

Gen/2017



CAMMINO DIRITTO

Articoli Scientifici

ISSN 2532-9871

Cammino Diritto (Periodico online)

Rivista
Giuridica
online

RASSEGNA ARTICOLI GIURIDICI - SETTORE RICERCA -

MENSILE ONLINE

Direttore: Raffaele GIAQUINTO (Giornalista iscritto presso l'ODG di Napoli)

Direttore Scientifico: Alessio GIAQUINTO

Comitato Scientifico: Alessio LO GIUDICE, Antonio LAS CASAS, Emanuele CERSOSIMO, Francesco VESSIA, Francesco ORABONA, Francesco LONGOBUCCO, Gaspare DALIA, Giovanni Maria Iacopo Giuseppe MAINAS, Ignazio ZINGALES, Jordi NIEVA FENOLL, Luigi KALB, Michele Angelo Patrick VALDRINI, Pietro MILAZZO, Raúl ANDRADE OSORIO, Riccardo URSI, Rossana PALOMBA, Sara SPUNTARELLI, Saverio SETTI, Sebastiano Bruno CARUSO, Tommaso GRECO, Valeria L.

Comitato dei Revisori: Angela CUOFANO, Annamaria DI CLEMENTE, Ida MORELLI, Ilaria T. Ilaria VALENTINO, Mariangela MICELI, Massimiliano PACE, Renata MADDALUNA

Redazione: Giuseppe FERLISI, Ilaria FERRARA

RIEPILOGO DATI PER IL DEPOSITO PRESSO IL MINISTERO DEI BENI ARTISTICI E CUI
SERVIZIO II - PATRIMONIO BIBLIOGRAFICO E DIRITTO D'AUTORE

Denominazione della Rivista Scientifica: **Cammino Diritto**
ISSN: 2532-9871 - Codice CINECA: E243140
Registrazione: Tribunale di Salerno n° 12/2015
Periodicità: Periodico (on-line)
Sede: Via C. Turco,4 - 84091 Battipaglia (SA)
Editore: IpWeb di Raffaele Giaquinto
ISP (Internet Service Provider): aruba.it – www.camminodiritto.it
Indirizzo web: <http://www.camminodiritto.it>
Indirizzo e-mail: redazione@camminodiritto.it
Recapito telefonico: 02 87188451

Tutti i contributi pubblicati in questo questo fascicolo hanno superato una procedura di peer review, attuata secondo principi di trasparenza, autonomia e indiscusso presenzia di revisori, individuati secondo criteri di competenza tematica e di rotazione all'interno dei membri del Comitato scientifico. Ciascun lavoro soggetto alla procedura viene valutato in forma anonima da un revisore, il quale esprime il suo parere in forma parimenti anonima sulla conformità del lavoro agli standard qualitativi delle migliori riviste di settore. L'assenza di un parere negativo presuppone il parere favorevole del revisore. Di tutte le operazioni compiute nella procedura di peer review è conservata idonea documentazione presso la redazione.

Indice dei contenuti

1 - IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE TRIBUTARIO TRA DIRITTO INTERNO E L
COMUNITARIO

autore: **Vincenzo Fortunato**, pubblicazione sabato 7 gennaio 2017

IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE TRIBUTARIO TRA DIRITTO INTERNO E DIRITTO COMUNITARIO

Breve rassegna sul tema del contraddittorio endoprocedimentale tributario, con particolare riferimento ai risvolti teorici e pratici emersi dalla fondamentale sentenza Cass. SS. UU. 09/12/2015 n. 24823 e ai recenti sviluppi alla luce dell'ordinanza 736/16 della C.T.R. Toscana.

autore **Vincenzo Fortunato**

Il contributo è stato sottoposto, in forma anonima e con esito favorevole, alla valutazione di un revisore esperto.

Sommario: 1. Partecipazione del privato nel procedimento amministrativo e nel procedimento tributario. Specificità della materia tributaria e situazione normativa in tema di contraddittorio endoprocedimentale. 2. Il principio del contraddittorio quale principio fondamentale del diritto UE. 3. Il dibattito giurisprudenziale nazionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale: la sentenza Cass. SS. UU. 09/12/2015 n. 24823 e i recenti sviluppi alla luce dell'ordinanza CTR Toscana n. 736/16. 4. Conclusioni.

1. Partecipazione del privato nel procedimento amministrativo e nel procedimento tributario. Specificità della materia tributaria e situazione normativa in tema di contraddittorio endoprocedimentale.

L'attuale sistema tributario si caratterizza per il progressivo stemperamento della relazione contrappositiva tra Fisco e contribuente e si apre, attraverso il riconoscimento di numerosi istituti, verso nuove forme di collaborazione, di dialogo e di dialettica serena e costruttiva tra le due figure. Tuttavia, resta un tema, il contraddittorio pre-contenzioso, non ancora soggetto a una disciplina chiara e armonica, nel quale sembra riemergere l'anzidetto rapporto oppositivo.

Volendo fornire una breve definizione si può senz'altro affermare che il contraddittorio endoprocedimentale (o pre-contenzioso) con funzione difensiva nelle indagini tributarie consiste nel diritto del contribuente a difendersi nel corso del procedimento di accertamento, presso l'Amministrazione finanziaria, al termine della fase istruttoria e prima dell'emissione dell'atto di accertamento, proprie osservazioni, memorie e documenti di cui l'Amministrazione dovrà tener conto ai fini dell'emissione dell'atto stesso.

Un tema complesso e articolato che affonda le radici nell'antica *querelle* sull'applicabilità del contraddittorio anche ai procedimenti tributari dei principi sanciti dalla l. n. 241/90 in tema di partecipazione del privato al procedimento amministrativo (1).

Va ricordato, infatti, che la partecipazione del privato al procedimento amministrativo è stata ricollegata coerentemente nell'ambito della generale sul procedimento amministrativo.

Prima della legge n. 241/1990, infatti, non era possibile riscontrare nel nostro ordinamento una disciplina che garantisse, in via generale e con riferimento alla totalità dei procedimenti amministrativi, la partecipazione del privato al procedimento. Si riscontrava, al contrario, una disciplina settoriale che prevedeva con riferimento a determinati procedimenti (2).

Esempio tipico può essere offerto dalla disciplina che regolava il rilascio della vecchia concessione edilizia.

La partecipazione del privato al procedimento si esprime oggi attraverso tre istituti

- la comunicazione d'avvio del procedimento all'interessato, destinatario dell'eventuale atto;
- la possibilità per quest'ultimo di presentare durante il corso del procedimento memorie, documenti e osservazioni di cui l'Amministrazione dovrà tener conto ai fini del provvedimento finale; in altri termini la previsione di una fase di contraddittorio endoprocedimentale;
- la possibilità di accesso agli atti del procedimento; (3)

Senonché, l'applicabilità di questi istituti è stata circoscritta e comunque negata ai procedimenti tributari, per via della specificità della materia tributaria. A livello normativo l'esclusione è espressa inapplicabilità sancita dall'art. 13 della l. n. 241/1990.

Tutto ciò, sostanzialmente per due motivi di fondo.

Innanzitutto perché il procedimento tributario è stato da sempre inteso come un procedimento in materia "atecnica", in quanto questo, a differenza del procedimento amministrativo, non consta di una serie prestabilita di atti. (4)

Non vi è, quindi, un rapporto di pregiudizialità-conseguenzialità tra i diversi atti e l'emissione del provvedimento finale (di accertamento) è solo eventuale.

In secondo luogo, è apparso preferibile non applicare tali istituti alla materia tributaria per aver avvertita l'esigenza di dover rendere più segreta possibile l'istruttoria tributaria, assimilandola in parte a quella penale.

Un'istruttoria a "carte coperte", che avrebbe disincentivato gli evasori a porre in essere qualsiasi contestazione prima della fase naturalmente deputata a questo scopo, ossia quella processuale.

Da qui deriva il c.d. "disallineamento" tra la disciplina della partecipazione nel procedimento amministrativo e quella nel procedimento tributario, che rende la disciplina tributaria una disciplina speciale.

A ciò ha fatto seguito un ordinamento tributario improntato ad una certa rigidità e chiusura che sul lato ha dato poca rilevanza agli istituti di accesso agli atti e di comunicazione di avvio del procedimento, dall'altro ha riconosciuto l'istituto del contraddittorio endoprocedimentale. (5)

Tuttavia, tale riconoscimento è avvenuto attraverso una serie di disposizioni specifiche che un certo numero di contraddittorio prevedono con riferimento a specifici e determinati procedimenti. Previsioni, che non estensibili per via interpretativa ad altri procedimenti.

Tra le varie previsioni tributarie che prevedono l'obbligo in capo all'Amministrazione di attivare una fase di contraddittorio endoprocedimentale si possono citare gli artt. 36-*bis* e *ter* del D.P.R. n. 146/1998, l'art. 10, l. n. 146/1998, in materia di studi di settore, l'art. 38 del D.P.R. n. 600/73 in tema di accertamento sintetico e redditometro, l'art. 16 del D. lgs. 472/97 in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'art. 10-*bis* co. 6 dello Statuto del contribuente in tema di abuso del diritto e, soprattutto, l'art. 12 co. 7 dello Statuto del contribuente. Proprio su quest'ultima disposizione e sulla sua applicativa si è concentrato maggiormente il dibattito nazionale e giurisprudenziale, ma di ciò conto a breve.

2. Il principio del contraddittorio endoprocedimentale quale principio fondamentale del UE.

In questo quadro, già estremamente frastagliato, s'inserisce con forza il diritto comunitario. Nell'ambito del diritto UE, il contraddittorio endoprocedimentale è un principio fondamentale.

Esso è un principio inizialmente sorto in seno alla giurisprudenza della Corte di Giustizia europea e riferito, inizialmente ai soli procedimenti amministrativi. (6) Successivamente, con la Carta Europea dei diritti fondamentali (Carta di Nizza del 2000), è stato codificato all'art. 41 par. 2.

Con la Carta, i Paesi membri hanno inteso prestare il proprio consenso su alcuni principi di carattere generale non codificati nel Trattato, ma già esplicitati dalla giurisprudenza comunitaria. Essa, appare come un elenco solenne dei diritti fondamentali riconosciuti in capo ai cittadini europei. I diritti riconosciuti dalla Carta, dunque, s'inseriscono nel solco dei principi generali già affermati e affermati dalla giurisprudenza della Corte di giustizia, costituendone così un *continuum*.

La codificazione appare dunque dettata, in particolar modo, dal fine di dirimere incertezze che normalmente derivavano da una sedimentazione prevalentemente giurisprudenziale dei principi. (7) Tuttavia, per alcune formalità seguite nel procedimento di adozione, la Carta venne considerata inizialmente solo uno strumento di *soft-law*, con valore per lo più politico e, comunque, non di efficacia diretta e vincolante nei confronti degli Stati membri. (8)

Le cose sono cambiate con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona del 2009 che, tra le altre modifiche apportate all'ordinamento dell'Unione europea, ha attribuito alla «Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea» (la «Carta di Nizza» adattata nel 2008) lo stesso valore giuridico delle norme dei trattati UE.

La portata di tali innovazioni è assai significativa, giacché determina – nella prospettiva che ci interesserà in questa sede – l'applicazione al diritto tributario dei diritti fondamentali sanciti nella Carta e

effetto del trattato di Lisbona, entrano a far parte *per via legislativa* del diritto «costituz dell'Unione.

Prima del Trattato di Lisbona, comunque, la fondamentale sentenza della CGE “*Sopropè*” del 21/3/07), pur senza richiamare la Carta di Nizza (ancora non vincolante), aveva esteso l'applicabi principio del contraddittorio endoprocedimentale anche ai procedimenti tributari.

In particolare, i giudici europei affermavano che il principio relativo al rispetto dei diritti della (di cui il contraddittorio è parte integrante) è un principio fondamentale del diritto dell'Unione E “*che trova applicazione ogniqualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti un atto ad esso lesivo. In forza di tale principio i destinatari di decisioni che in sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A essi devono beneficiare di un termine sufficiente*”. (9)

L'obbligo di attivare il contraddittorio incombe innanzitutto in capo alle Amministrazioni come, in subordine, alle Amministrazioni degli Stati membri ogni qualvolta esse operano in procedi che riguardano materie che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione.

Successivamente alla sentenza “*Sopropè*”, un'altra fondamentale pronuncia della CGE, la “*International Logistics*” (C-129/13 e 130/13) ha chiarito la portata e i limiti del contradd endoprocedimentale. (10)

In essa è stato affermato che il diritto al contraddittorio, come ogni altro diritto, può soggiaceri limiti purché questi siano proporzionati e giustificati. (11)

In particolare, è stato affermato che il principio relativo al rispetto dei diritti della difesa non può violato solo perché il contribuente non è stato ascoltato prima dell'emissione dell'atto imp purché, però, esso sia solo differito ad una fase successiva di reclamo (amministrativo) avverso lo atto e purché l'efficacia dell'atto in questione possa essere nel frattempo sospesa.

Inoltre, è stato affermato che non in ogni caso l'atto emesso in difetto di contraddittorio considerarsi invalido. Affinché un'invalidità ci sia è necessario che il contribuente dimostri in g che il contraddittorio sarebbe stato per lui un'occasione propizia per proporre osservazioni e che il procedimento avrebbe potuto avere un risultato diverso qualora il contraddittorio foss tempestivamente attivato.

In altre parole, il difetto di contraddittorio endoprocedimentale non può essere eccepito in r pretestuosa, non potendo così il contribuente abusare del diritto.

A conclusione di questa breve analisi sul tema del contraddittorio endoprocedimentale cos disciplinato in ambito comunitario è possibile affermare quanto segue.

Sia che il principio fondamentale di contraddittorio endoprocedimentale venga considerato principio di matrice giurisprudenziale, sia che esso venga considerato come principio codificat

sarà direttamente applicabile (con le conseguenze che dalla diretta applicabilità discendono confronti della materia comunitaria (ai tributi armonizzati per ciò che concerne la materia trib). Ciò è confermato, a livello normativo, dal combinato disposto dagli artt. 51 della Carta di Nizza TUE, atteso che la Carta di Nizza non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione delle sue competenze né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, né modifica competenze e i compiti definiti nei Trattati.

Pertanto, almeno fin quando il legislatore nazionale non decida di estenderne l'applicabilità, atteso che una disciplina attuativa, il principio del contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria troverà applicazione solo nell'ambito dei procedimenti relativi a tributi armonizzati.

3. Il dibattito giurisprudenziale nazionale in tema di contraddittorio endoprocedimentale: sentenza Cass. SS. UU. 09/12/2015 n. 24823 e i recenti sviluppi alla luce dell'ordinanza Toscana n. 736/16

Nel contesto così delineato, anche la giurisprudenza di merito e di legittimità nazionale si è intesa sulla materia del contraddittorio endoprocedimentale tributario.

Anzitutto, un primo percorso giurisprudenziale sul tema si è concentrato attorno al dettato dell'art. 7 dello Statuto del contribuente, trovando un punto di arrivo nella sentenza Cass. SS. 18184/13, con la quale si è valorizzata - e non poco - una previsione specifica di contraddittorio endoprocedimentale tributario ed è stata sancita l'invalidità dell'atto di accertamento emesso "tempus" (cioè prima del decorso del termine dei 60 giorni previsto dalla suddetta norma) in difetto dei requisiti che ne permettono l'emissione anticipata.

Sulla base di tale pronuncia e di quelle della CGE precedentemente citate, la giurisprudenza della Cassazione si è spinta addirittura oltre ed ha affermato con le sentenze SS. UU. 19667 e 19668 l'immanenza di un principio fondamentale di contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento derivante dagli artt. 24 e 97 della Costituzione.

Principio che trova attuazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare un atto nei confronti di un soggetto (*rectius*: contribuente) anche in difetto di un'espressa normativa specifica, a pena di invalidità dell'atto di accertamento.

Ci si è, dunque, spinti addirittura oltre le statuizioni della sentenza "*Kamino International Log*" secondo la quale ai fini dell'invalidità dell'atto emesso in difetto di contraddittorio, è necessario che si è detto, la dimostrazione da parte del contribuente che il procedimento avrebbe avuto un esito positivo qualora fosse stato tempestivamente attivato il contraddittorio.

E' palese, però, che l'affermazione contenuta nelle sentenze 19667 e 19668 mal si concilia con l'ordinamento tributario contrassegnato da una serie di disposizioni specifiche in tema di contraddittorio endoprocedimentale. In altre parole, l'affermazione in questione è costretta a scontrarsi con la ma-

di una norma attuativa del “principio immanente di contraddittorio” che prevede, in via general riferimento alla totalità dei procedimenti tributari, l’obbligo in capo all’Amministrazione di att contraddittorio endoprocedimentale.

A tali sentenze, inoltre, sono seguite altre pronunce della stessa Corte di Cassazione che hanno l’immanenza del principio di contraddittorio. Tale situazione, ovviamente, non poteva protr molto. In effetti, nel marzo 2015, la sesta sezione tributaria, con ordinanza n. 527, ha rimesso alle Sezioni Unite affinché queste si pronunciasse, in via definitiva, sull’immanenza di un prin contraddittorio endoprocedimentale nell’ordinamento nazionale.

In particolare, veniva chiesto alle Sezioni Unite di chiarire se l’affermazione contenuta nella s delle Sezioni Unite, n. 19667/2014, trovasse fondamento nell’ordinamento nazionale o esclusiv nel diritto dell’Unione Europea e, in questo caso, quale fosse la portata applicativa. In subordi confermato il suddetto principio, veniva chiesto di chiarire se le garanzie previste dall’art. 12 co. Statuto del contribuente, siano applicabili, in via analogica, ai procedimenti di verifica fis tavolo”; in altre parole, se l’art. 12 co. 7 dello Statuto potesse essere considerata o meno come generale attuativa del principio immanente di contraddittorio endoprocedimentale e, in quan come norma in grado di trovare applicazione nei confronti della totalità dei procedimenti tributari. A tali questioni, le Sezioni Unite hanno risposto con la fondamentale sentenza n. 24823, 09/12/2015.

In essa viene negata l’immanenza di un principio di contraddittorio endoprocedimentale e, dur possibilità di considerare l’art. 12 co. 7 dello Statuto quale fonte di un obbligo generaliz contraddittorio endoprocedimentale tributario. Tale norma, infatti, appare dettata con riferimento specifico procedimento tributario e per bilanciare lo squilibrio creatosi tra contribu Amministrazione a fronte dell’esercizio, da parte di quest’ultima, di un potere fortemente invasiv sfera del contribuente, quale quello dell’accesso presso la sede in cui svolge l’attività dello stesso invece affermata l’immanenza nel principio nell’ambito dell’ordinamento comunitario.

Le Sezioni Unite arrivano allora a delineare una duplicità di regime giuridico in tema di contrad endoprocedimentale tributario. In particolare affermano che bisogna distinguere da un procedimenti relativi a tributi armonizzati (rientranti nell’ambito del diritto comunitario) e dall procedimenti relativi a tributi non armonizzati.

Relativamente a questi ultimi, vi sarà un obbligo di attivazione del contraddittorio endoprocedir ogni qualvolta ciò sia previsto da una norma specifica, la quale è legittimata altresì a defi conseguenze giuridiche in termini di validità dell’atto in caso di violazione dell’obbligo in que Pertanto, a tali procedimenti, non si applicherà il diritto europeo.

Con riguardo ai procedimenti relativi a tributi armonizzati, invece, troverà diretta applicazione i comunitario.

Dunque, per ciò che concerne i procedimenti relativi a tributi armonizzati il contraddittorio dovrà attivato in ogni caso: sia in procedimenti nell'ambito dei quali vi siano state verifiche *in loco*, s verifiche si siano svolte a tavolino.

Qualora vi fosse una norma nazionale in contrasto con tale principio, questa andrebbe disapplicata in virtù della *primauté* del diritto comunitario.

Le conseguenze della mancata attivazione del contraddittorio, in tali casi, consisterà nell'invalidità del provvedimento lesivo, seppur nei limiti precisati dalla giurisprudenza comunitaria, in particolare la sentenza “*Kamino*”. Si avrà, pertanto, la nullità del provvedimento qualora il contribuente dimostri, per un certo giudizio, che il procedimento avrebbe avuto un esito diverso qualora fosse stato esplicito il contraddittorio. (12)

Tale duplicità, precisa la Corte, non potrà essere superata in alcun modo per via interpretativa, ma solo per via legislativa.

Indubbiamente, la pronuncia in questione poggia su basi giuridiche solide.

Tuttavia, la duplicità profilata all'indomani della sentenza in questione comporta che, nel medesimo ordinamento, vi siano tributi per i quali è sempre ed in ogni caso prescritto il contraddittorio pre-contro e altri, quelli c.d. non armonizzati, rispetto ai quali non opera il medesimo principio.

Si crea, pertanto, una perversione ed una discriminazione tra tributi, ma soprattutto tra contribuenti: seconda del tributo si avrà una tutela diversa.

Ma, la sentenza in commento sembra creare altresì delle problematiche di carattere pratico. Quanto un atto di accertamento, frutto del medesimo procedimento, può riguardare contemporaneamente un tributo armonizzato e uno interno. (13)

E allora, nei casi di “verifica a tavolino”, potrebbe essere complicato spiegare al contribuente che ha diritto ad essere ascoltato per i rilievi riguardanti i tributi armonizzati, mentre tale diritto non si ha per quanto riguarda le imposte non armonizzate accertate con lo stesso atto e lo stesso procedimento. In tale ultimo caso, affinché possano esserci tali garanzie - e salvo che il contraddittorio sia previsto come obbligatorio da altre norme specifiche (accertamento conseguente a studi di settore, accertamenti sintetici, liquidazione formale delle dichiarazioni ecc.)- l'Ufficio dovrebbe procedere attraverso verifiche *in loco*. Va da sé che così ragionando, la possibilità di contraddittorio viene a dipendere dalla discrezionalità dell'Amministrazione che diventa unico arbitro delle garanzie del contribuente.

La sentenza, dunque, è stata avversata dalla dottrina unanime e da gran parte della giurisprudenza tributaria di merito.

Pertanto, se tale pronuncia, almeno nelle intenzioni, avrebbe dovuto chiudere definitivamente la *querelle* intorno al tema del contraddittorio endoprocedimentale tributario, ha aperto a nuovi e complessi scenari.

Mi riferisco alle possibilità aperte dall'ordinanza 736/16 del 10/01/2016 della CTR Toscana.

Con essa è stata sollevata una questione di legittimità costituzionale dell'art. 12 co. 7 dello Statuto del contribuente rispetto agli artt. 3, 24, 53, 111, 117 della Costituzione nella parte in cui si riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del processo verbale di constatazione da cui decorrono 60 giorni per le controdeduzioni, nelle sole ipotesi di verifiche *in loco*, presso la sede in cui si svolge l'attività del contribuente.

È evidente la volontà dei giudici di merito di far sì che la norma *de qua* possa essere considerata fonte di un obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale tributario.

Tuttavia, con l'ordinanza in questione si richiede un intervento di tipo additivo o manipolativo della Corte costituzionale.

Sebbene ad oggi la Corte Costituzionale non si sia ancora pronunciata, ritengo che tale ordinanza avrà grande seguito, proprio per via del tipo di intervento che si richiede alla Corte Costituzionale.

4. Conclusioni

Alla luce di quanto è stato detto nel presente lavoro emerge chiaramente come sia necessario un intervento chiarificatore e generale del legislatore in materia di contraddittorio endoprocedimentale tributario a fronte di una disciplina positiva fortemente incoerente e frammentaria. Ritengo che tale intervento dovrebbe innanzitutto porsi come attuativo, in maniera precisa, del principio di contraddittorio sancito a livello comunitario, perché se è vero che questo si applica direttamente ai procedimenti relativi a tributi armonizzati, nondimeno esso risulterà concretamente applicabile anche nei casi in cui la normativa interna presenti una specifica norma, che sancisca una specifica ipotesi di contraddittorio e che possa essere estesa (in virtù del principio di equivalenza) anche al diritto europeo. È ciò che accade, per esempio, riguardo agli accertamenti c.d. "a tavolino" e all'art. 12 co. 7 dello Statuto del contribuente, che può essere esteso anche ai procedimenti relativi a tributi armonizzati. Tale intervento risulta tanto più urgente dal momento in cui la mancata attuazione dei principi e delle statuizioni contenute nella sentenza *International Logistics* nell'ambito di applicazione del diritto comunitario, genera responsabilità dello Stato, sia verso l'Unione (responsabilità da inadempimento), sia verso i cittadini (responsabilità da illecito europeo).

Inoltre, un simile intervento legislativo è auspicabile perché potrebbe essere più garantista e "concreto" almeno nell'ambito dei procedimenti relativi a tributi armonizzati, uno spazio maggiore di contraddittorio rispetto a quello riservato allo stesso da parte della giurisprudenza comunitaria.

In altre parole, il legislatore nazionale ben potrebbe sancire, in via generale, la nullità dell'atto amministrativo emesso in difetto di contraddittorio andando oltre le statuizioni contenute nella sentenza *International Logistics* secondo le quali, invece, l'invalidità è configurabile allorché il contraddittorio non viene attivato e si dimostra che il procedimento avrebbe avuto un esito diverso qualora il contraddittorio fosse stato attivato.

O, ancora, ben potrebbe sancire che il contraddittorio vada attivato sempre, a pena di invalidità d

finale, al termine della fase istruttoria e che questo non possa essere differito ad una fase successivamente amministrativa avverso quell'atto, come invece pare ammettere la sentenza “*International Logistics*”.

Insomma, nella peggiore delle ipotesi, l'intervento legislativo attuativo del principio euro-garantirebbe precisione normativa e una tutela del contraddittorio pari a quella affermata dalle sezioni della CGE esaminata nel capitolo 3, ma di certo non deteriore.

In secondo luogo, il legislatore ben farebbe, con lo stesso intervento, ad estendere le medesime regole dettate dal principio comunitario di contraddittorio endoprocedimentale anche ai tribunali armonizzati.

Pertanto, ritengo che una disciplina d'attuazione del principio del contraddittorio per ogni procedimento amministrativo tributario vada introdotta quanto prima. I tempi sono dunque maturi per un intervento normativo mirato e la situazione giurisprudenziale non può che essere un “*assist*” per il legislatore.

Note e riferimenti bibliografici.

(1) La dottrina, quasi unanimemente, insiste sulla necessità di un riconoscimento generale del contraddittorio pre-contenzioso in tutti i procedimenti tributari per garantire il miglior esercizio della funzione amministrativa oltreché per garantire la difesa del contribuente. Si vedano, a tal proposito, ed in via esemplificativa, RAGUGLIA *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, Giappichelli, 2009; MICELI R., *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in FEDELE A. e FANTOZZI A. (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Milano, Giuffrè, 2005, p. 473; SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento tributario nelle imposte sui redditi e nell'IVA*, Padova, 1990;

(2) Cfr. MICELI R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale di disciplina di attuazione*, in Riv. Dir. trib., 2016, 1, p. 5 e ss.;

(3) MICELI R., *L'attività istruttoria tributaria*, in FANTOZZI A. (a cura di), *Diritto tributario*, IV ed. Torino, UTET, 2012, p. 634 ;

(4) FANTOZZI A., *Diritto tributario*, Torino, UTET, 2003, il quale afferma che “... a differenza del procedimento amministrativo in senso stretto, l'atto finale della sequenza non è subordinato in senso procedimentale ad atto precedente”; in senso analogo, MICHELI G.A., *Lezioni di diritto tributario*, Roma, Bulzoni, 1968, p. 21

(5) MICELI R., *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. Dir. trib., 2016, 1;

(6) DELLA CANANEA G., *Diritto amministrativo europeo: principi e istituti* (a cura di), in [Corso di diritto amministrativo / diretto da Sabino Cassese](#), Milano, Giuffrè, 2011. Le pronunce più significative della giurisprudenza in materia degli aiuti di Stato e la concorrenza.

Tra le più significative della Corte di giustizia europea si segnalano la sentenza del 23/10/1974 causa C-17, la sentenza del 09/11/1983 causa C-322/81, la sentenza del 12/02/1992 cause riunite C-48/90 e C-66/90, accolta dall'annullamento degli atti della Commissione Europea in materia in quanto adottati senza aver esperito il contraddittorio difensivo preventivo.

(7) AZZENA L., *Le forme di rilevanza della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in DE SI

U., (a cura di), *La difficile Costituzione europea*, Bologna, Il Mulino, 2001, p. 256-7;

(8) VETTORI G., *La lunga marcia della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea*, in *Persone e mercato*, 2007, <http://www.personaemercato.it/wp-content/uploads/2009/12/lunga-marcia-diritti-fondamentali-t>

(9) Tale principio appare dotato di significativa forza espansiva e idoneo a determinare il ripensamento orientamenti conservatori della Corte costituzionale e della Corte di cassazione sul contraddittorio nei procedimenti tributari, ad esempio in materia di accertamenti bancari o fondati sugli studi di settore. Così MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale nel diritto comune*, op. cit., p. 203;

(10) MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in pretesto*, in *Corr. Trib.*, 2014, 33, p. 2536;

(11) A tal proposito viene richiamata la sentenza “*Texdata Software*”, C-418/11, EU:C:2013:588, punto 84;

(12) MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in pretesto*, in *Corr. Trib.*, 2014, 33;

(13) La sentenza “*rischia di produrre esiti paradossali, in presenza di rilievi operanti sia ai fini delle dirette che di quelle indirette di derivazione comunitaria*”. Così STEVANATO D. – LUPI R., *Sul contraddittorio procedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi Tributari*, 2015, 4, p. 383.