 marzo 2012.

³⁴ Cfr. Cass., sez. trib., ord. n. 3.988 del 18 febbraio 2011, Cass., sez. trib., n. 21.103 del 13 ottobre 2011 con nota di A. RENDA, *L'impossibilità di esercitare il diritto al contraddittorio anticipato non determina l'invalidità dell'atto impositivo*, in *G.T. Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, p. 1028 s., Cass., sez. trib., n. 11.944 del 13 luglio 2012, Cass., sez. trib., n. 16.557 del 28 settembre 2012, Cass., sez. trib., n. 16.992 del 5 ottobre 2012.

³⁵ Così Cass., sez. trib., n. 6.088 del 15 marzo 2011 (che si veda anche per il riconoscimento della qualifica di processo verbale di chiusura, di cui all'art. 12 dello Statuto, a due verbali meramente descrittivi dell'accesso, ai quali non erano seguiti altri atti del procedimento portati a conoscenza del contribuente), Cass., sez. trib., n. 18.906 del 16 settembre 2011, con nota di A. COLLI VIGNARELLI, *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. Trib.*, 2012, p. 453 s., Cass., sez. V, ord. n. 29.156 del 28 dicembre 2011, Cass., sez. trib., n. 16.999 del 5 ottobre 2012, Cass., sez. trib., n. 5.652 del 9 marzo 2011.

³⁶ Sul tema cfr. A. MARCHESELLI, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. Trib.*, 2009, p. 2915 s., M. BASILAVECCHIA, *Quando le ragioni di urgenza possono giustificare l'anticipazione dell'accertamento?*, in *Corr. Trib.*, 2010, p. 3969s., M. BRUZZONE, *Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell'interpretazione adeguatrice "suggerita" dalla Consulta*, in *G.T. Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2010, p. 121 s.

Avendo la Corte costituzionale adottato un'ordinanza di inammissibilità per insufficiente sforzo interpretativo e non una decisione interpretativa di rigetto, essa non ha assunto valore vincolante né per il giudice remittente né, tanto meno, per gli altri giudici³⁷, pur costituendo un autorevole precedente. Ed ogni indirizzo giurisprudenziale ha quindi incidentalmente fornito una propria interpretazione, coerente con il risultato raggiunto.

Le Sezioni Unite hanno risolto le divergenze interpretative concludendo per l'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso antecedentemente al decorso del termine di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura, contemplato dall'art. 12, ultimo comma, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Anzitutto, la Corte ha ricordato che lo Statuto, sebbene abbia rango di legge ordinaria, in virtù della speciale clausola rafforzativa di autoqualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali del diritto, dell'attività amministrativa e dell'ordinamento tributario, ha il compito di assicurare che l'azione amministrativa sia esercitata in senso garantistico ed esprima principi immanenti nell'ordinamento tributario, da reputarsi vigenti anche prima dell'entrata in vigore dello Statuto medesimo.

E, nella sentenza a Sezioni Unite n. 18184 del 2013 la Corte è giunta, condivisibilmente, a riconoscere il ruolo cardine che l'art. 12 assume nei rapporti tra contribuente e Fisco, sottolineando che in esso sono disciplinati i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, dapprima sottolineando il profilo collaborativo cui la norma è sottesa (anche come diretta applicazione dell'art. 97 Cost.³⁸, 53 Cost. e 3 Cost.), e quindi più opportunamente mettendo a fuoco il vero punto centrale: il contraddittorio procedimentale, rispetto al quale ha rimarcato il generale riconoscimento che la giurisprudenza e la dottrina³⁹ hanno espresso.

Non pare un caso, peraltro, che la prima sentenza citata dalle Sezioni Unite in questo arresto a conferma dell'indirizzo giurisprudenziale favorevole alla valorizzazione del contraddittorio procedimentale è proprio la sentenza *Sopropè*, emessa dalla Corte di Giustizia UE nel 2008, in precedenza ricordata, assunta correttamente quale paradigma dei comportamenti che le amministrazioni finanziarie dei Paesi membri dell'UE devono tenere, consentendo al contribuente di far valere le proprie osservazioni in procedimenti tributari dai quali possano scaturire conseguenze negative per il suo patrimonio.

Quindi, la Corte ha citato anche i suoi precedenti in tema di accertamenti emessi con il metodo dei parametri o degli studi di settore⁴⁰, ove pure mancava ogni espresso riferimento all'infedeltà del contraddittorio procedimentale, ed a proposito di invii di questionari al contribuente sottoposto ad accertamento⁴¹. Ed, infine, ha affermato che, nel sistema comunitario e nazionale in cui la norma opera, il vizio nel procedimento tributario si traduce in una inaccettabile divergenza dal modello normativo.

La Corte non ha preso invece posizione sulla questione dell'inquadramento della violazione nel novero delle nullità ex art. 21 septies della legge n. 241 del 1990, resolvendo altrimenti la questione interpretativa sottoposta.

³⁷ Come rilevato da G. TABET, *La sospensione del potere impositivo per 60 giorni tra interpretazione adeguatrice e diritto vivente*, in *G.T. Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2011, p. 926. Cfr. anche G. TABET, *Ancora incerta la sorte degli accertamenti emessi prima del termine di sessanta giorni*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 3693 s.

³⁸ E quindi la Corte si è posta in dialogo con la dottrina (G. TABET, *Ancora incerta la sorte degli accertamenti emessi prima del termine di sessanta giorni*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 3695), che aveva avvisato che la conclusione dell'illegittimità dell'avviso di accertamento emesso prima del termine poteva esser raggiunta solo premettendo che il principio della collaborazione e del contraddittorio anticipato tra contribuente ed amministrazione finanziaria sia desumibile direttamente dall'art. 97 Cost.

³⁹ Per tutti, si veda G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009.

⁴⁰ Cass., S.U., n. 26.635 del 18 dicembre 2009

⁴¹ Cass., sez. trib., n. 28.049 del 30 dicembre 2009

Il fulcro esattamente individuato dalla Corte consiste, invece, nelle garanzie del contribuente⁴², viste nella prospettiva comunitaria.

Tali garanzie sono evidentemente incompressibili⁴³, una volta terminata l'esigenza della segretezza delle indagini, giacché il contribuente ben può subire lesioni a seguito del provvedimento tributario emesso nei suoi confronti. Difatti, dopo la conclusione delle indagini, il contribuente potrebbe reputare opportuno compiere anche atti di disposizione del suo patrimonio mediante adesione ad una delle tante forme di definizione agevolata esistenti nell'attuale momento storico. Ed è chiaro che allo stesso contribuente deve esser consentito prendere le proprie decisioni una volta che sia stato informato degli addebiti a suo carico e che gli sia stata data la possibilità di fornire il proprio (interessato) apporto cognitivo nel contraddittorio procedimentale.

Per completezza di esposizione occorre precisare ancora che non si può ritenere che l'accertamento emesso prima del termine sia riconducibile a nullità ex art. 21 septies della legge 241 del 1990 poiché si risolverebbe in un difetto di motivazione dell'atto e sotto tale profilo rientrerebbe in un difetto degli elementi essenziali, intendendosi per tali anche le risultanze dell'istruttoria, di cui all'art. 3 della stessa legge n. 241 del 1990. Difatti, nell'art. 7 dello Statuto, il richiamo all'art. 3 della legge n. 241 è stato accompagnato dalla deprecabile ripetizione dei requisiti dei presupposti di fatto e delle ragioni giuridiche, portando a ritenere non necessaria l'ulteriore esposizione delle risultanze dell'istruttoria tributaria. L'applicazione analogica dell'art. 3 della legge n. 241 del 1990 trova quindi ostacolo in una dizione espressa, che parrebbe esprimere una volontà contraria⁴⁴.

Più suggestivo appare il tentativo di ricomprendere la violazione in esame nelle nullità ex art. 21 septies della legge n. 241 del 1990 sotto il profilo della carenza di potere⁴⁵ che vizierebbe l'atto emesso prima del termine. Ma questa tesi parte dal presupposto che la carenza di potere in concreto, storico motivo di annullabilità dell'atto amministrativo, dia luogo a difetto assoluto di attribuzione; e tale affermazione è poco condivisibile⁴⁶.

E, ai sensi dell'art. 374 c.p.c., non c'è dubbio che il principio di diritto stabilito dalla Suprema Corte vincoli gli interpreti⁴⁷.

⁴² Sulla funzione di garanzia svolta dal processo verbale di chiusura v. M. PIERRO, *Rilevanza procedimentale del processo verbale di constatazione e tutela del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 125.

⁴³ Nello stesso senso Cass. sez. V n. 7843 del 17 aprile 2015 per il caso di mancato rilascio del processo verbale di chiusura delle operazioni di verifica.

⁴⁴ Pur non mancando argomentazioni, sebbene non unanimemente condivise, per sostenere la tesi dell'applicazione analogica: cfr. S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema tributario nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, p. 357 s.

⁴⁵ G. MARONGIU, *Contribuente più tutelato nell'interazione con il Fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2011, p. 1721, F. TUNDO, *Validità dell'avviso di accertamento emesso "ante tempus": i difformi orientamenti richiedono l'intervento delle Sezioni Unite*, in *G.T. Rivista di giurisprudenza tributaria*, 2012, p. 679. Anche A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv.dir. trib.*, 2011, I, p. 157, ha concluso per l'invalidità/annullabilità dell'atto, ma solo se si dovesse ritenere l'essenzialità delle norme sulla partecipazione del privato, anche in funzione dell'interesse generale. Sul tema v. pure P. RUSSO, *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212 del 2000*, in *Riv. Dir. trib.*, 2011, I, p. 1085. In senso contrario all'applicazione dell'art. 21 septies della legge n. 241 del 1990 quale regola dalla quale far scaturire ipotesi di nullità v. F. PISTOLESI, *La "invalidità" degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. Dir. trib.*, 2012, p. 1131 s.

⁴⁶ Cfr. V. CERULLI IRELLI, *Lineamenti del diritto amministrativo*, Torino 2012, p. 487, E. CASSETTA, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2011, p. 536 s. Per F. TESAURO, *L'invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. Trib.*, 2005, p. 1446, il difetto assoluto di attribuzione sussiste allorché l'atto impositivo è emesso da un ufficio privo della funzione impositiva esercitata; occorre insomma che sussista carenza di potere in astratto e non in concreto.

⁴⁷ Meravigliano, quindi, le quasi immediate sentenze divergenti della giurisprudenza della Suprema Corte di poco posteriori alla sentenza a Sezioni Unite, come Cass., sez. trib., ord. n. 24739 del 05 novembre 2013 (per il tentativo di depotenziare l'art. 37 bis, comma quarto, d.p.r. n. 600 del 1973 nonché di reputar non grave la concessione del termine di giorni cinquantaquattro in luogo dei sessanta previsti dalla legge) e Cass., sez. trib., n. 25515 del 13 novembre 2013 (per la ritenuta non applicazione dell'art. 12, u.c., dello Statuto per le sanzioni tributarie e per i soggetti a carico dei

4. L'apertura alle ipotesi in cui la previsione normativa difettesse totalmente: l'importanza delle sentenze gemelle della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 19667 e 19668 del 2014.

Proseguendo quell'opera di "dialogo tra Corti" felicemente avviata negli ultimi tempi, la Corte di Cassazione con le sentenze n. 19667 e n. 19668 del 18 settembre 2014 ha quindi ribadito l'esistenza del diritto al contraddittorio procedimentale anche qualora le leggi d'imposta non abbiano per nulla previsto tale facoltà, come è avvenuto nel caso dell'iscrizione di ipoteca ex art. 77 d.p.r. n. 602 del 1973 a garanzia dei crediti tributari.

In queste sentenze è significativamente sottolineata la portata generale del principio del contraddittorio procedimentale, principio che la Corte ha tratto direttamente dai principi generali comunitari, ed in specie dal principio della buona amministrazione portato dall'art. 41 della Carta di Nizza-Strasburgo, concludendo per la nullità dell'atto impositivo non preceduto dal contraddittorio.

E condivisibilmente la Corte non ha subordinato la tutela del diritto al contraddittorio alla prova di resistenza circa quella che sarebbe stata in concreto l'utilità del contraddittorio medesimo: il diritto al contraddittorio è stato tutelato in sé, evitando di ricadere nella tentazione di seguire tesi riduttive.

In altri termini, per le sentenze nn. 19667 e 19668 del 2014 la mancata instaurazione del contraddittorio procedimentale costituisce una immediata lesione del diritto del contribuente ed è superfluo cercare di individuare se l'eventuale contraddittorio sarebbe stato utile o meno.

Risulta in tal modo non seguita dalla Suprema Corte l'equivoca indicazione della Corte di Giustizia nella sentenza Kamino e Datema, sopra ricordata, secondo cui il giudice nazionale "può" tenere conto della mancanza del contraddittorio, ai fini dell'annullamento dell'atto impositivo, solo se ritiene che, in mancanza di tale irregolarità, il risultato sarebbe stato diverso⁴⁸.

Ed è peraltro significativo che le sentenze nn. 19667 e 19668, come è stato sottolineato⁴⁹, abbiano interrotto l'evoluzione casistica ed abbiano affermato che si deve applicare un principio generale, ritenuto immanente al sistema, che supera le eccezioni precedentemente effettuate.

5. I problemi aperti: a. l'applicabilità del principio nel caso di verifiche effettuate presso la sede dell'amministrazione finanziaria: l'ordinanza n. 527 del 15 gennaio 2015 della Corte di Cassazione di rimessione della questione alle Sezioni Unite.

Come si è detto, le Sezioni Unite si sono pronunziate con la sentenza n. 18184 del 2013 affermando l'obbligatorietà del contraddittorio ex art. 12, ultimo comma, della legge n. 212 del

quali siano emessi atti impositivi in conseguenza di verifiche effettuate a terzi, su cui gli accertamenti sono basati). Tali sentenze non hanno avuto seguiti significativi nella giurisprudenza della Suprema Corte.

⁴⁸ La tesi svalutativa è stata seguita solo parzialmente in dottrina da A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 2014, p. 2536 s., secondo il quale chi eccepisce la violazione del contraddittorio avrebbe semplicemente l'onere di allegare che, se il contraddittorio vi fosse stato, egli avrebbe detto qualcosa (e quindi non anche l'onere di dimostrare che il risultato sarebbe stato diverso). Nemmeno questa versione della tesi svalutativa è in realtà convincente, perché le garanzie non sono valutabili *a posteriori* in base agli effetti delle lesioni.

⁴⁹ Cfr. M. CICALA, *Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle Sezioni Unite*, in *Boll. Trib.*, 2015, p. 90

2000 in un procedimento nel quale erano state effettuate verifiche *in situ* mediante accessi, ispezioni o verifiche; e difatti anche nello stesso principio di diritto sono richiamate tali fattispecie.

Si è posto però il problema dell'applicazione di tale principio anche per le verifiche effettuate in ufficio.

La questione ha iniziato a trovare soluzioni positive nella giurisprudenza di merito, che si è pronunciata in tal senso vuoi in base ad applicazioni analogiche⁵⁰ ricorrendo a non condivisibili ricostruzioni letterali includenti il testo della *rubrica legis*⁵¹.

Un significativo passo in avanti nella definizione della problematica è giunto di recente ad opera della ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015 della Corte di Cassazione.

Con essa la Sesta Sezione della Corte ha ripercorso i momenti più significativi della giurisprudenza della Corte stessa, ha richiamato la sentenza n. 19667 del 2014, sottolineandone i passaggi più significativi e mettendo in evidenza sia il principio colà stabilito circa la portata generale del contraddittorio procedimentale sia i corollari che dallo stesso derivano.

Ed ha quindi rimesso la questione alle Sezioni Unite, giacché la Sezione remittente ha avuto perplessità circa la tesi secondo cui anche gli avvisi di accertamento conseguiti a verifiche effettuate nella sede dell'Ufficio e non preceduti da contraddittorio procedimentale sarebbero nulli per due ragioni:

- a) Permarrebbero significative incertezze in ordine ai limiti di applicazione del principio stesso;
- b) L'eventuale riaffermazione dell'esistenza dell'obbligo di attivazione di un contraddittorio procedimentale da parte dell'amministrazione finanziaria postulerebbe la precisazione delle concrete modalità di esplicazione del contraddittorio e degli effetti dell'eventuale inosservanza di tali modalità.

Le incertezze della Sezione remittente possono probabilmente essere però superate.

Per quanto concerne il primo profilo, per restare in una stretta interpretazione costituzionalmente orientata, i dubbi circa l'applicazione degli artt. 24 e 97 Cost. alla fase procedimentale ed alla derivazione da essi dell'obbligo di instaurare il contraddittorio anche in assenza di una norma espressa⁵² possano esser dissolti ricorrendo all'interpretazione analogica rispetto alla fattispecie regolata dall'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212 del 2000 per le verifiche *in loco* (ipotesi peraltro esaminata dalla stessa Corte allorché ha cercato di ipotizzare una ricostruzione del sistema, per il caso in cui le Sezioni Unite risolvano in senso positivo il dilemma circa l'obbligatorietà del contraddittorio anche per le verifiche "a tavolino"). La perplessità della Sezione parrebbe consistere nell'impossibilità di creare una norma derivandola dai principi costituzionali; ma, come appena detto, l'applicazione dell'interpretazione analogica dovrebbe risolvere il dubbio. Né si potrebbe desumere, come ulteriore argomento *a contrario*, che la previsione del contraddittorio procedimentale nella legge delega n. 23 dell'11 marzo 2014 possa confermare l'attuale inesistenza dell'obbligo stesso, anzitutto poiché, come di recente specificato⁵³, non si tratta di norma di interpretazione autentica ed in secondo luogo perché trattarsi di un caso in cui la legislazione "segue" la giurisprudenza.

Il dubbio è poi definitivamente dissolto, come la stessa Sezione ha ipotizzato, operando un'interpretazione adeguata ai principi europei: movendosi dagli artt. 47 e 48 della Carta di Nizza-

⁵⁰ Comm. Trib. Prov. di Milano n. 126 del 10 maggio 2010, Commissione Tributaria Provinciale di Cosenza, n. 380 del 14 maggio 2012; nonché Comm. Trib. Reg. Lombardia n. 38 del 23 febbraio 2011 (sulla necessità dell'ossequio dell'art. 12 dello Statuto anche in caso di accessi brevi), Comm. Trib. Reg. n. 118/19/13 del 29 ottobre 2013 (sull'applicabilità dell'art. 12, u.c., anche in caso di accessi brevi).

⁵¹ Così Commissione tributaria primo grado Trento n. 7 del 7 febbraio 2011, che ha sopravvalutato la *rubrica legis*, che menziona le verifiche fiscali in genere, rispetto al testo dell'art. 12, che disciplina in tutto l'articolo le verifiche fiscali effettuate nei locali del contribuente.

⁵² E si osservi come, nel prosieguo, la Sezione remittente abbia specificato di riconoscere il nesso tra contraddittorio procedimentale e la tutela dei valori presidiati dagli artt. 24 e 97 della Costituzione.

⁵³ Cfr. M. CICALA, *op. cit.*, p. 94

Strasburgo, in sede processuale, e dall'art. 41, in sede procedimentale, si desume il diritto al contraddittorio per ogni individuo prima che nei suoi confronti sia posto in essere un provvedimento lesivo. E la Sezione pare sottoporre alle Sezioni Unite per mero scrupolo il dubbio circa l'applicabilità delle regole comunitarie anche ai tributi non armonizzati, poiché essa stessa ha rilevato fondatamente che sarebbe stridente e forse illegittima costituzionalmente una disparità di trattamento tra tributi armonizzati e tributi che non lo sono.

Anche il secondo dubbio, circa le modalità da seguire per il caso di riconoscimento dell'esistenza del contraddittorio procedimentale in ogni caso, può esser risolto, come la Sezione ha ipotizzato, ricorrendo all'applicazione analogica della regola stabilita dall'art. 12 dello Statuto, che contempla ipotesi tipiche, ma che non hanno le caratteristiche di fattispecie eccezionali⁵⁴; e quindi ammettendo la ricorrenza dell'obbligo di attendere sessanta giorni dalla comunicazione al contribuente del processo verbale di chiusura e valutando motivatamente le eventuali deduzioni presentate dallo stesso entro tale termine⁵⁵.

Si è posta infine la Sezione la domanda circa quale siano le conseguenze derivanti dall'eventuale mancato ossequio del contraddittorio procedimentale nel caso delle verifiche "a tavolino" e, sulla suggestione della sentenza nella causa C-129/13 Kamino della Corte di Giustizia ha ipotizzato, non senza esitazioni, che si possa distinguere tra i casi in cui il contribuente eccepisca nel successivo giudizio che in sede di contraddittorio avrebbe allegato ragioni serie ed i casi in cui opponga ragioni meramente pretestuose, concludendo per l'annullamento solo nella prima ipotesi.

La soluzione, a nostro avviso, non può prescindere dalla disciplina stabilita dalla norma interna per le verifiche effettuate mediante accessi ed ispezioni. Una volta stabilita l'applicazione analogica dell'art. 12 dello Statuto⁵⁶, ci pare necessario adottare anche per le verifiche "a tavolino" l'interpretazione giurisprudenziale che in termini di conseguenze hanno effettuato le Sezioni Unite con la sentenza n. 18184 del 2013. Peraltro, l'ultima indicazione della sentenza Kamino (circa la facoltà del giudice di annullare l'atto impositivo se in mancanza dell'irregolarità ci sarebbe stato un risultato diverso) non pare costituire un limite per il giudice nazionale, ma, trattandosi per l'appunto di diritti della difesa, denotare il *minimum standard* da riconoscere, ferma restando la maggior tutela che gli ordinamenti domestici dovessero giungere a riconoscere⁵⁷; come si desume anche dall'uso del verbo "può" e non di quello "deve" nella cennata sentenza Kamino.

Senza affaticarsi nella valutazione *ex post* di ciò che avrebbe potuto dire il contribuente, a nostro avviso anche per le verifiche "a tavolino" va applicata quindi la medesima disciplina⁵⁸,

⁵⁴ Era la soluzione che avevamo ipotizzato, commentando la sentenza n. 18184 del 2013: cfr. S. MULEO, *Avvisi di accertamento "ante tempus" e vizi dell'atto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, n. 4, pp. 996 - 1005.

⁵⁵ E' chiaro che da ciò deriva l'obbligo per l'amministrazione finanziaria di inviare al contribuente un atto dal quale emergano le contestazioni che allo stesso intende rivolgere con il successivo atto impositivo.

⁵⁶ E Cass. sez. VI n. 4543 del 5 marzo 2015 condivisibilmente ha spiegato che non occorre verificare se il mancato rispetto del termine di sessanta giorni abbia o meno determinato una effettiva compressione del diritto di difesa del contribuente, provocando esso comunque una lesione del contraddittorio tale da far derivare l'illegittimità dell'atto impositivo successivo. In senso conforme Cass., sez. V, n. 406 del 14 gennaio 2015 e Cass. sez. V n. 7843 del 17 aprile 2015. Si veda anche Cass., sez. V, n. 25759 del 5 dicembre 1979.

⁵⁷ Così testualmente il punto 82 della sentenza Kamino: "Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso."

⁵⁸ Non si condivide pertanto la statuizione di Cass. sez. V n. 26493 del 17 dicembre 2014 (e quindi antecedente all'ordinanza di rimessione n. 527 del 2015 alle Sezioni Unite), secondo cui le garanzie dell'art. 12 dello Statuto sussistono per il contribuente sottoposto a verifica, ma non anche per il terzo nei confronti del quale siano emersi dalla stessa verifica dati, informazioni ed elementi utili per l'emissione di un avviso di accertamento nei suoi confronti. Il risultato, difatti, sarebbe paradossale: mentre il contribuente sottoposto a controllo avrebbe frammenti di informazioni

illustrata quanto agli effetti dalla sentenza n. 18184 del 2013 delle Sezioni Unite, prevista dall'art. 12 della legge n. 212 del 2000.

6. Segue: b. è sufficiente l'audizione del contribuente perché sia instaurato un valido contraddittorio? È necessaria l'audizione orale?

Può esser utile accennare, pur sinteticamente, a due minori profili applicativi.

Il primo riguarda un possibile equivoco, che potrebbe derivare dall'assimilazione dell'audizione del contribuente o dell'invio di un atto dell'indagine con la nozione di contraddittorio procedimentale.

Come si è detto in precedenza, perché si espliciti un corretto contraddittorio procedimentale deve accadere che l'audizione del contribuente avvenga *cognita re*, vale a dire dopo che è stata messo al corrente degli addebiti emergenti a seguito dell'istruttoria procedimentale. La comunicazione delle contestazioni al contribuente è essenziale al fine di segnare il confine tra *contesto di ricerca* (fase delle indagini) e *contesto di verifica* (fase delle giustificazioni). Solo in tal modo, peraltro, si riesce a stimolare il contribuente alla produzione anticipata delle giustificazioni, che altrimenti renderà nel processo, e ad ottenere quell'obiettivo della riduzione dei processi che insieme con la tutela del contribuente anche nella fase procedimentale costituisce lo scopo di tale contraddittorio.

Ben può avvenire, quindi, che il contribuente sia "sentito", ed anche più volte, dall'amministrazione finanziaria nel corso delle indagini, ma, perché vi sia effettivamente un contraddittorio procedimentale, occorre che al termine della fase delle indagini si proceda previamente all'inversione del flusso delle informazioni, che andranno quindi dall'amministrazione finanziaria al contribuente, e si dia allo stesso la possibilità di illustrare la propria versione dei fatti.

Ciò introduce al secondo profilo.

Lo stesso adattamento alla fase procedimentale di un requisito processuale potrebbe indurre a risentire dell'insegnamento chiovendiano in tema di oralità, che l'insigne Autore ha delineato quale connotato capace di per sé di migliorare l'efficienza e l'economicità del processo⁵⁹, e che è stato certamente rilevante anche sulla stessa redazione del codice di procedura civile del 1940 e di quelli successivi.

L'oralità, intesa come caratteristica prevalente rispetto alla scrittura in un sistema misto⁶⁰, significava che la conoscenza del soggetto decidente (il giudice, nello schema processuale) delle attività processuali doveva avvenire in base all'impressione da esso stesso ricevuta, potendo essere solamente «rinfrescata» dalle scritture, richiedendo per la sua piena applicazione l'identità fisica del giudice della causa, la concentrazione di essa e l'inappellabilità delle interlocutorie.

Il tutto in correlazione più⁶¹ o meno⁶² stretta con il principio di immediatezza, nell'ottica di un contrappeso all'impianto inquisitorio del processo ed al fine di rendere più trasparente e più controllabile l'istruttoria processuale e di migliorare la dialettica probatoria tra le parti e tra queste ed il giudice.

Non pare che l'oralità faccia parte in questo momento storico delle garanzie fondamentali della maggioranza dei paesi europei quanto al processo. E certamente non ne fa parte quanto al procedimento (si veda, in proposito, la stessa sentenza Sopropè, ove è chiaramente affermato che al contribuente può anche esser data facoltà di essere "sentito" per iscritto).

reputati insufficienti dall'ordinamento, l'altro contribuente non avrebbe nessuna informazione sino alla ricezione dell'atto impositivo. E ciò appare fortemente stridente.

⁵⁹ Cfr. G. CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile, Le azioni. Il processo di cognizione*, Napoli, 1928, pag. 677 e segg.

⁶⁰ Cfr. G. CHIOVENDA, *Principii di diritto processuale civile*, cit., pag. 679; in senso conforme, P. CALAMANDREI, *Oralità nel processo*, ora in ID. (a cura di M. CAPPELLETTI), *Opere giuridiche*, vol. I, Napoli, 1965, pag. 450.

⁶¹ Cfr. E. ALLORIO, *Verso il nuovo processo civile*, in ID., *Problemi di diritto*, II, Milano, 1957, pag. 403 e segg.

⁶² Per altri versi l'oralità era vista anche come garanzia per la genuinità degli atti

Peraltro, al termine della fase delle indagini, le scritture meglio rispondono al requisito della controllabilità e meglio aiutano a sviluppare razionalmente le affermazioni sull'accaduto, consentendo quell'economia dell'azione amministrativa che è pure garantita dall'art. 97 Cost.

Proprio nella dottrina chiovendiana, il vantaggio dell'oralità pare desumersi in tema di valutazione delle dichiarazioni di qualcuno, poiché il soggetto decidente può trarre dal contatto diretto maggiori elementi di valutazione ai fini dell'attendibilità delle asserzioni svolte. Ma quando le indagini sono ultimate e le giustificazioni sono poggiate massimamente su documenti, come avviene nella materia tributaria usualmente, il requisito dell'oralità può cedere il passo alla scrittura.

Non è detto, quindi, che l'«ascolto» delle parti ai fini del soddisfacimento del contraddittorio procedimentale debba avvenire necessariamente oralmente né che il principio di oralità processuale faccia parte del nucleo minimo di garanzie indefettibili del giusto processo.