

# **SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I MAGISTRATI DELLA REGIONE CALABRIA**

**ROSSANO CALABRO 10-11 MAGGIO 2019**

## **“IL CONTRADDITTORIO TRA PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTARIO”**

**di Michele Mauro**

**1.** Il contraddittorio tra Amministrazione finanziaria e contribuente, sia nel procedimento che nel processo tributario, è oggetto ormai da lungo tempo dell'attenzione della dottrina e della giurisprudenza, che hanno maturato posizioni altalenanti e stratificate.

Il processo tributario, aderendo all'impostazione teorica che gli attribuisce natura impugnatoria (*cfr. per tutti F. TESAURO, Manuale del processo tributario, Torino, 2017, pag. 55 e ss., ove riferimenti anche alle tesi contrastanti che qualificano il processo tributario come improntato all'accertamento del “rapporto d'imposta”*) - da cui discende (ad eccezione dell'azione di condanna relativa al rimborso del tributo indebitamente versato) la proposizione da parte del contribuente di azioni di impugnazione tese all'annullamento totale o parziale di provvedimenti amministrativi – ci impone di ritenere che il ruolo del giudice tributario sia quello di sindacare la legittimità dell'atto impugnato nei limiti dei motivi di ricorso proposti dal ricorrente. Ovviamente il giudizio è governato dal principio del contraddittorio che caratterizza ogni (giusto) processo, ed è (tendenzialmente) improntato al principio dispositivo di cui all'art. 115 cpc.

E' fondamentale rilevare, allora, come il giudizio tributario, il quale si incentra sulla valutazione della legittimità dell'atto, si traduca in una verifica dell'operato dell'Amministrazione finanziaria in sede amministrativa, avuto riguardo al paradigma normativo che regola il procedimento di imposizione.

Diviene, allora, essenziale soffermarsi compiutamente sulla valenza giuridica del contraddittorio nel procedimento, che si riflette, quanto agli effetti, nel successivo processo instaurato dal contribuente.

Al fine di indagarne compiutamente la portata e gli effetti sui provvedimenti impositivi, occorre domandarsi se il contraddittorio costituisca un principio generale o una regola giuridica. A tal fine, però, è inevitabile prendere atto di alcuni punti fermi che, come ampiamente noto, risultano ormai pacifici nell'elaborazione giurisprudenziale di legittimità, e precisamente della distinzione tra procedimenti che involgono tributi armonizzati a livello europeo, ovvero non armonizzati (*La distinzione è valorizzata dalla Cassazione, Sezioni Unite, nella sentenza n.24823 del 9 dicembre 2015*).

Regole e principi, invero, costituiscono categorie dogmatiche diverse, e producono effetti diversi.

Precisamente, i principi sono generali e indeterminati, ed assolvono ad una funzione principalmente interpretativa delle disposizioni normative. Al contrario, le regole sono in grado di produrre conseguenze giuridiche con riferimento ad una precisa fattispecie e, al verificarsi dei presupposti ad essa sottostanti, deve essere applicata.

Con riferimento ai tributi armonizzati (Iva e accise), è noto come il contraddittorio costituisca innanzitutto un principio generale dell'ordinamento di matrice europea, poichè il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione di cui il diritto al contraddittorio, in qualsiasi procedimento, costituisce parte integrante (*si vedano le notissime sentenze CGUE Sentenza del 18 dicembre 2008, Sopropé, C-349/07; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, Kamino, cause riunite C-129/13 e C-130/13*).

Il principio del contraddittorio, per questi tributi, si traduce dunque, in prima battuta, in un preciso vincolo per l'amministrazione finanziaria e il giudice tributario, i quali interpretano le norme nazionali sul procedimento di imposizione in consonanza con il principio assicurandone la tutela. In ogni caso, l'eventuale inosservanza del vincolo dovrebbe indurre il contribuente ad invocare non già l'illegittimità dell'atto impositivo, ma la violazione della norma nazionale sul procedimento, che, in ragione del vincolo interpretativo rappresentato dal principio, doveva essere applicata nel senso di assicurare una fase di contraddittorio tra amministrazione finanziaria e contribuente.

Tuttavia, nel diritto europeo, il contraddittorio assume un'ulteriore valenza sul piano giuridico, che lo eleva al rango di regola generale. Difatti, la Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea (cd. Carta di Nizza-Strasburgo) prevede espressamente all'art. 41, par. 2, lett. a), “*il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*”. E, come noto, la Carta *de qua*, ai sensi dell'art. 6 del Trattato sull'Unione europea, è espressamente riconosciuta dall'Unione europea ed assume il medesimo valore giuridico dei Trattati. Del resto, l'art. 51, par. 1, della medesima Carta stabilisce che “*le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni, agli organi e agli organismi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà, come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione*”.

Ecco che il contraddittorio, con riferimento ai tributi armonizzati, da mero principio generale diventa diritto del contribuente.

2. Con riferimento ai tributi non armonizzati (imposte dirette, imposta di registro, ecc.), che non rientrano, cioè, nella competenza del diritto dell'Unione europea, spetta al legislatore nazionale

stabilire le regole attraverso le quali il prelievo fiscale debba trovare attuazione. Anche il contraddittorio, dunque, deve essere eventualmente disciplinato a livello domestico, in quanto caratterizza l'esercizio dell'azione amministrativa attraverso cui è attuato il tributo. Ecco che, per i tributi non armonizzati, nel rispetto del principio di legalità dell'azione amministrativa (cd. legalità sostanziale) l'obbligo di instaurare il contraddittorio procedimentale sussiste soltanto in relazione alle ipotesi previste per legge (Cass. n. 527/2015) e secondo le modalità da questa previste (cfr. *M. BASILAVECCHIA, La nullità degli atti impositivi. Considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva, in Riv. dir. fin., 2006, I, pag. 357*).

3. Come s'è detto il contraddittorio, a seconda dei casi, assume la valenza di parametro interpretativo delle norme sul procedimento ovvero di regola di legittimità dell'azione amministrativa. Dunque la violazione del contraddittorio può costituire un vizio del procedimento di accertamento, che può comportare l'invalidità dell'atto emesso dall'amministrazione finanziaria ove quest'ultimo sia difforme rispetto al paradigma normativo di riferimento.

Precisamente l'atto deve considerarsi illegittimo, in quanto difforme dal paradigma normativo, allorquando l'instaurazione del contraddittorio non sia avvenuta o sia stata irregolare, oppure nel caso in cui l'amministrazione finanziaria ometta di considerare specificamente gli elementi emersi in sede di contraddittorio all'interno della motivazione del provvedimento impositivo.

Tali vizi sono in grado di provocare l'invalidità dell'atto di accertamento per mera difformità dal modello di riferimento (approccio formale), oppure a causa di un vizio che abbia compromesso la funzione di assicurare il migliore esercizio del potere impositivo da parte dell'amministrazione finanziaria (approccio sostanzialista. Cfr. *Cass. SS.UU. n. 19667 del 18 settembre 2014*).

Secondo l'approccio da ultimo menzionato, occorre attribuire rilevanza alla effettiva utilità del contraddittorio ai fini della piena realizzazione della funzione del procedimento di imposizione. Occorre verificare, in altri termini, se l'omessa ovvero l'irregolare attivazione del contraddittorio da parte dell'amministrazione finanziaria abbia pregiudicato, in concreto, la realizzazione della predetta funzione. Con la conseguenza che il contraddittorio, ancorchè violato, non può provocare sempre e comunque l'invalidità dell'atto, il quale non può essere dichiarato illegittimo nella misura in cui il procedimento impositivo non avrebbe potuto avere un risultato diverso (cfr. *A. MARCHESELLI, Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso, in Corr. trib., 2014, pag. 2536; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, Kamino, cause riunite C-129/13 e C-130/13*).

4. Questa impostazione, con riferimento ai tributi armonizzati, ha trovato compiuta elaborazione nel diritto europeo, che distingue tra violazione di formalità sostanziali e mere irregolarità procedurali. Sotto il profilo degli effetti, l'inosservanza di una formalità sostanziale provoca sempre l'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, mentre in presenza di un'irregolarità procedurale occorre verificare se l'atto adottato avrebbe avuto un contenuto diverso in assenza di tale irregolarità (cd. "prova di resistenza". Cfr. G. DI FEDERICO, *Le formalità sostanziali e il rispetto della «legality» nell'ordinamento comunitario. Il caso Ici e Solvay C. Commissione*, in *Dir. Unione europea*, 2000, pag. 877). In relazione ai tributi armonizzati occorre, dunque, stabilire se il contraddittorio procedimentale costituisca una formalità sostanziale o meno.

Costituiscono formalità sostanziali, evidentemente, quelle che mirano a tutelare l'interesse della parte destinataria dell'atto. In questo senso, il contraddittorio ben può costituire una formalità sostanziale, dal momento che mira a tutelare essenzialmente l'interesse pubblico all'adozione di una buona decisione e quello del contribuente ad essere ascoltato nella fase procedimentale.

Tuttavia, come ampiamente noto, la tendenza interpretativa sembra divergere dalla conclusione appena affermata, in quanto nell'interpretazione della Corte di Giustizia (il rinvio è alle sentenze sopra citate) la violazione del contraddittorio è qualificata come semplice irregolarità procedurale, per cui, ad avviso del giudice europeo, il giudizio sulla validità dell'atto adottato in difetto di contraddittorio impone sempre la "prova di resistenza".

L'orientamento appena richiamato è stato recepito anche recentemente dalla Corte di Cassazione che, nell'ordinanza n. 2873 del 6 febbraio 2018, ha affermato che, anche laddove si verta in materia di tributi armonizzati (nel caso concreto, in tema di Iva), il mancato rispetto dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000 non può condurre all'invalidità dell'avviso di accertamento emanato sulla base delle risultanze dell'istruttoria allorquando il contribuente non fornisca dimostrazione che in sede di contraddittorio avrebbe potuto addurre ragioni di merito non pretestuose (in linea con quanto affermato dalla sentenza della Cassazione, SS.UU., n. 24823/2015).

Resta il fatto che, secondo questo approccio, il giudice tributario chiamato a pronunciarsi su un vizio riguardante il contraddittorio nell'ambito di un procedimento che involge tributi armonizzati dovrebbe procedere sempre e comunque ad una valutazione sulla natura del vizio, nel senso di stabilire se questo sia riconducibile o meno alla categoria delle formalità sostanziali.

Successivamente, ove il vizio sia qualificato alla stregua di mera irregolarità procedurale, il giudice dovrebbe verificare se in mancanza del suddetto vizio il procedimento avrebbe avuto o meno un risultato diverso.

Ciò non significa, peraltro, che il contribuente debba dimostrare l'infondatezza del provvedimento. Pertanto gli elementi che il contribuente avrebbe potuto fornire in sede di contraddittorio (ove correttamente attivato) non devono essere di per sé sufficienti a determinare l'annullamento dell'atto impositivo. Di conseguenza, l'eventuale infondatezza degli elementi che il contribuente avrebbe potuto produrre preventivamente non può implicare il fatto che il procedimento non avrebbe comunque avuto un esito diverso.

Il contribuente potrebbe allora censurare il vizio senza dovere per forza contestare nel merito la pretesa tributaria. Diversamente opinando, il vizio relativo all'omessa attivazione del contraddittorio non rilevarebbe in alcun modo, essendo assorbito da ragioni di merito. L'accoglimento o il rigetto del ricorso del contribuente in relazione al vizio del contraddittorio dipenderebbe, invero, dalla fondatezza o meno delle ragioni di merito addotte.

Il vizio diviene quindi invalidante allorquando il contribuente dimostri che gli elementi che avrebbe potuto fornire nel contraddittorio procedimentale sarebbero stati idonei (cd. "prognosi postuma") ad integrare, sviluppare o diversamente orientare l'istruttoria dell'Ufficio, in quanto meritevoli di considerazione. Questo, come s'è detto, a prescindere dall'idoneità dei suddetti elementi a dimostrare l'infondatezza della pretesa fiscale.

Ecco che il giudice tributario, collocandosi idealmente nella stessa posizione dell'Amministrazione finanziaria, è tenuto ad accertare se gli elementi che il contribuente avrebbe potuto fornire in sede di contraddittorio sarebbero stati in grado di originare un diverso *iter* istruttorio e logico-argomentativo, a nulla rilevando l'infondatezza della pretesa (cfr. A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, pag. 138).

5. Con riferimento ai tributi non armonizzati, non essendo applicabile la disciplina europea, la rilevanza o meno della violazione del contraddittorio deve essere ricercata nel solo diritto nazionale, ferma restando la permanenza dei due diversi approcci, di tipo legalistico-formale da una parte, e di stampo sostanzialistico dall'altra parte.

Per cui, secondo il primo dei due approcci, il vizio del contraddittorio deve essere apprezzato semplicemente come violazione di una norma procedimentale, e quindi in termini di violazione di legge, escludendo il ruolo della funzione impositiva (cfr. Cass. n. 7914 del 20 aprile 2016, secondo cui le violazioni del contraddittorio, ove previste dalla legge, sono sempre a pena di nullità. Nello stesso senso, come noto, la Cassazione ha affermato che "l'inosservanza del termine per l'emanazione dell'avviso di accertamento determina di per sé l'illegittimità dell'atto ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il

*quale costituisce primaria espressione dei principi di derivazione costituzionale”: cfr. Cass. n. 9865 del 13 maggio 2016. Quest’ultima pronuncia peraltro, come già evidenziato, è stata disattesa dalla recente ordinanza della Cassazione n. 2873 del 6 febbraio 2018, in base alla quale, ai fini del riconoscimento dell’invalidità dell’atto impositivo per violazione dell’art. 12, comma 7, L. n. 212/2000, anche in materia di tributi armonizzati, il contribuente è tenuto a fornire dimostrazione che in sede di contraddittorio avrebbe potuto addurre ragioni di merito non pretestuose).*

Viceversa, in adozione del secondo approccio, l’atto di accertamento potrà ritenersi illegittimo se e nella misura in cui la funzione del procedimento risulti effettivamente compromessa dall’omissione procedimentale in argomento. Così, la violazione del contraddittorio potrà assumere rilevanza solamente nel caso in cui il contribuente dimostri che il confronto tra l’amministrazione finanziaria e il contribuente avrebbe potuto comportare un diverso esito del procedimento di accertamento. In questo modo, l’effetto invalidante riconducibile alla violazione del contraddittorio procedimentale si produce se ed in quanto l’atto o la procedura siano intrinsecamente inidonei, per difetto di un loro requisito o elemento essenziale (difetto di istruttoria), a realizzare la funzione che sia ad essi connessa dall’ordinamento (cfr. A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit., pag. 2536; CGUE sentenza del 3 luglio 2014, Kamino, cause riunite C-129/13 e C-130/13).

Tuttavia, anche adottando il parametro della funzione, sembra doversi riconoscere che, laddove l’istituto del contraddittorio trovi nella disciplina dedicata all’accertamento tributario un esplicito riconoscimento, è evidente come il legislatore abbia previsto modalità precise di attuazione, e, talvolta, una sanzione *ad hoc* per la violazione del contraddittorio. Pertanto, la previsione della sanzione della nullità dell’atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del contraddittorio (es. art. 10-bis ed art. 6, comma 5, L. n. 212/2000) va letta come espressione di una valutazione a monte da parte del legislatore in ordine alla rilevanza dello stesso nell’ambito del procedimento in considerazione (cfr. G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, pag. 121. In specie, si veda Corte Cost. n. 132 del 2015, secondo cui “L a sanzione della nullità dell’atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall’essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell’effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione. La sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, come assume la

*rimettente, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente. La necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'amministrazione è chiamata a compiere dell'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate").*

Dunque, in ragione della valutazione compiuta dal legislatore in merito alla rilevanza del contraddittorio nell'ambito del procedimento di accertamento, che trova la sua puntuale espressione nella previsione di una sanzione *ad hoc* di nullità, l'illegittimità dell'atto non può dipendere da valutazioni non espressamente previste, come quella caso per caso circa l'utilità in concreto del contraddittorio nel singolo procedimento, nonostante tale valutazione sia adottata dalla regola europea di contraddittorio per come interpretata dalle richiamate pronunce della Corte di Giustizia.

A tal proposito, invero, è appena il caso di osservare che i Trattati europei non prevedono una competenza dell'Unione in materia di amministrazione dei tributi, né in materia di conseguenze della violazione delle norme procedurali adottate dagli ordinamenti nazionali per l'accertamento e la riscossione di tributi rilevanti per il bilancio dell'Unione. Di conseguenza, gli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia in materia non sono idonei ad esprimere una primazia del diritto europeo in grado di derogare al diritto nazionale.

L'unica possibilità di introdurre una simile valutazione risiederebbe nell'applicazione della prova cd. di resistenza prescritta dall'art. 21-octies di cui alla L. n. 241/90, che, in virtù del rapporto di *species* ad *genus* del procedimento di imposizione rispetto alla legge generale sul procedimento amministrativo, troverebbe cittadinanza in ambito tributario in quanto non espressamente derogata e non incompatibile con le norme speciali di diritto tributario che disciplinano gli atti del procedimento impositivo (*cfr. Cass. n. 18448 del 18 settembre 2015*).

Tale disposizione, tuttavia, può assumere una qualche rilevanza soltanto in relazione ai casi in cui le norme sul contraddittorio non prevedono la specifica sanzione della nullità per la violazione dello stesso, poichè, come accennato, in assenza di un'apposita disciplina delle invalidità il regime dei vizi degli atti impositivi può essere ricondotto al regime dei vizi degli atti amministrativi (*cfr. L. DEL FEDERICO, I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa, in Rass. trib., 2011, pag. 1393*).

Tuttavia, sembra corretto ritenere che l'omessa instaurazione del contraddittorio previsto per legge si traduca nella mancanza degli elementi essenziali dell'atto, che costituisce un'ipotesi di nullità dell'art. 21 septies della medesima legge n. 241/90 (*Cass. n. 24003 del 24 novembre 2016*). Si tratta, invero, di una mancanza di un elemento essenziale che integra una forma peculiare di violazione di legge che per gravità ed intensità è stata collocata nell'ambito della categoria della nullità, in quanto sanzione certamente più rigorosa rispetto a quella dell'annullabilità.

In specie il contraddittorio, ove espressamente prescritto, costituisce strumento essenziale, per l'amministrazione finanziaria, di valutazione di tutti gli elementi di fatto rilevanti nella fattispecie in esame, funzionale alla giusta attuazione del tributo. L'omessa instaurazione del contraddittorio procedimentale implicherebbe quindi l'assenza di un elemento strutturale del procedimento, come tale idoneo ad impedire il corretto assolvimento della funzione del procedimento di accertamento stesso (*secondo note pronunce di legittimità, in ogni caso, l'atto di accertamento adottato in assenza di contraddittorio previsto per legge dovrebbe in ogni caso essere dichiarato nullo in relazione alla violazione di principi fondamentali di rilevanza costituzionale. La sanzione della nullità, in altri termini, sarebbe applicata non tanto in funzione della violazione di un precetto normativo, bensì in ragione della violazione di un principio desumibile dalla norma violata, la cui rilevanza costituzionale giustifica l'applicazione di una sanzione siffatta: cfr. Cass. SS.UU. n. 19677 del 2014; Cass. SS.UU. n. 18184 del 2013*).

Resta il fatto che, in relazione alle fattispecie di tributi non armonizzati per le quali il legislatore non ha espressamente previsto l'obbligo del contraddittorio, le note elaborazioni giurisprudenziali ne hanno negato la valenza in virtù dell'assenza di una clausola generale valida per tutti i procedimenti (*si pensi all'ordinanza della Corte costituzionale n. 187/2017, che, pur sorvolando sul riconoscimento generalizzato del contraddittorio procedimentale in materia tributaria, ha dichiarato non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, L. n. 212/2000 in relazione agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117 Cost., nella parte in cui garantisce al contribuente il contraddittorio a pena di invalidità nell'ambito dei procedimenti relativi a tributi non armonizzati limitatamente ai controlli effettuati mediante accessi, ispezioni e verifiche nei luoghi di riferimento del contribuente e non anche per i controlli fiscali effettuati in ufficio dai verificatori*).

**6.** A questo punto occorre riflettere sul senso concreto della dicotomia, finora tratteggiata, tra tributi armonizzati e non armonizzati.

A ben vedere, infatti, la predetta distinzione non risponde ad esigenze di ordine logico-sistematico. Invero, occorre prendere atto che l'azione impositiva dell'amministrazione finanziaria debba necessariamente conformarsi ai principi generali dell'attività amministrativa di cui all'art. 1, comma

1, della L. n. 241/1990, con la conseguenza di dover osservare i principi dell'ordinamento dell'Unione europea, in quanto espressamente richiamati dalla predetta disposizione.

In altri termini, in virtù del richiamo ai principi europei, quest'ultimi assumono valenza generale nel procedimento di accertamento tributario. Ecco che il contraddittorio procedimentale diviene a pieno titolo regola del procedimento di accertamento di imposizione, e come tale sempre e comunque applicabile da parte dell'Amministrazione finanziaria a pena di illegittimità del provvedimento finale.

Anche le conseguenze derivanti dalla violazione del contraddittorio preventivo si prestano ad essere valutate in maniera unitaria. Invero, tanto il diritto europeo quanto il diritto nazionale offrono una soluzione pressoché uniforme sulla rilevanza della violazione del contraddittorio. Difatti, la violazione del contraddittorio assume rilevanza soltanto ove comprometta irrimediabilmente la funzione del procedimento di accertamento.

E', in conclusione, necessario articolare il giudizio sulla rilevanza della violazione suddetta su due diversi livelli tra loro alternativi. Il primo è funzionale a valutare se il contraddittorio costituisca un elemento essenziale del procedimento di accertamento (con conseguente nullità *ex se* del provvedimento finale). Il secondo approccio è teso a vagliare se la mancata violazione del contraddittorio avrebbe comportato un diverso risultato del procedimento (cd. priva di resistenza).

7. Restano, in ogni caso, alcuni settori privi di una norma espressa in tema di contraddittorio, con conseguente rilevanza in materia di tributi non armonizzati. In tali fattispecie, potrebbe soccorrere l'interpretazione orientata ad assicurare l'affermazione del contraddittorio attraverso una lettura garantista delle norme sul procedimento di accertamento tributario. Nel caso in cui, invece, anche l'interpretazione non sia in grado di colmare la lacuna normativa, si deve ritenere che l'istituto non operi.

Tuttavia, quest'ultima conclusione è avversata da soluzioni interpretative che trovano il loro fondamento direttamente nella Costituzione, al fine di assicurare uniformità nell'applicazione del contraddittorio procedimentale (cfr. V. MASTROIACOVO, *Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria*, in AA.VV, *I principi europei del diritto tributario* (a cura di A. Di Pietro e T. Tassani), Padova, 2014, pag. 3).

Emerge, allora, l'esigenza di approccio unitario, in ragione del fatto che la legalità cui deve ispirarsi l'azione impositiva è non più solamente nazionale, ma integrata da principi e norme che provengono diritto europeo. L'azione impositiva deve invero conformarsi – lo si ribadisce – ai principi e alle regole europee, come sancito dall'art. 1 della L. n. 241 del 1990. In questa prospettiva, il rispetto di tale disposizione diventa il naturale corollario della necessaria applicazione della regola del

contraddittorio sancita all'art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali, che assicura il contraddittorio in ogni procedimento.

Pertanto, la previsione dell'art. 41 appena richiamato, in consonanza con il canone della legalità sostanziale, appare coerente con l'evoluzione dell'istituto poiché fissa un contenuto minimo in ordine alle modalità di applicazione del contraddittorio.