

## IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE: UN'ANALISI ALLA LUCE DELLE PRONUNCE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

di Lucrezia Piva\*

SOMMARIO: 1. Premessa sistematica. – 2. Il diritto al contraddittorio in una prospettiva di filosofia del diritto. – 3. Il diritto al contraddittorio e la sua natura di principio generale. – 3.1. segue: il principio di effettività e la primauté del diritto comunitario. – 4. La giurisprudenza delle Corti Europee in materia di diritto al contraddittorio. – 4.1 La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea. – 4.2. Brevi cenni sulla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. – 5. Ulteriori questioni alla luce della giurisprudenza esaminata: la natura di tributo armonizzato e l'inquadramento del principio. – 5.1. segue: l'applicabilità del principio ai tributi non armonizzati. – 5.2. segue: conseguenze derivanti dal differente inquadramento del diritto al contraddittorio nel principio del giusto processo e di buona amministrazione: principio ad effetto diretto o principio direttamente applicabile?. – 5.3. segue: alcune riflessioni in ordine alla cd. prova di resistenza. – 6. Considerazioni conclusive.

**Abstract:** This contribution intends to investigate, through a normative and jurisprudential analysis, the nature of the endoprocedural adversarial process at the European level, analyzing the criteria of definition elaborated by doctrine and jurisprudence and the consequent applicative repercussions.

In particular, it is intended to demonstrate the belonging of the right to be heard to the enclave of the Euro-unitarian principles, paying particular attention to the principle of effectiveness, about the relations between national and European systems.

**Abstract:** Il presente contributo intende indagare, attraverso un'analisi normativa e giurisprudenziale, sulla natura del contraddittorio endoprocedimentale al livello europeo, analizzando i criteri di definizione elaborati da dottrina e giurisprudenza e le conseguenti ricadute applicative.

In particolare, si intende dimostrare l'appartenenza del diritto d'esser sentiti all'enclave dei principi eurounitari, ponendo particolare attenzione al principio di effettività, performante i rapporti tra ordinamenti nazionali ed europeo.

### 1. Premessa sistematica

La questione del contraddittorio endoprocedimentale nel procedimento

\* Dottoranda di ricerca in «Autonomia privata, impresa, lavoro e tutela dei diritti nella prospettiva europea ed internazionale» presso l'Università di Roma Sapienza.

tributario è al centro di un ampio dibattito, sia in sede dottrinale<sup>1</sup> che giurisprudenziale<sup>2</sup>.

Il contraddittorio endoprocedimentale consiste nel diritto a rappresentare le proprie ragioni in ordine ai rilievi che il Fisco intende porre a fondamento di un atto impositivo, così realizzando la partecipazione del contribuente all'attività di accertamento fiscale.

<sup>1</sup> In materia di contraddittorio endoprocedimentale e per un'analisi dettagliata al livello nazionale ed europeo si rimanda a L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990; id. *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in Riv. Dir. trib., 2000, p. 41.; A. FANTOZZI, *attualità del pensiero di Ezio Vanoni in tema di accertamento tributario*, in Riv. dir. trib., 2000, I, p. 599 ss.; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in Uckmar (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, Padova, 2000, p. 588 ss.; P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, Giappichelli, 2009. A. FEDELE, *Il valore dei principi nella giurisprudenza tributaria*, in Riv. Dir. Trib., 2013, I, p. 875; F. GALLO, *Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria*, in dir. pr. trib., Vol. III, 2011, pp. 467-479; F. TUNDO, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in GT Riv. giur. trib., 2014, p. 937 ss.; E. LA SCALA, *L'effettiva applicazione del contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario tra svolte ripensamenti e attese*, in Riv. dir. fin., 2015, I, p. 394 ss.; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in Dir. pr. trib., 2016, II, p. 1585 ss.; R. IATA, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in Dir. pr. trib., 2016; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. dir. trib. 2016, I, p. 345 ss.; S. F. COCIANI, *Il contraddittorio preventivo e la favola di Fedro della volpe e della maschera da tragedia*, in Rivista di diritto tributario, 2018, 1/1, pp. 89-127; ID., *Il contraddittorio preventivo di nuovo all'attenzione della Consulta. Verso il riconoscimento del principio del giusto procedimento*, in Rassegna tributaria, 2019, 3, pp. 531-573; P. COPPOLA, *Le ultime novità in tema di obbligo al contraddittorio endoprocedimentale*, in Diritto e pratica tributaria, 2019, 6/1, pp. 2351-2369; P. ACCORDINO, *La Corte di Cassazione non mostra ripensamenti sulla dimensione limitata da riconoscere al principio del contraddittorio endoprocedimentale*, in Riv. tel. dir. trib., 2019, I, 29; G. MARINI-S. DONATELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in Riv. trim. dir. trib., 2019, IV, p. 783; S. LA ROSA, *Cinque quesiti in tema di "contraddittorio endoprocedimentale" tributario*, in Riv. dir. trib., 2020, 4/1, pp. 296-320; A. COLLI VIGNARELLI, *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c. d. "prova di resistenza"*, in Riv. tel. dir. trib., 2020, I, 143; C. BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in Diritto e pratica trib., 2022, n. 3, p. 1065.

<sup>2</sup> Cfr. Corte Giust. UE, sent.4 luglio, 1963, causa 32-62, *Alvis c. Consiglio Comunità Europee*; Corte Giust. UE, sent. 23 ottobre 1974, *Transocean Maritime Paint c. Commissione*, causa C 17/74; Corte Giust. UE, sent.10 luglio 1986, causa 234/84, *Belgio c. Commissione*; Corte Giust. UE, sent. 27 ottobre 1996, causa 32-95, *P. Commissione c. Lisrestal et al*; Cfr. Corte Giust. UE, sent. 12 dicembre 2002, causa 395-00, *Fratelli Cipriani c. Ministero delle Finanze*; Cfr. Corte Giust. UE, sent. 15 giugno 2006, causa 28-05, *Dokter, Edl c. En*; Cfr. Corte Giust. UE, sent. 8 marzo 2007, C-43/89, *Gerlach & Co. BV contro Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*; Corte Giust. UE., sent.18 dicembre 2008, causa 349/07, *Sopropé c. Fazenda Publica*; Corte Giust. UE., sent. 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13, C-130/13, *Kamino International Logistics BV e Datelma Hellmann Wordwilde Logistics BV c. Staatssecretaris va Financien*; Corte Giust. UE, sent. 16 ottobre 2019, C- 189/19, *Glencore Agriculture Hungary Kft. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*; Corte Giust. UE, sent. 4 giugno 2020, C-430/19, *SC C.F. SRL contro A.J.F.P.M. e D.G.R.F.P.C.*

Si tratta di un vero e proprio diritto del privato ad intervenire nel procedimento accertativo (o in fase successiva, purché precedente all'atto di accertamento), da cui derivano obblighi corrispondenti per l'Amministrazione finanziaria, la quale dovrà rendere tale partecipazione effettiva, tenendo conto di quanto addotto dal contribuente, pena la nullità del successivo atto impositivo.

L'istituto, seppure riconosciuto al livello teorico in ambito Europeo, crea questioni in ordine alla propria natura ed efficacia. Cosicché la questione nodale circa l'obbligo, o meno, dell'amministrazione finanziaria di sentire il contribuente nella fase precedente all'emissione dell'atto impositivo sembra ruotare attorno alla natura del principio stesso, vale a dire se possa riconoscersi o meno un principio generale al contraddittorio<sup>3</sup>.

In tal senso la Corte di Giustizia UE in virtù del suo importante ruolo di giudice dei principi e dei valori di carattere comunitario ha riconosciuto, nel diritto di cui si parla, una diversa declinazione dei principi di buona amministrazione, ragionevolezza, proporzionalità, uguaglianza e democraticità, anche alla luce delle diffuse tendenze dei Paesi membri al riconoscimento generale del *diritto di essere ascoltati*, seppure con diverse intensità e modalità.

Questo breve contributo si pone allora l'obiettivo di rintracciare i più importanti momenti di elaborazione e riconoscimento del valore e dell'essenza giuridica del contraddittorio in ambito europeo.

In specie, si procederà ad una ricostruzione sistematica dell'istituto, analizzandone dapprima la genesi tramite una prospettiva di filosofia del diritto, utile - si crede - a conferire maggior vigore al diritto oggetto del presente scritto. Si procederà, quindi, ad un'attenta analisi dell'istituto attraverso le differenti lenti della dottrina e della giurisprudenza Unionale, passando in rassegna alcune tra le pronunce giurisprudenziali che hanno contribuito alla definizione dell'istituto nella sua accezione attuale con particolare attenzione alla controversa "*prova di resistenza*". Nel corso della trattazione si avrà, inoltre, particolare riguardo ai complessi rapporti intercorrenti tra i differenti livelli normativi, unionale e nazionale.

## 2. Il diritto al contraddittorio in una prospettiva di filosofia del diritto

Parlare di contraddittorio significa parlare di dialettica tra le parti, da intendersi come metodo di indagine razionale che attraverso il dialogo e la

---

<sup>3</sup>Si rimanda anche al contributo di F. FARRI, *La codificata obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale al cospetto della legge generale sul procedimento amministrativo: prime riflessioni di carattere sistematico*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2021, 1, pp. 68-80; P. ACCORDINO, *La Corte di Cassazione non mostra ripensamenti sulla dimensione limitata da riconoscere al principio del contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2019, 1, pp. 29-31.

discussione si propone di determinare il contenuto concettuale più prossimo al vero.

Il contraddittorio, infatti, oltre ad avere una funzione certamente difensiva risponde anche, e soprattutto, ad una correlata funzione collaborativa<sup>4</sup> tesa alla soddisfazione di un interesse pubblico oggettivo che si sostanzia in un'azione amministrativa ispirata ai principi di imparzialità e buon andamento<sup>5</sup>, di cui all'art. 41 della CEDU, che sia capace – nel caso di specie – di giungere alla determinazione esatta dell'obbligazione tributaria<sup>6</sup>.

Da un punto di vista meramente utilitaristico l'accoglimento di un principio generale in tal senso porterebbe da una parte un beneficio notevole all'amministrazione che addiverrebbe più agevolmente e con maggiore speditezza al risultato voluto e dall'altra, un indubbio vantaggio al contribuente che potrebbe far valere le proprie ragioni in sede pre-contenziosa<sup>7</sup> evitando le lungaggini processuali. In questo senso l'*interesse* del contribuente fungerebbe da pungolo al Fisco per costruire *eteroreferenza*, da intendersi come decostruzione della *verità amministrativa* attraverso l'esperienza dialettica<sup>8</sup>.

Talché, volendo presupporre un fondamento etico della legge, anche tributaria, teso alla realizzazione degli obiettivi di giustizia ed eguaglianza si deve tenere conto di quanto l'eccessiva complessità normativa data dall'approccio casistico tenda a mistificare ciò che è *giusto*<sup>9</sup>.

La norma è per sua natura legata alla finitezza di un determinato contesto e lo stesso vale se si considera una somma di singole norme. In entrambi

<sup>4</sup> Si legga in tal senso S. RAMPAZZO, *Avviso bonario e diritto al contraddittorio preventivo tra i principi della fase istruttoria dell'accertamento tributario*, in *Giurisprudenza di merito*, 2007, 9, 2454-2463; G. STANCATI, L. NOBILE, *Il contraddittorio nel regime di adempimento collaborativo*, in *Corr. tributario*, 2019, 12, pp. 1109-1116.

<sup>5</sup> A. COLLI VIGNARELLI, *La violazione dell'art. 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e buona fede*, in A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 499 ss; C. VERRIGNI, *Principio del contraddittorio e diritto ad una buona amministrazione. Le possibili linee evolutive*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, 3, p. 1054 ss.

<sup>6</sup> Cfr. Cass. Sez. Un., 18 settembre 2014, 19667-19668.

<sup>7</sup> In tal senso la Corte di Cassazione si era infatti pronunciata riconoscendo come il "diritto al contraddittorio [...] realizza l'inalienabile difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione presidiato dall'art. 97 Cost.", promuovendo in questo modo il contraddittorio endoprocedimentale a "principio fondamentale, immanente nell'ordinamento tributario, che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente". In questa direzione anche le pronunce successive cfr. Cass., ord. 14 gennaio 2015, n. 527; Cass. sez. VI, 8 gennaio 2015, n. 106; Id., 7 ottobre 2015, n. 20033.

<sup>8</sup> Cfr. N. LUHMANN, *Organizzazione e decisione*, Milano, 2005; Id., *Il diritto della società*, Torino, 2012; G. ZAGREBELSKY, *Imparare democrazia*, Torino, 2007, p. 21 ss. Ma si veda anche M. PIERRO, *la "buona amministrazione" e la collaborazione e la partecipazione "informata" del contribuente ai procedimenti tributari*, in *Neotera*, n. 2/2018.

<sup>9</sup> Cfr. L. AVITABILE, *La burocratizzazione dell'ermeneutica giuridica*, in Aa.Vv., *Persona Imputabilità Ermeneutica*.

i casi si scorgerà, infatti, un'inadeguatezza ontologica nella struttura stessa a semplificare la complessità del reale: *una legge senza principi è come una testa senza cervello*<sup>10</sup>.

In questo senso l'unica strada per il raggiungimento di una decisione *giusta* è quella della tematizzazione, della ricerca del senso universale e non occasionale della norma stessa, vale a dire l'elaborazione del principio generale che non rischi di generare norme senza diritto<sup>11</sup>.

E se, nel caso in questione, l'orizzonte di senso va esplorato nella ricerca del vero, nella sua declinazione della *giusta pretesa tributaria*, è inevitabile assurgere il contraddittorio a principio generale che ritrova il suo orizzonte di senso nella costruzione relazionale della verità attraverso il rapporto dialettico tra più verità parziali: quella dell'amministrazione e quella del contribuente.

### 3. Il diritto al contraddittorio e la sua natura di principio generale

Prima di analizzare la giurisprudenza delle Corti Europee in materia di contraddittorio endoprocedimentale, sembra utile soffermarsi sull'evoluzione del principio sul suolo eurounitario al fine di seguire la genesi del cd. *right to be heard* anche su base normativa e dottrinale.

Preliminarmente si osserva come a muovere l'evoluzione del principio alla lettera in Europa siano stati i principi di proporzionalità, eguaglianza, ragionevolezza e buona amministrazione di cui all'art. 6 CEDU e 41, 47 e 48 della Carta Europea dei diritti fondamentali (CDFUE), i quali si ergono a garanti della corretta applicazione della norma europea.

Si tratta di elementi, quelli legati alla buona amministrazione e al diritto di difesa, di carattere essenzialmente procedurale, i quali sono però fondamento della corretta applicabilità delle norme sostanziali in quanto circoscrivono i margini di movimento dei legislatori nazionali<sup>12</sup>. I principi sopra citati erano inizialmente applicabili alla sola materia amministrativa<sup>13</sup> e solo in un secondo momento, ed in particolare con il riconoscimento (che è seguito ad fase particolarmente restrittiva) da parte della Corte EDU<sup>14</sup> della portata di principio

<sup>10</sup> In tal senso B. ROMANO, *Principi generali del diritto, Principio di ragione e principio dialogico*, C. PALUMBO – G. PETROCCO – A. SINISCALCHI (a cura di), Torino, 2015.

<sup>11</sup> Cfr. B. ROMANO, *Il diritto strutturato come il discorso*, Roma, 1994, p. 215.

<sup>12</sup> Cfr. F. AMATUCCI, *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. Trim. dir. trib.*, 2016, II.

<sup>13</sup> Cfr. Corte Giust. UE, sent. 4 luglio 1963, *Alvisi c. Consiglio delle Comunità Europee*, causa 32/62; Corte Giust. UE, sent. 23 ottobre 1974, *Transocean Maritime Paint c. Commission*, causa C 17/74.

<sup>14</sup> Cfr. CEDU, sent. 12 luglio 2001, *Ferrazzini c. Italia*, 44759/18; CEDU, *Jussila c. Finlandia*, sent. 23 novembre 2006, 73053/01; CEDU, sent. 25 febbraio 2008, *Ravon c. Francia*, 18497/03.

generale dell'art. 6, è stato possibile allargare, anche alla materia tributaria<sup>15</sup>, i fondamenti in questione in forza dei valori europei di non discriminazione ed eguaglianza. In particolare, l'art. 6 della CEDU<sup>16</sup> sancisce il diritto ad un equo processo da leggersi, anche, nel suo corollario del diritto al contraddittorio, quest'ultimo da intendersi a sua volta come garanzia per il contribuente a fronte di provvedimenti potenzialmente lesivi nei suoi riguardi.

Ad ogni buon conto, accanto al citato art. 6 CEDU, è stato l'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE)<sup>17</sup> a ratificare la definitiva consacrazione del diritto al contraddittorio in ambito comunitario e la sua derivata applicabilità alla materia tributaria. Segnatamente, degno di nota è il suo assorbimento nella sfera dell'ordinamento europeo con il Trattato di Lisbona, ove per la prima volta nella storia europea si è scelto di porre l'accento sull'aspetto sociale, e non solo economico, dell'integrazione.

L'articolo 41 CDFUE impone alle pubbliche amministrazioni di motivare ognuna delle proprie decisioni, tra cui senz'altro quella di incominciare i controlli nei confronti di un contribuente, in quanto si rischierebbe altrimenti di scadere in mere ricerche indiscriminate avviate pure in assenza di indizi<sup>18</sup>(cd. *fishing expedition*).

L'assimilazione del principio di buona amministrazione ex art. 41 nell'or-

<sup>15</sup> Avuto riguardo all'elaborazione del principio in ambito prettamente europeo si veda M. GREGGI, *Giusto processo e diritto tributario europeo: applicazioni e limiti del principio (il caso Ferrazzini)*, in *Riv. dir. trib.* 2002, I, 571; A. E. LA SCALA, *I principi del "giusto processo" tra diritto interno comunitario e convenzionale*, in *Riv. dir. Trib.*, 2007, IV, 54; S. Muleo, *L'applicazione dell'art. 6 Cedu anche all'istruttoria tributaria a seguito della sentenza del 21.02.2008 della Corte europea dei diritti dell'uomo nel caso Ravon e altri c. Francia e le ricadute sullo schema processuale vigente*, in *Riv. dir Trib.*, 2007, IV, 54; E. DELLA VALLE, *Il giusto processo tributario. La giurisprudenza della Cedu*, in *Rass. Trib.*, 2013, p. 435; L. DEL FEDERICO, *I principi della Convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2010, I, 206.

<sup>16</sup> Si veda in materia V. ANDRIOLI, *La convenzione europea dei diritti dell'uomo e il processo giusto*, in *temi romana*, 1964, 444, ivi 455; ID., *Un po' di "Materiellejustizrecht"*, in *riv trim.*, 1984, 960; M. CECCHETTI, voce *Giusto processo*, in *Enc.Dir., aggiornamento*, vol. V, Milano, 2001, 595, ivi 597; G. TARZIA, *L'art. 111 Cost. e le garanzie europee del processo civile*, in *Riv. Dir. Proc.* 2001, 1, ivi 10. Si veda anche Corte Europea Dei Diritti Dell'uomo, *Guida all'articolo 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo Diritto a un equo processo (aspetto civile)* Aggiornata al 30 aprile 2020.

<sup>17</sup> Sul diritto ad una buona amministrazione si rimanda a R. BIFULCO, *Art. 41. Diritto ad una buona amministrazione*, in *L'Europa dei diritti. Commento alla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea*, di R. Bifulco, M. Cartabia, A. Celotto (a cura), Bologna, 2001, 285; G. DI FEDERICO, *Fundamental Rights in the EU: Legal Pluralism and Multi-Level Protection After the Lisbon Treaty*, in *The EU Charter of Fundamental Rights. From Declaration to Binding Instrument*, AA. VV., Dordrech Heidelberg London New York, Springer, 2011, in part. 38 ss; L. PEGORARO, *Esiste un "diritto" a una buona amministrazione? (Osservazioni critiche preliminari sull'(ab)uso della parola "diritto")*, in *Istituzioni del Federalismo*, 2010, pp. 561-565.

<sup>18</sup> Si noti come in questo senso l'art. 12 della Legge 27 Luglio 2000 n. 212 stabilisce, in linea con l'ordinamento europeo che *"quando viene iniziata la verifica il contribuente ha diritto ad essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda"*. Si badi come interpretazione euro-orientata imporrebbe di allargare l'ambito di applicazione del principio alla totalità delle attività di controllo.

dinamento comunitario ha comportato una serie di conseguenze, tra le quali rileva, certamente, il necessario riconoscimento del principio e dei suoi precipitati negli ordinamenti interni. Restano, tuttavia, irrisolte le questioni legate alla natura di tributo armonizzato e non armonizzato che non sembrano però tenere conto di come il diritto in questione attenga non al tributo in sé (diretto-indiretto, armonizzato-non armonizzato), ma sia invece espressione – come si è detto – di una norma di carattere procedimentale, rispondente ad alti valori unionali e che deve per questo essere applicata a prescindere dalla natura del tributo oggetto del singolo caso. Ed ancora, si sottolinea come la lettera del già citato articolo della Carta dei diritti circoscrive l'oggetto del contraddittorio (su cui il contribuente deve essere informato) agli “*elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione*”, che si ridurranno verosimilmente agli indizi sui quali la parte pubblica intenderà fondare la pretesa stessa<sup>19</sup>. Si tratterebbe in altre parole di un'attività di *discovery* da parte dell'amministrazione tesa a controbilanciare il fisiologico *deficit* informativo gravante sul contribuente.

Alla luce di quanto descritto è possibile comprendere come l'assimilazione del principio di *buona amministrazione* nell'ordinamento comunitario ha comportato una serie di conseguenze, tra le quali rileva il necessario riconoscimento del principio e dei suoi precipitati negli ordinamenti interni seppure con tutte le criticità del caso.

Ad ora, con riguardo a quella che si erge a criticità principale, vale a dire la diatriba legata alla natura di tributo armonizzato o meno (su cui si avrà modo di tornare in seguito) basti sapere come taluna dottrina e giurisprudenza ritengano sia opportuno limitare l'ambito di applicazione delle norme europee ai soli tributi di sua diretta competenza, lasciando agli Stati membri competenza assoluta con riguardo ai tributi non armonizzati, *rectius* le imposte dirette, che costituiscono la maggioranza delle entrate statali.

Tuttavia, la reticenza ad intervenire nella competenza degli Stati membri sembra potersi ravvedere anche nei recenti orientamenti giurisprudenziali, i quali tendono a subordinare l'applicazione dei principi europei alla valutazione discrezionale del giudice interno rischiando di ostacolare l'importante ed auspicato processo di integrazione fiscale tra ordinamenti.

### **3.1. segue: Il principio di effettività e la primauté del diritto comunitario**

I sommari riferimenti esposti nel precedente paragrafo aprono scenari di dibattito inerenti al principio dell'effettività<sup>20</sup>.

---

<sup>19</sup> Cfr. M. BRUZZONE, *Informazione del contribuente nella fase istruttoria preaccertativa e “prova di resistenza”*, in *Corriere Tributario*, n. 1/2021.

<sup>20</sup> Cfr. Corte Giust., sent. del 15 luglio 1963, causa 34/62, *Germania c. Commissione*; cfr. Corte

In termini generali, il principio in parola consiste nella realizzazione e concreta esecuzione di quanto stabilito dal diritto sostanziale ed ordinamentale.

Tralasciando i riferimenti di matrice storica – seppure utili sarebbero a meglio comprenderne la portata- in questa sede si intende indagare il principio nella sua dimensione eurounitaria, al fine di comprendere la portata prescrittiva dei fondamenti europei.

A ben vedere il principio di effettività risulta non codificato dai trattati, sicché la sua genesi è da ricercarsi in un lungo lavoro di interpretazione giurisprudenziale che ha indotto la Corte di Giustizia a ritenere che il principio potesse derivarsi dall' art. 10 del TCE, che sancisce l'obbligo per gli Stati membri di adottare i provvedimenti idonei a rendere effettiva l'applicazione del diritto comunitario omettendo tutte quelle condotte considerate ostative alla sua realizzazione. Con l'art. 10 TCE, si origina in capo agli Stati membri un dovere di realizzazione effettiva del sistema normativo europeo, specularmente al diritto dell'Unione, a veder realizzata la corretta attuazione degli obblighi prescritti.

Accanto a siffatta norma, ulteriore e di più blanda derivazione è, invece, il legame riscontrato con l'art. 2 del TFUE, capoverso, che sancisce l'impegno europeo a raggiungere gli obiettivi espressi nel Trattato nel rispetto del principio di sussidiarietà, in virtù del quale si subordina l'intervento dell'Unione all'inefficacia degli strumenti nazionali.

Tenuto conto di tale derivazione, una corretta applicazione del principio di effettività vorrebbe, allora, che gli Stati adempissero al loro obbligo di cooperazione e collaborazione con l'Unione al fine di agevolare e rendere

---

Giust., sent. del 6 ottobre 1970, causa 9/70, *Grad*; Cfr. Corte Giust., sent. del 10 aprile 1984, causa 14/83, *von Colson*; Cfr. Corte Giust., sent. del 22 giugno 1989, causa 103/88, *F.lli Costanzo*. Si veda G. SALVIOLI, *L'effettività in diritto internazionale*, in Riv. trim. dir. pubbl., 1951, p. 274; P. PIOVANI, Il significato del principio di effettività, Milano, 1953; Id, *Effettività (principio di)*, in Enc. dir., vol. XIV, Milano, 1965, p. 420; L. DEL FEDERICO, *Poteri ed obblighi del Giudice Tributario. Il diritto all'effettività delle norme armonizzatrici in materia tributaria*, in [www.giustizia-tributaria.it](http://www.giustizia-tributaria.it); P. BILANCIA, *L'effettività nello spazio di libertà, sicurezza e giustizia tra realtà intergovernativa e prospettiva comunitaria*, in *Dimensioni dell'effettività: tra teoria generale e politica del diritto: atti del Convegno, Salerno, 2-4 ottobre 2003*, A. CATANIA (a cura di), Milano 2003; G. ZICCARDI CAPALDO, *Legality vs Effectivity in the Global Community: the Overthrowing of Saddam Hussein*, in *Yearbook of International Law and Jurisprudence*, 2003, p. 107; A. CATANIA, *Dimensioni dell'effettività. Tra teoria generale e politica del diritto*, Milano, 2005, p. 3; R. ORIANI, *Il principio di effettività della tutela giurisdizionale*, Napoli, 2008, p. 11 ss; R. MICELL, *Indebito comunitario e sistema tributario interno. Contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano 2009, p. 22 ss.; S. CARBONE, *Principio di effettività e diritto comunitario*, Napoli 2009, p. 5 A. MARCHESELLI, *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, ivi, 2012, pp. 413 e ss.; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 2017, pp. 13 e ss.; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del "contraddittorio" nei procedimenti tributari*, Milano 2018.



effettivo il compimento dello schema valoriale e normativo europeo. Si badi come la prova a cui l'istanza di applicazione effettiva dei valori europei sottopone gli Stati membri non si riduce ad un mero esercizio di applicazione delle norme sovranazionali, ma è riferita ad un più complesso lavoro di interpretazione ed appropriazione dei principi unionali nei vari comparti dell'organizzazione statale.

Ancora, se pacifica è la lettura da attribuire al principio dell'effettività nella sua purezza, questione controversa riguarda, invece, una risalente bipartizione concettuale, nonché dottrinale tra principi direttamente applicabili e principi dotati di effetto diretto.

Per meglio comprendere siffatta distinzione: con il sintagma diretta applicabilità si intende la qualità di determinati atti che producono immediatamente i loro effetti giuridici nell'ordinamento nazionale, senza la mediazione di un atto normativo interno; per effetto diretto, invece, deve intendersi la capacità di una norma di creare direttamente diritti in capo ai singoli. Ed ancora mentre la diretta applicabilità discende dalla tipologia dell'atto la efficacia diretta discende invece dalla struttura delle disposizioni ivi contenute.

Questa bipartizione acquisisce rilevanza in quanto conduce a due opposte derive sostanziali, che richiederebbero altrettante diverse soluzioni applicative.

Autorevole dottrina ha ritenuto che il discrimine tra le due fattispecie fosse individuabile nella capacità della norma (*rectius* del principio) di creare obblighi in capo ai singoli sulla base dell'univocità della lettura normativa. Nello specifico si è riconosciuto come univoco il novero di principi inerenti alla materia amministrativa, i quali sono stati ritenuti direttamente applicabili, rendendo quindi i singoli cittadini titolari di diritti (o interessi legittimi). Al contrario, i principi relativi al giusto processo, seppure vincolanti il legislatore, non hanno goduto di analogo riconoscimento delineandosi come principi dotati di "solo" effetto diretto.

Postulando allora, in quanto punto di partenza dell'intero contributo, la natura di principio del diritto al contraddittorio, effetti differenti giungeranno dalla sua derivazione dal diritto ad un giusto processo ex art. 6 CEDU, piuttosto che dall'art. 41 CDFUE riguardante la buona amministrazione. Su tale aspetto si dirà, comunque, meglio in seguito.

Ciò chiarito e prima di procedere all'analisi giurisprudenziale, immaginando di ricavarne opportuni chiarimenti in merito, occorre ribadire come l'intero assetto argomentativo qui prospettato poggi sul riconoscimento del primato del diritto comunitario<sup>21</sup> su quello statale, condizione essenziale

---

<sup>21</sup> Al fine di approfondire i rapporti tra diritto europeo e diritto nazionale, si rinvia a E. STEIN, *Toward Supremacy of Treaty- Constitution by Judicial Fiat in the European Economic Community*, in *Riv. Dir. int.*, 1965, 3, p. 22; Si veda ad esempio B. DE WITTE, *Sovereignty and European Integration: The Weight*

affinché possa realizzarsi un'effettiva applicazione dei principi europei, tra cui quello del contraddittorio, principio – come si è detto – di derivazione giurisprudenziale, precipitato necessario dell'effettiva applicazione dei principi di buona amministrazione, nonché – secondo alcuni – del giusto processo.

#### 4. La giurisprudenza delle Corti Europee in materia di diritto al contraddittorio

##### 4.1. La giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea

Passando alla Corte di Giustizia, si è detto come siano state le sue pronunce a definire la natura e la struttura del diritto europeo al contraddittorio endoprocedimentale.

Per questa ragione è importante stilare una breve rassegna delle sentenze che hanno condotto al riconoscimento del diritto d'esser ascoltati anche in ambito tributario, fungendo da pungolo alla produzione normativa interna in materia.

Per rispondere ad esigenze di schematicità sono riportate le sole pronunce ritenute più significative.

In primo luogo, si ribadisce come si tratti di un'elaborazione giurisprudenziale che trova la sua genesi in ambito amministrativo<sup>22</sup> *locus* ove si afferma il diritto a far valere il proprio punto di vista a fronte di provvedimenti emanati dalla forza pubblica.

Successivamente, con il crescere della centralità della figura del privato (*rectius* contribuente) e dei suoi interessi nella sensibilità sociale, si è – grazie anche alle elaborazioni fornite dalle Carte Europee<sup>23</sup> – reso sempre più elastico il novero di diritti riconosciuti nei confronti dei provvedimenti delle

---

of *Legal Tradition*, in *The European Court and National Courts, Doctrine and Jurisprudence. Legal Change in its Social Context*, a cura di A. M. Slaughter, A. Stone Sweet e J.H.H. Weiler edit. 1998, p. 277; J. WOUTERS, *National Constitutions and the European Union*, in *Legal Issues of economic integration* 25 (2000), p. 68; A. T. PEREZ, *Conflicts of Rights in the European Union*, Oxford, 2009, p. 54 ss; I. PERNICE, *Costa v. ENEL and Simmenthal: Primacy of European Law*, in AA VV, *The Past and Future of EU Law, the Classics of EU Law Revisited on the 50th Anniversary of the Rome Treaty*, (a cura di) M. P. Maduro, L. Azoulay, Oxford 2010, p. 48; G. MARTINICO, *Lo spirito polemico del diritto europeo. Studio sulle ambizioni costituzionali dell'Europa*, Roma, 2011, p. 245 ss; M. CARTABIA, M. GENNUSA, *Le fonti europee e il diritto italiano*, Torino 2011. In senso opposto H. RASMUSSEN, *On Law and Policy in the European Court of Justice*, in *Martinus Nijhoff Publisher*, 1986, p. 392.

<sup>22</sup> Cfr. Corte Giust. UE, sent. 4 luglio 1963, *Alvisi c. Consiglio delle Comunità Europee*, causa 32/62; Corte Giust. UE, sent. 23 ottobre 1974, *Transocean Maritime Paint c. Commission*, causa C 17/74.

<sup>23</sup> Cfr. Carta Europea dei Diritti Fondamentali, proclamata il 7 dicembre 2000, poi riadattata adattata, il 12 dicembre 2007 a Strasburgo da Parlamento, Consiglio e Commissione.

Amministrazioni Pubbliche, i quali hanno acquisito valenza generale legata non all'oggetto del provvedimento, quanto piuttosto alla bontà del procedimento amministrativo, che dovrà rispondere ai principi di buona amministrazione.

È in questo contesto che, con la celebre sentenza Cipriani<sup>24</sup>, il *right to be heard* ottiene l'attenzione del giudice tributario, affermando la necessità di un dialogo preventivo tra la parte pubblica e privata. Specificamente è stato in detta sede che la Corte ha ricordato come il rispetto dei diritti della difesa entro qualsiasi procedimento, in grado di sfociare in atti lesivi nei confronti del ricevente, sia principio fondamentale già sancito dalla stessa Corte in differenti occasioni. Tale principio contiene, infatti, in sé l'esigenza di informare in tempo utile il destinatario dell'atto così da porlo nelle condizioni di formulare le proprie osservazioni in termini ragionevoli<sup>25</sup>.

Derive analoghe sono state nuovamente raggiunte dalla Corte nel 2006 con riguardo al caso Gerlach<sup>26</sup>. Nuovamente, si tratta di una pronuncia in materia di tributi armonizzati, in particolare di dazi doganali. Nella specie il giudice, interrogandosi sulla natura del diritto in parola, a fronte di talune questioni poste dalla società ricorrente<sup>27</sup>, ha ritenuto irragionevole concedere il termine per far valere le proprie istanze dopo l'esecuzione della riscossione, essendo la normativa in materia utile alla tutela degli interessi del contribuente<sup>28</sup>. In particolare, emerge come sia necessario permettere al privato di esprimersi efficacemente sulla regolarità delle operazioni poste in essere prima della decisione di riscossione "destinata a ledere materialmente i suoi

---

<sup>24</sup> Cfr. Corte Giust. UE, sent. 12 dicembre 2002, causa 395-00, *Fratelli Cipriani c. Ministero delle Finanze*; Cfr. Corte Giust. UE, sent. 15 giugno 2006, *Dokter, Ecli c. Eu*, causa 28-05.

<sup>25</sup> Cfr. Corte di Giust. UE, sent. 24 ottobre 1996, causa C-32/95 P, *Commissione c. Lisrestal e a.*; Corte di Giust. UE, sent. 21 settembre 2000, *Mediocurso c. Commissione*, causa C-462/98 P. Nel caso di specie si atteneva al termine di quattro mesi previsto dall'art. 20, n. 3 della direttiva del Consiglio 92/12/CEE riguardante il regime dei prodotti soggetti ad accisa, in particolare si è ritenuto che il termine in parola non potesse considerarsi ragionevole laddove già scaduto nel momento in cui lo speditore fosse venuto a conoscenza dell'infrazione o irregolarità. Sicché, il computo dei termini a partire dalla data di spedizione non avrebbe, invero, soddisfatto il principio del diritto alla difesa, ex art. 47 CDFUE, non essendo stato l'operatore avvertito in tempo utile a formulare le proprie osservazioni ovvero a fornire eventuale prova di regolarità delle operazioni poste in essere.

<sup>26</sup> Cfr. Corte Giust. UE, sent. 8 marzo 2007, *Gerlach & Co. BV contro Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen*, causa C-43/07.

<sup>27</sup> La società ricorrente riteneva che non si potesse riconoscere una corretta applicazione della procedura di ascolto, laddove il termine dei tre mesi concesso dall'art. 11 *bis* del reg. (CEE) n. 1062/87 fosse calcolato in un momento successivo l'adozione della decisione in ordine al recupero venendo meno in questi termini la *ratio* della stessa norma, la quale mira sì, ad un recupero rapido dei dazi, ma lo fa in un'ottica di collaborazione con il contribuente.

<sup>28</sup> Si vedano art. 11 *bis*, n. 2, Reg. (CEE) n. 1067/87; art. 49, n. 2 Reg. (CEE), n. 1214/92; art. 379, par.2, Reg. 2454/93.

interessi”, alla luce di un principio di diritto comunitario da mantenersi in ogni procedimento.

Ancora a definire un altro importante passaggio nella giurisprudenza in materia è stata la pronuncia sul caso Sopropé nel 2008, ove si sancisce che in forza del rispetto del diritto di difesa, principio generale comunitario che trova applicazione “*ogniqualevolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo*”, i destinatari delle decisioni devono essere messi nelle condizioni di manifestare utilmente il proprio punto di vista<sup>29</sup> in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la propria decisione, beneficiando di un termine sufficiente. Tale obbligo incombe sulla parte pubblica in tutti quei casi in cui si stia adottando una decisione il cui oggetto rientri nella sfera di competenza del diritto comunitario, anche quando la normativa europea non preveda in modo espresso siffatto adempimento<sup>30</sup>. Sulla scia dei principi giurisprudenziali fissati dalla pronuncia Sopropé, la Corte interviene nuovamente nel 2012 nella causa Sabou<sup>31</sup> in materia di interazione tra le pratiche di mutua assistenza e scambio di informazioni tra Stati<sup>32</sup>. Rilevante appare l’approccio tenuto in questa sede dai giudici europei, i quali hanno trattato la tematica con lente inedita, guardando al potenziale impatto che i meccanismi di scambio in parola potessero avere sui diritti del contribuente. La Corte ha, infatti, ritenuto che l’amministrazione, quando procede alla raccolta di informazioni, non è tenuta ad informare il contribuente né a conoscere il suo punto di vista.

Una necessaria specifica è tuttavia dovuta in quanto una pronuncia in tal senso si spiega solo alla luce della distinzione, nell’ambito dei procedimenti di controllo fiscale, tra la fase di indagine, nel corso della quale vengono raccolte le informazioni (in cui è ricompresa la richiesta di informazioni ad un’altra amministrazione), e la fase contraddittoria tra amministrazione fiscale e contribuente, che ha inizio con la proposta di rettifica. Specifica la Corte che lo Stato membro può – tuttavia – estendere il diritto al contraddittorio ad altri

---

<sup>29</sup> Occorre far notare, come al paragrafo 49 della sentenza si legge che l’obiettivo della partecipazione, e quindi della tutela sia quello di “*correggere un errore o far valere elementi relativi alla [...] situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro*”.

<sup>30</sup> Nello stesso senso si veda anche Corte Giust. UE, causa C-32795, sent. 24 ottobre 1966, Commissione c. Lisrestal e a., ove si legge “*Il rispetto dei diritti della difesa in qualsiasi procedimento promosso nei confronti di una persona e che possa sfociare in un atto per essa lesivo costituisce un principio fondamentale del diritto comunitario e dev’essere garantito anche in mancanza di qualsiasi norma riguardante il procedimento di cui trattasi*”.

<sup>31</sup> Cfr. Corte Giust. UE, sent. 22 ottobre 2013, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*, causa C276/12.

<sup>32</sup> Sullo scambio di informazioni tra Stati membri, si rimanda a A. AMIDEI, *Scambio di informazioni tra Stati membri e diritto ad essere ascoltato del contribuente*, in *Studi Tributari Europei*, n. 2/2014.

momenti della fase di indagine, inserendo il contribuente nelle diverse fasi della raccolta di informazioni.

Alla luce di quanto affermato, si rileva come il caso Sabou abbia il merito di interrogarsi sull'irrisolta questione dell'integrazione ed interazione tra le carte europee e i principi generali dell'ordinamento considerando, nel caso di specie, 4 possibili livelli di tutela applicabili: la direttiva 77/799/CEE<sup>33</sup>, in materia di procedure di coordinamento e cooperazione tra autorità fiscali per la lotta all'evasione ed elusione internazionale, la Carta di Nizza, i principi generali eurounitari e il diritto nazionale. In questo quadro la lettura che la Corte conferisce all'art. 6 CEDU conduce a ritenere i diritti della difesa, che certamente comprendono il diritto di essere ascoltati, ricompresi tra i principi generali dell'Unione europea<sup>34</sup>.

Successivamente un epocale e deciso passo in avanti è stato compiuto con la celebre sentenza Kamino, la quale vede protagonisti due spedizionieri doganali. In questo contesto la Corte ha portato il diritto in parola ad un grado di tutela successivo ritenendo che il diritto ad essere sentiti sia leso anche laddove il contribuente abbia fatto valere le proprie ragioni in una fase amministrativa successiva, salvo che la normativa interna non preveda la facoltà di sospendere il potenziale atto lesivo. In questo modo si ritiene, sulla scia del leading case Sopropé, di rispondere ad un'esigenza di tutela effettiva che conduca ad un reale, seppure eventuale, apporto autentico del contribuente nella decisione adottata dall'amministrazione finanziaria, rilevando – peraltro – il profilo dell'effettività anche sotto il profilo dell'invalidità dell'atto amministrativo.

Si tratta, tuttavia, di una tutela mutilata; l'annullabilità del provvedimento adottato si avrà, invero, solo laddove si dimostri che se il diritto al contraddittorio fosse stato esercitato correttamente il risultato sarebbe stato diverso<sup>35</sup> (cd. prova di resistenza), condizionando l'esercizio di un diritto prevalentemente procedurale al contenuto sostanziale della difesa del contribuente. E allora, letto in questi termini il diritto ad essere ascoltati perderebbe di rile-

---

<sup>33</sup> Cfr. direttiva 77/799/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1977, relativa alla reciproca assistenza fra le autorità competenti degli Stati Membri nel settore delle imposte dirette.

<sup>34</sup> Cfr. Corte Giust. UE, sent. 22 ottobre 2013, *Jiří Sabou v. Finanční ředitelství pro hlavní město Praha* causa C-276/12, par. 38.

<sup>35</sup> Cfr. P. LAROMA JEZZI, *Si fa presto a dire "diritto al contraddittorio"*, in *Corr. trib.*, 2015, p. 3760 e ss; P. ACCORDINO, *Confini e contenuto della c.d. prova di resistenza al vaglio della Suprema Corte*, in *Riv. dir. trib.* Online, 11 novembre 2019; A. COLLI VIGNARELLI, *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.* n. 1, 2017, II, p. 21 ss.; Id., *La cassazione torna a pronunciarsi in tema di violazione del contraddittorio endoprocedimentale in assenza di motivi d'urgenza (art. 12, comma 7, statuto)*, in *Riv. dir. trib.* Online, 2 dicembre 2019; A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.* n. 33, 2014, p. 2536 ss.

vanza autonoma, restando ancorato al contenuto dell'atto e spostando ad una fase precedente quelle che sarebbero le comunque dovute conclusioni del decisore finale. Per queste ragioni si deve immaginare di conferire alla prova di resistenza un valore attenuato che riguarda la capacità delle argomentazioni del contribuente, posto nelle migliori condizioni possibili, di incidere mutando il quadro istruttorio tramite l'inserimento di elementi di novità in grado di determinare un risultato amministrativo differente.

A ribadire la portata della sentenza si aggiunge come la Corte abbia anche specificato, conformemente a giurisprudenza costante, che i diritti fondamentali, tra cui si è detto il diritto alla difesa, non debbano considerarsi prerogative assolute ed intransigenti, potendo piuttosto soggiacere a restrizioni e limiti al fine di tutelare taluni interessi generali di alto rango, caso per caso valutati e, purché non si risolvano in un intervento sproporzionato ed irrazionale al punto da far venire meno la ratio stessa dei diritti garantiti.

Talaltri chiarimenti sul principio del contraddittorio sono stati, inoltre, forniti con la causa C-662/13 *Surgicare*, inerente alla materia del rimborso IVA. Nel caso di specie occorre definire se il procedimento previsto dal Codice del Processo Tributario Portoghese mirasse o meno a garantire, in favore di persona accusata di abuso del diritto, il rispetto di certi diritti fondamentali ed in particolare quello d'essere ascoltati. Con riguardo al principio di effettività la Corte ha avuto modo di rammentare come, ogni qualvolta occorra stabilire se una disposizione processuale nazionale renda difficile o impossibile per i singoli contribuenti esercitare i diritti derivanti dall'ordinamento Unione, sia necessario esaminare il ruolo della disposizione all'interno del procedimento, prendendo a ragione i principi cardine dell'ordinamento giurisdizionale nazionale, tra i quali il diritto di difesa, la certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento<sup>36</sup>.

Da ultimo si riporta il contributo fornito con la sentenza del 16 ottobre 2019, nella causa *Glencore Agricolture Hungary Kft* (C-189/18)<sup>37</sup>, pronunciata con riguardo ad un contribuente che si era vista negata la detrazione dell'Iva pagata al proprio fornitore sull'assunzione della conoscenza in capo allo stesso che l'operazione all'origine del pagamento facesse parte di una frode Iva. In questo contesto la Corte ha ribadito ed esteso principi già affermati (sent. *Mukarubega*, C-166/13) sostenendo che il "diritto d'esser

---

<sup>36</sup> In questo senso anche C-383/13, sent. 10.09.2013, *G. e R.* (Cfr. Corte Giust. Ue, sent. 12 febbraio 2015, *Surgicare – Unidades de Saúde SA contro Fazenda Pública*, C-662/13.)ove, pur trattandosi di un provvedimento di trattenimento per allontanamento di cittadini di paesi Terzi, la Corte specifica come il diritto dell'Unione non fissi le condizioni alle quali un diritto debba essere garantito, rientrando la definizione di tali modalità nelle competenze del legislatore nazionale, purché i provvedimenti adottati rendano nella pratica possibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento comunitario senza eccessiva difficoltà.

<sup>37</sup> Cfr. Corte Giust., sent. 16 ottobre 2019, *Glencore Agricolture Hungary Kft. contro Nemzeti Adó-és Vámügyi Fellebbviteli Igazgatósága*, Causa C-189/18.

sentiti” si sostanzia nel dovere dell’Amministrazione di tenere conto delle osservazioni del cittadino, da cui deriva l’obbligo di motivare dettagliatamente la decisione finale.

Degna di nota, per la portata innovativa, la garanzia riconosciuta al contribuente nel caso in cui la pretesa sia fondata sulla definitività di un provvedimento amministrativo o di un processo penale. Sulla base delle argomentazioni della Corte, si potrebbe affermare che ove il contribuente contesti la validità di un atto emanato nei suoi confronti, ma che deriva da fatti rivolti a terzi, il contribuente debba essere messo a conoscenza di tutti gli elementi di prova che hanno fondato la contestazione, possibilità esclusa in precedenza<sup>38</sup>.

#### **4.2. Brevi cenni sulla giurisprudenza della Corte Europea dei Diritti dell’Uomo**

Accanto al percorso seguito dai giudici di Lussemburgo, è doveroso tracciare, seppure per sommi capi, l’apporto fornito dalla Corte EDU, con riguardo al diritto in parola.

A tale proposito, si individuano, in particolare, due momenti rappresentativi, i quali hanno fornito chiarimenti sulla natura e struttura del diritto al contraddittorio.

Il primo riguarda *Pákozdi c. Ungheria*<sup>39</sup> in cui la Corte specifica come il right to be heard debba leggersi come diritto ad un’udienza pubblica ed orale. Tale diritto rappresenterebbe, invero, il cuore dell’art. 6 della Convenzione europea sui diritti dell’Uomo, ergendosi ad elemento essenziale affinché possa celebrarsi un giusto processo.

Il secondo riguarda, invece, il caso *Jussila c. Finlandia*<sup>40</sup>, ove la Corte rimodula (rectius indebolisce) il tenore riservato al requisito dell’oralità, considerandolo aspetto non essenziale. In detto contesto, infatti, i giudici hanno ritenuto che siffatto principio possa essere, in circostanze eccezionali, assoggettato a talune limitazioni qualora sia comunque possibile acquisire gli elementi in via documentale.

Basandosi su tale convincimento, pronunciandosi in materia di sanzioni tributarie, la Corte EDU ha allora sancito che fosse superflua la celebrazione dell’udienza, qualora il ricorrente abbia comunque modo di difendersi, seppure solo in forma scritta.

---

<sup>38</sup> Si veda T. ISPAS, in causa C-298/16. In dottrina G. DELLA BARTOLA, “Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti”, in *Corr. Trib.*, n. 6/2018, 457.

<sup>39</sup> Cfr. Corte europea dei diritti dell’Uomo, sent. 20 ottobre 2015, causa *Pákozdi c. Ungheria*, appl. n. 15529/12.

<sup>40</sup> Cfr. Corte europea dei diritti dell’Uomo, sent. 23 novembre 2006, causa *Jussila c. Finlandia*, appl. n. 73053/01.

## 5. Ulteriori questioni alla luce della giurisprudenza esaminata: la natura di tributo armonizzato e l'inquadramento del principio

Alla luce della giurisprudenza esaminata, nonché dei pochi accenni di teoria generale pare possibile procedere con alcune considerazioni.

Prima di tutto, è doveroso tornare alla domanda di partenza, vale a dire se sia possibile individuare un principio generale del diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

A ben vedere, la giurisprudenza della Corte di Giustizia esaminata sembra confermarlo laddove stabilisce che il diritto di difesa, nella sua declinazione di diritto al contraddittorio, costituisca principio fondamentale del diritto tributario da applicare prescindendo dall'esistenza o meno di una norma ordinamentale interna che disponga l'annullabilità dell'atto impositivo emesso dall'autorità fiscale senza audizione del contribuente. In questi termini, è possibile desumere che il diritto al contraddittorio trova allora diretto fondamento nel diritto Unionale ed in particolare, come si diceva, negli artt. 41, 47<sup>41</sup> e 48<sup>42</sup> della CDFUE.

Cosicchè, pur sgomberato il campo da interpretazioni, ormai superate che hanno dubitato dell'estensione delle garanzie di partecipazione del cittadino all'esercizio dell'azione amministrativa all'ambito tributario, occorre porsi almeno due ulteriori ordini di problemi; *in primis* con riguardo alla natura di tributo armonizzato o non armonizzato oggetto della decisione ed, in secondo luogo relativamente all'inquadramento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale all'interno del principio del giusto processo, piuttosto che di buona amministrazione, avuto riguardo alle conseguenze sul piano dell'effettività. Da ultimo è d'uopo indagare sulla portata della cd. prova di

<sup>41</sup> Si veda Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE), Articolo 47 – Diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale «Ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano stati violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo. Ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un giudice indipendente e imparziale, precostituito per legge. Ogni persona ha la facoltà di farsi consigliare, difendere e rappresentare. A coloro che non dispongono di mezzi sufficienti è concesso il patrocinio a spese dello Stato, qualora ciò sia necessario per assicurare un accesso effettivo alla giustizia».

<sup>42</sup> Si veda Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (CDFUE), Articolo 48, par. 3 – Presunzione di innocenza e diritti della difesa «In particolare, ogni accusato ha diritto di: a) essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico; b) disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa; c) difendersi personalmente o avere l'assistenza di un difensore di sua scelta e, se non ha i mezzi per retribuire un difensore, poter essere assistito gratuitamente da un avvocato d'ufficio, quando lo esigono gli interessi della giustizia; d) esaminare o far esaminare i testimoni a carico ed ottenere la convocazione e l'esame dei testimoni a discarico nelle stesse condizioni dei testimoni a carico; e) farsi assistere gratuitamente da un interprete se non comprende o non parla la lingua usata in udienza, conformemente all'articolo 52, paragrafo 3, questo diritto ha significato e portata identici al diritto garantito dalla CEDU».



resistenza, costruzione dottrinale e giurisprudenziale controversa, in quanto tende a comprimere la piena applicabilità del diritto al contraddittorio, con le necessarie conseguenze in ordine al conclamato principio di effettività.

### 5.1. segue: l'applicabilità del principio ai tributi non armonizzati

Iniziando con la prima questione, si ribadisce, come problemi sono sorti in quanto la formatura tradizione giurisprudenziale legata al diritto al contraddittorio risulti relegata alla materia dei tributi cd. armonizzati.

In particolare, il dilemma applicativo verte sull'acquisizione dei principi di cui agli articoli 6 CEDU e 41 della Carta di Nizza e sull'applicazione tout court dei diritti ivi enunciati agli ordinamenti nazionali, pure laddove la vicenda giuridica avesse ad oggetto questioni non direttamente di competenza europea, si legga questioni inerenti a tributi non armonizzati.

Ancora una volta alcune considerazioni preventive.

A rafforzare il sistema dei principi e delle garanzie europee, ha contribuito l'adesione dell'UE alla Convenzione EDU, la quale ha assunto una particolare capacità persuasiva, ancor prima che coercitiva, inserendosi nella definizione dei principi del giusto processo in ambito unionale, talché sulla base di tali principi gli Stati membri hanno avuto modo di adeguarsi a quanto da questi stabilito. Tali principi sembrano allora avere (in virtù della tradizionale bipartizione della separazione tra ordinamenti nazionali ed europeo) valenza cogente solo nelle materie di competenza europea, configurandosi negli altri campi come elementi a carattere meramente programmatico seppure dotati di forte persuasività.

A ben vedere, tuttavia, si riconoscono alcuni diritti che sembrano doversi applicare indipendentemente dall'appartenenza o meno degli stessi alla competenza esclusiva dell'Unione, è questo il caso –ad esempio- delle imposte dirette.

Per queste ragioni, un'interpretazione più restrittiva comporterebbe una violazione dei principi europei di imparzialità e parità di trattamento, non essendo ragionevole riconoscere l'eventualità per cui due soggetti in analoghe condizioni siano sottoposti a sistemi di tutela differenziati a seconda dello Stato in cui il procedimento amministrativo (*rectius* tributario), nel caso di specie, è svolto<sup>43</sup>.

---

<sup>43</sup> Si richiama peraltro il cd. principio di equivalenza in base al quale le modalità previste per l'applicazione del tributo armonizzato non debbono essere meno favorevoli rispetto a quello che riguardano analoghi procedimenti amministrativi per tributi di natura interna. Si riporta in tal senso Cass., sent. 15 gennaio 2019, n. 701; sent. 11 settembre 2019, n. 22644; sent. 6 luglio 2020, n. 13813.

## 5.2. segue: conseguenze derivanti dal differente inquadramento del diritto al contraddittorio nel principio del giusto processo e di buona amministrazione: principio ad effetto diretto o principio direttamente applicabile?

Ebbene, alla luce di quanto fino ad ora affermato, si desume come la *querelle* attorno al riconoscimento del diritto al contraddittorio endoprocedimentale trovi conclusione nel momento applicativo.

Talché postulata la natura di principio del diritto in parola, si deve comunque meditare su una più circoscritta definizione dello stesso entro il perimetro processuale piuttosto che amministrativo-procedurale. Tale distinzione rileva in ordine al peso europeo nella definizione, modifica ed applicabilità del diritto negli ordinamenti statali.

A tal proposito, come si è già anticipato, la dottrina ha distinto tra norme ad effetto diretto e norme direttamente applicabili. In particolare si definiscono norme ad effetto diretto quelle norme contenute nei trattati o nelle direttive, le quali si caratterizzano in quanto vincoli gravanti sul legislatore ordinario che dovrà impedire, in buona parte dei casi, di legiferare in contrasto ai dettami europei<sup>44</sup>. Si ricorda come a questa prima categoria appartiene, secondo la dottrina, il principio del giusto processo. Sono invece norme direttamente applicabili i regolamenti, i quali generano posizioni giuridiche in capo ai soggetti senza necessità di un ulteriore intervento del legislatore nazionale. Il principio di buona amministrazione è, invero, disciplinato all'interno della categoria delle norme ad effetto diretto.

Ora, l'esercizio consisterebbe nell'individuare la collocazione del diritto d'esser sentiti all'interno dell'art. 6 CEDU ovvero nell'art. 41 della CDFUE e, a ben vedere il confine non appare chiaro.

In altri termini nel caso in cui lo si volesse inquadrare tra i principi ad effetto diretto si dovrà comprendere se il principio sia da considerarsi ispiratore ovvero permeante in ogni sua applicazione. Sicché, qualora il principio europeo si dovesse limitare ad ispirare gli ordinamenti interni sarebbe sufficiente prevederlo per talune fattispecie, preferibilmente quelle di maggiore rilievo, senza necessariamente imporne un'applicazione integrale, riferita all'interezza dei casi<sup>45</sup>.

Al contrario qualora si ritenesse direttamente applicabile, si dovrà allora presumerne la diretta applicabilità a ciascuna fattispecie o, per meglio dire,

---

<sup>44</sup> MICELI, *op. cit.*

<sup>45</sup> In senso analogo si è lungamente argomentato sull'applicabilità del principio di progressività al sistema tributario, il quale pur dovendo ispirare il sistema tributario nel suo complesso non è regola permeante ogni singolo istituto e fattispecie, ritenendosi sufficiente la sua applicabilità alle imposte conferenti maggior gettito.

riconoscere in capo a ciascun soggetto la titolarità del diritto al contraddittorio. Questo secondo caso si avrebbe qualora si volesse interpretare il diritto in parola come afferente al principio di Buona Amministrazione, come – a ben vedere – sembrano suggerire alcuni passaggi della Corte.

Tuttavia, pur argomentando in punta di diritto, arroccandosi sulla distinzione tra imposte dirette, di competenza nazionale ed indirette di competenza europea, si arriverebbe comunque ad un risultato non dissimile da quello che si ottiene eludendo la distinzione. Invero il principio di derivazione europea, corollario dell'art. 41 della CDFUE si presenta in completa aderenza con i principi nazionali, contenuti negli ordinamenti degli Stati membri, riguardanti il diritto di difesa, la certezza del diritto e il regolare svolgimento del procedimento, che mai devono esser contrastati dalla normativa di dettaglio.

E allora, a rigor di logica, non sembrano esserci ragioni che possano giustificare la mancata applicazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale neppure volendo assumere posizioni, per così dire, conservatrici legate cioè alla tradizionale bipartizione tra materia di competenza europea e materie afferenti unicamente alla sovranità statale.

### **5.3. segue: alcune riflessioni in ordine alla cd. prova di resistenza**

Un diritto può definirsi realmente garantito quando è dotato di effettività. Nelle moderne democrazie costituzionali, l'effettività della tutela rappresenta il contraltare dell'assunzione del monopolio della giurisdizione e del divieto di autotutela da parte dello Stato.

A fronte di un atto amministrativo ingiusto, ovvero posto in essere in assenza delle adeguate garanzie procedurali, il contribuente deve potersi avvalere di adeguati strumenti di tutela, quali gli istituti della nullità ed annullabilità, in grado di intervenire al fine di ripristinare la situazione precedente al momento in cui è stato subito il danno derivante da un provvedimento illegittimo.

Con riguardo al diritto al contraddittorio questioni intorno all'effettività della tutela sono sorte in ordine alla già citata prova di resistenza, la cui formulazione rischia di lasciare spazio ad interpretazioni che consentono di subordinare l'annullabilità dell'atto emanato in assenza di audizione preventiva del contribuente alla concreta capacità dello stesso di cambiare le sorti della decisione. In particolare la giurisprudenza comunitaria lascerebbe al contribuente la possibilità di ampliare l'istruttoria preaccertativa.

Prendendo in esame il contenuto letterale delle pronunce della Corte, la cd. prova di resistenza appare certamente prospettata, ma si configura quale

suggerimento e, non di certo, come imperativo<sup>46</sup>. Si legge nella 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 sentito, tenere conto della circostanza che 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 diverso risultato<sup>47</sup>”.

La lettera della pronuncia della giudice europeo ha, tuttavia, fornito il pretesto a talune Corti nazionali, per desumere la portata obbligatoria della prova di resistenza con riguardo, in particolare ai tributi armonizzati<sup>48</sup>. Sicché se, almeno in un primo momento, a fronte di un pacifico riconoscimento del principio generale al contraddittorio con riguardo alla materia di competenza unionale, la prova di resistenza appariva ineludibile, al contrario con riguardo ai tributi non armonizzati quest’ultima non sarebbe stata necessaria qualora il diritto nazionale avesse previsto uno specifico obbligo di audizione a carico dell’amministrazione finanziaria. Tuttavia, pur prescindendo dal precipitato applicativo, tra l’altro superato<sup>49</sup> in ragione del principio di non discriminazione – e che qui viene riportato per fini meramente ricostruttivi – tra tributi armonizzati e non armonizzati, non appare ragionevole neppure la più recente interpretazione per cui ogniqualvolta vi sia una disposizione che preveda l’annullabilità dell’atto formato in mancanza del contraddittorio, si debba considerare applicabile anche la prova di resistenza, pure in mancanza di apposita disposizione.

Il dato possibilistico della pronuncia in parola appare di particolare rilevanza, in quanto si dimostra innovativo rispetto, ad esempio, alla precedente pronuncia G. e R.<sup>50</sup>, datata 10 settembre 2013, ove la Corte sembrava fornire una diversa lettura, dotando di prescrittività ed ineludibilità la controversa condizione di risultato: “una violazione dei diritti di difesa, in particolare del diritto d’essere sentiti, determina l’annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare

<sup>46</sup> M. MARCHESSELLI, *il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 2014, p. 2536 ss.; P. ACCORDINO, *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018; ID. *Confini e contenuto della c.d. prova di resistenza al vaglio della Suprema Corte*, in *Riv. Dir. Trib.-suppl. online*, 11 novembre 2019; F. TUNDO, *Contraddittorio: la Cassazione recupera la funzione nomofilattica e supera la “riforma” in itinere*, in *Corr. Trib.*, 2019, p. 678 ss.

<sup>47</sup> Corte Giust. UE., sent. 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13, C-130/13, *Kamino International Logistics BV e Datelma Hellmann Worldwide Logistics BV c. Staatssecretaris va Financien*, par. 82.

<sup>48</sup> Cfr. Cass. S.U., sent. 9 dicembre 2015, 24823/2015.

<sup>49</sup> Cfr. Cass., sez. trib., ord. 1° agosto 2019, n. 20747/2019.

<sup>50</sup> Cfr. Corte Giust. Ue, sent. 12 febbraio 2015, *Surgicare – Unidades de Saúde S.A contro Fazenda Pública*, C-662/13.

un risultato diverso”. E allora, non sarebbe stato sufficiente che vi fosse un’irregolarità nell’esercizio del diritto di difesa, ma sarebbe stato necessario che il giudice nazionale in ragione delle circostanze di fatto e di diritto, reputasse che, nel caso di specie, il procedimento amministrativo avrebbe condotto ad una diversa deriva. In caso contrario pur restando leso il legittimo interesse del contribuente ad una corretta prassi amministrativa ispirata alla partecipazione, quest’ultimo resterebbe comunque gravato dal provvedimento emanato dall’Amministrazione Finanziaria.

Questo tenore interpretativo della prova di resistenza è stato sin da subito contestato da autorevole dottrina, la quale ha ravvisato una fattispecie di probatio diabolica, responsabile di rendere eccessivamente difficoltoso l’esercizio di un diritto in contrasto con il principio di effettività.

La pronuncia G. e R., si pone allora, in evidente contrasto con una lettura conforme ai principi di non discriminazione, eguaglianza, effettività e buon andamento, secondo la quale dovrebbe ritenersi necessaria la sola adduzione di elementi difensivi non puramente strumentali e fittizi, quindi potenzialmente, e non di certo attualmente, idonei a modificare il contenuto del provvedimento, ai quali sembra, invece, ispirarsi la Corte nel caso Kamino. In tal senso un’interpretazione eurounitariamente orientata richiederebbe da una parte di limitare, sino ad eliminare, le cd. fishing expedition e, dall’altra di immaginare la consegna di un processo verbale di constatazione, a chiusura dei controlli, che contenga le prove su cui l’amministrazione finanziaria intende fondare il proprio convincimento. Sarebbe peraltro opportuno garantire l’accesso agli atti del procedimento, prima dell’emissione dell’avviso.

Tuttavia, se si guarda, ad esempio, alla modifica normativa intervenuta con il D.l. n. 34/2019 (cd. Decreto crescita), le risultanze sino ad ora prospettate non sembrano essere ancora acquisite dal legislatore nazionale.

Infatti, seppure, con riguardo al co. 5 del nuovo art. 5<sup>ter</sup><sup>51</sup>, si assiste all’introduzione da parte del legislatore di un obbligo in capo all’amministrazione finanziaria di invitare il contribuente al contraddittorio prima dell’emissione dell’avviso di accertamento, qualora l’Ufficio ometta di notificare l’invito a comparire ed il contribuente voglia eccepire un vizio in tal senso, al fine di ottenere l’invalidità dell’atto impositivo, quest’ultimo dovrà dimostrare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio si fosse svolto. In questi termini, la portata applicativa della norma appare estremamente limitata.

---

<sup>51</sup> L’articolo 4<sup>octies</sup>, comma 1, lett. b), D.L. 34/2019, aggiunto peraltro “solo” in sede di conversione con l. 58/2019 introduce l’articolo 5<sup>ter</sup> d.lgs. 218/1997, secondo cui: «L’ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l’invito a comparire di cui all’articolo 5 per l’avvio del procedimento di definizione dell’accertamento».

Ed invero, seppure siffatta formulazione sgrava il contribuente dall'onerosa "concreta dimostrazione" in giudizio richiesta dall'art. 21-*octies*, co. 2 della l. 212/00, il legislatore si è limitato, a ben vedere, ad una mera istituzionalizzazione di quanto già previsto dalla giurisprudenza di legittimità in tema di tributi armonizzati (SS.UU., n. 24823/2015) e recentemente esteso anche ai tributi non armonizzati (Cassazione, n. 701/2019<sup>52</sup>), senza apportare un esteso intervento strutturale che potesse modificare positivamente i rapporti tra fisco e contribuente nell'ottica prospettata dalla giurisprudenza e dalla disciplina europea, anche avuto riguardo ai molteplici casi in cui la norma può non essere applicata<sup>53</sup>. In tale senso si specifica come in tutti i casi di particolare urgenza, specificamente motivata, o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, sia previsto che l'Amministrazione finanziaria possa notificare direttamente l'avviso di accertamento, senza obbligo di avviare il contraddittorio con il contribuente. La norma in questione non appare, peraltro, applicabile neppure agli avvisi di accertamento parziale, di cui all'articolo 41-bis D.P.R. 600/1973, e di rettifica parziale Iva, di cui all'articolo 54, commi 3 e 4, D.P.R. 633/1972, nonché ai tributi locali e gli altri tributi indiretti.

Per queste ragioni appare particolarmente difficile apprezzare gli interventi del legislatore nazionale in materia.

## 6. Considerazioni conclusive

Tutte le considerazioni sino ad ora svolte permettono, quantomeno, di affermare che dottrina e giurisprudenza sono pacifiche nell'asserire che il

---

<sup>52</sup>Cfr. Corte Cass., sent. 15 gennaio 2019, n. 701, in cui i giudici affermano i seguenti principi di diritto: "(1) l'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000 prevede, nel triplice caso di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, una valutazione ex ante in merito al rispetto del contraddittorio operata dal legislatore, attraverso la previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio, che già, a monte, assorbe la "prova di resistenza" e, volutamente, la norma dello Statuto del contribuente non distingue tra tributi armonizzati e non; 2) il principio di strumentalità delle forme ai fini del rispetto del contraddittorio, principio generale desumibile dall'ordinamento civile, amministrativo e tributario, viene meno in presenza di una sanzione di nullità comminata per la violazione, e questo vale anche ai fini del contraddittorio endoprocedimentale tributario; 3) per i tributi armonizzati la necessità della "prova di resistenza", ai fini della verifica del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale, scatta solo se la normativa interna non preveda già la sanzione della nullità."

<sup>53</sup> In tal senso si veda anche la Circolare 22 giugno 2020 n. 17/E, avente ad oggetto "Obbligo di invito al contraddittorio. Art. 4-*octies* del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34. Chiarimenti?", ove si legge che «La mancata attivazione del contraddittorio comporta l'invalidità dell'atto impositivo «qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri, in concreto, le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato», salvo i casi di particolare urgenza o di fondato pericolo per la riscossione e quelli di «partecipazione del contribuente prima dell'emissione di un avviso di accertamento»

riconoscimento del *right to be heard* risponda a due esigenze speculari. Da una parte di tipo difensivo, volte ad una migliore tutela del contribuente, il quale argomentando sui fatti di causa può beneficiare di un regime giuridico più garantista. D'altra parte, all'esigenza di una più completa istruttoria la quale, arricchita dall'apporto del contribuente, sarà in grado di garantire un'azione amministrativa più completa e rispondente ai principi che la ispirano. Accanto, dunque, ad un diritto di difesa di matrice giudiziale, si assiste ad un correlato affermarsi del diritto di partecipazione il quale ha, invero, natura essenzialmente amministrativa.

In quest'ottica principio del contraddittorio riesce ad inserirsi nel panorama giuridico (e dunque tributario) attraverso un percorso coerente di maturazione ed applicazione dei principi cardine della civiltà giuridica, i quali richiedono il costante bilanciamento tra gli interessi in gioco non solo a tutela delle parti, ma anche e soprattutto al fine di garantire il corretto funzionamento dell'ordinamento stesso.

Affermare il diritto di partecipazione endoprocedimentale del contribuente non è allora facoltà del legislatore, ma momento necessario di maturazione giuridica e dunque legislativa.

A fronte del consolidamento, o per meglio dire riconoscimento, del diritto in parola su base europea il legislatore nazionale non potrà che prenderne atto, tenuto anche conto che la formazione degli elementi fondanti il diritto europeo si debba ricercare nelle *tradizioni costituzionali comuni* degli Stati membri<sup>54</sup>, ove il principio del contraddittorio e la sua base costituzionale, da individuarsi nei principi di difesa e buona amministrazione, ricorrono sempre, seppure con differenti formulazioni<sup>55</sup>.

Alla luce di quanto affermato sembra, allora, difficile immaginare un differente trattamento tra contribuenti in base all'oggetto del procedimento, ossia a seconda che si tratti o meno un tributo *armonizzato*. Un diverso approccio, invero, oltre a risultare lesivo dei principi di buona amministrazione, proporzionalità, parità di trattamento e ragionevolezza, risulterebbe anche incongruente con il primato riconosciuto al diritto europeo per le materie

<sup>54</sup> Cfr. Art. 6 Trattato Unione Europea (TUE).

<sup>55</sup> Si veda a tal proposito C. PICCOLO, *Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate*, in T. Tassani (a cura di), *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, Roma, 2009, 193. Con riguardo alla Francia si rinvia all'art. L57 del *Livres des procédures fiscales*, ove si riconosce un generalizzato diritto al contraddittorio, fatta eccezione per alcuni tributi locali. In Portogallo il principio di partecipazione è invece rinvenibile nell'art 60 della *Lei Geral Tributaria* del 1999. Ancora per la Spagna si rinvia alla *Ley General Tributaria*, Ley n. 58 del 17 dicembre 2003 ed al *Regolamento General de la Inspección de los Tributos*, *Real Decreto* n. 1065 del 27 giugno 2007. Nel diritto Belga la possibilità di intervento per il contribuente è prevista dall'art. 346 del *Code des impôts sur les revenus* del 1992. Con riguardo invece all'Italia si rinvia all'art 37 *bis* del d.p.r. n. 600/73 e all'art. 110, co. 10, del d.p.r. 917/86, si rammenta peraltro l'art. 12 della l. 212/2000.

previste dai Trattati tra cui, a seguito del Trattato di Lisbona si deve inserire anche la Carta di Nizza, con la quale l'Europa, per la prima volta, esorbita la sola tutela del mercato unico, guardando ad un assetto di interessi più complesso che ricomprenda anche i diritti civili e sociali, tra cui l'interesse del cittadino ad un corretto svolgimento dell'azione amministrativa.

Sulla base di quanto sino ora affermato, appare inoltre confacente anche ad una lettura più orientata ai principi europei di quella tanto discussa *prova di resistenza*, qualora letta in un'ottica di tendenza a responsabilizzare il contribuente affinché eviti azioni aventi il solo scopo di intralciare l'operato dell'Amministrazione Finanziaria.