

LA NECESSITÀ DI UNA CLAUSOLA GENERALE DI CONTRADDITTORIO PROCEDIMENTALE IN MATERIA TRIBUTARIA FRA ASIMMETRIE GIURISPRUDENZIALI E VALORIZZAZIONE DEI PRINCIPI EUROPEI*.

di Giovanna Petrillo**

Sommario. 1. Il contraddittorio endoprocedimentale: lineamenti giurisprudenziali evolutivi. - 2. L'esigenza di valorizzare l'applicazione del principio del contraddittorio in alcuni specifici ambiti del procedimento impositivo. - 3. Rilievi conclusivi: il contraddittorio come principio volto a garantire la conformità dell'atto impositivo alla finalità della legge tributaria

47

1. Il contraddittorio endoprocedimentale: lineamenti giurisprudenziali evolutivi.

Nell'ordinamento tributario italiano la partecipazione del contribuente, sia sul piano collaborativo che in ottica difensiva, non assume carattere generale ma continua ad essere ammessa solo nelle ipotesi specificamente disciplinate dal legislatore¹.

I diritti di partecipazione (comunicazione avvio del procedimento, visione atti, presentazione memorie, ecc...) sanciti in via generale dalla legge n. 241/90 non sono applicabili ai procedimenti tributari (art. 13 co. 2, in relazione agli artt. 7 e ss.)². In

* *Sottoposto a referaggio.*

** Professore associato di Diritto tributario – Università della Campania “Luigi Vanvitelli”.

¹ In tema, senza pretese di completezza, cfr. L. SALVINI, La partecipazione del privato all'accertamento, Padova, 1990; Idem, La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento, in *Corr. trib.*, 44/2009; G. RAGUCCI, Il contraddittorio nei procedimenti tributari, Torino, 2009; F. GALLO, Contraddittorio procedimentale e attività istruttoria, in *Dir. prat. trib.*, 2011; A. MARCHESELLI, L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari, in AA. VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012; G. MARONGIU, Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente, in *Dir. prat. trib.*, 2012; L. FERLAZZO NATOLI, Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario, in *Boll. trib.*, 2010; A. FEDELE, L'accertamento tributario ed i principi costituzionali, in AA. VV., *Accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni. Giornata di Studi per Antonio Berliri*, a cura di A. Di Pietro, Milano, 1994; S. LA ROSA, *Caratteri e funzioni dell'accertamento tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 1990.

² Cfr. A. MARCHESELLI, *Lo Statuto del contribuente: condivisione dei principi comunitari e nazionali, riflessi sulla validità degli atti*, in *Dir. prat. trib.*, 3/2011

quest'ottica assume senz'altro rilievo la scelta del legislatore di non introdurre una norma di carattere generale sulla partecipazione procedimentale, neanche nell'ambito dello Statuto dei diritti del contribuente.

Nel senso di una piena valorizzazione del contraddittorio quale principio cardine del rapporto fra Fisco e contribuente, si sono espresse, tuttavia, sia la Corte Costituzionale³ che la Corte di Giustizia UE⁴, oltre che la stessa giurisprudenza della Corte Europea dei diritti dell'uomo (causa 184877/03 del 21 febbraio 2008, Ravon)⁵.

Significativamente, come noto, proprio la Corte di Giustizia ha affermato che la violazione del diritto al contraddittorio (violazione valutata dal giudice nazionale), può comportare l'annullamento della decisione amministrativa qualora il confronto tra le parti avrebbe potuto comportare un diverso esito del procedimento⁶.

In particolare, dalla richiamata giurisprudenza si evince non solo che il rispetto del diritto di difesa e del contraddittorio costituisce un principio generale del Diritto europeo che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, ma anche che, in forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione

³ Da ultimo, la Corte Costituzionale, con la sent. n. 132 del 7 luglio 2015, è intervenuta sulla portata e rilevanza del principio del contraddittorio nel procedimento tributario, affermando che il principio del contraddittorio, non è un "inutile formalismo" ma un diritto fondamentale del contribuente, che risponde anche alla funzione di un'adeguata istruttoria amministrativa. Per la Corte, quindi, la violazione del principio in parola integra un'ipotesi di particolare gravità atteso che lede un diritto fondamentale del contribuente e il principio di imparzialità della P.A. Il principio del contraddittorio, pertanto, proprio perché espressione di un diritto fondamentale, rappresenta un principio generale.

Sul ruolo del contraddittorio a garanzia della proporzionalità dell'imposizione, ci sia consentito il rinvio al nostro Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario, Aracne, 2015.

⁴ Ampliamente, v. Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, in GT-Riv. giur. trib., 2009, 203 con commento di A. MARCHESELLI, Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del dirittocomunitario. Il precedente di tale decisione si può rinvenire nella sent. Cipriani, 12 dicembre 2002, causa C-395/00 in materia di accise relativa ad una controversia fra Distillerie Fratelli Cipriani SpA contro Ministero delle Finanze. Sul punto si vedano, in particolare: M. BASILAVECCHIA, Accertamento e studi di settore: soluzione finale, in GT-Riv. giur. trib., 3/2010, 213; L. SALVINI, op.cit., 3576, la quale rileva come da tale pronuncia emergano gli elementi fondamentali della partecipazione "difensiva".

⁵ Ci si riferisce alla sent. Ravon della Corte europea dei diritti dell'uomo e alla precedente sent. Jussila. Per un'approfondita analisi della portata espansiva di tale pronunce e, più in generale, per la tutela del contribuente nell'integrazione giuridica europea, si rinvia per tutti a L. DEL FEDERICO, Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana, Milano, 2010.

⁶ La sentenza della Corte di Giustizia, nelle cause riunite C-129/13 e C-130/13, ribadisce la fondamentale portata del diritto al contraddittorio nell'ambito dei procedimenti amministrativi e le conseguenze della violazione del diritto in ordine alla validità del provvedimento finale. Detta pronuncia può leggersi annotata da A. MARCHESELLI, La Corte UE rilancia sul contraddittorio come diritto fondamentale del procedimento tributario, consultando <http://www.ipsoa.it/documents/fisco/contenzioso-tributario/quotidiano/2014/07/08>.

di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione⁷.

Meno incline ad una assoluta valorizzazione del ruolo del contraddittorio era apparsa, invece, la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione⁸, nel senso che il diritto al contraddittorio non esiste come principio generale in ambito tributario nazionale, restando il confronto tra contribuente ed Ufficio obbligatorio solo in ipotesi specificamente indicate dal legislatore; si pensi, a titolo esemplificativo, al caso di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, alla materia doganale⁹, agli accertamenti standardizzati. Tuttavia, non può non evidenziarsi che gli stessi Ermellini avevano, in seguito, apprezzabilmente stabilito il generale diritto al contraddittorio "precontenzioso" scaturente dai dettami dell'ordinamento nazionale, nonché da quello comunitario¹⁰.

⁷ In argomento, si vedano G. RAGUCCI, Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss.; C. PICCOLO, Il contraddittorio nel diritto comunitario e nelle esperienze europee comparate, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, a cura di T. Tassani, Roma, 2009, 193. S. MULEO, Il giusto procedimento tributario nella prospettiva anti crisi, in *Corr. trib.*, 2009, è dell'avviso che "il riconoscimento di un modello di giusto procedimento tributario e la sua definitiva e pacifica adozione da parte del legislatore italiano si pone, da un lato, come espressione di civiltà giuridica nonché di una corretta e proficua maniera di interpretare il rapporto fra Fisco e contribuente, dall'altro, come istituto necessitato dalle regole europee"; A. MARCHESELLI, Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario, *op. cit.*; F. MONTANARI, Un importante contributo delle Sezioni Unite verso la lenta affermazione del contraddittorio difensivo nel procedimento di accertamento tributario, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2010; L. DEL FEDERICO, La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi, in *Riv. dir. trib.*, I, 2010, il quale sottolinea che i singoli Stati, gli organi giurisdizionali degli stessi, dovranno uniformarsi al principio comunitario del contraddittorio e dovranno interpretare le norme tributarie nazionali secondo detto principio, per non incorrere in violazione del diritto comunitario.

⁸ V. Cass. 29 dicembre 2012, n. 26316.

⁹ In materia doganale, infatti, Cass. n. 14105/2010 ha ritenuto che l'ingiunzione di pagamento emessa, ai sensi del D.P.R. 23 gennaio 1973, n. 43, art. 82, all'esito del procedimento di revisione dell'accertamento previsto dal D.Lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, è illegittima se l'operatore interessato (nella specie l'importatore) non sia stato ascoltato e messo in condizioni di manifestare utilmente il proprio punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione, in quanto il diritto al contraddittorio e di difesa anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente riconosciuto dal codice doganale comunitario, si evince dalle espresse previsioni dell'art. 11 cit. e costituisce "un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogni qualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo" (V. Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*). Per puntuali annotazioni in merito a Cass. n. 14105/2010, si veda M. BASILAVECCHIA, La Suprema Corte "estende" il diritto al contraddittorio agli accertamenti doganali, in *GT-Riv. giur. trib.*, 10/2010. Ancora sul punto, si veda V. CERIONI, L'obbligo del contraddittorio nel procedimento di accertamento delle imposte doganali, in *Dir. prat. trib.*, 2/2012, 271.

¹⁰ In Cass. SS.UU. 25561/2014 è stato sostenuto che il contraddittorio è «principio fondamentale immanente nell'ordinamento tributario che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo. Principio il cui rispetto è dovuto da parte dell'amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario».

Una poco convincente inversione di rotta, rispetto all'orientamento ora richiamato, si è avuta successivamente con un pronunciamento delle Sezioni Unite (cfr. Corte di Cassazione, Sez. Unite Civili, sent. n. 24823/15; depositata il 9 dicembre) che ha adottato una soluzione mediana - basata sulla dicotomia "tributi armonizzati", in relazione ai quali il contraddittorio avrebbe una generale applicazione, e "tributi non armonizzati" in riferimento ai quali il principio avrebbe una applicazione solo nei casi espressamente previsti¹¹.

Degno di nota, nell'ambito del descritto contesto giurisprudenziale di riferimento, è un ulteriore orientamento espresso dalla Corte di Cassazione con l'Ordinanza 12 febbraio 2016 n. 2879, in questo caso informato ad una valorizzazione del principio del contraddittorio procedimentale, ciò in quanto è stato sostenuto che l'omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale comporta la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

Successivamente, la Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 5312 depositata il 17 marzo 2016¹², torna ancora sul tema del contraddittorio e conferma l'orientamento delle ultime Sezioni Unite n. 24823 del 2015.

Ciò dato, non può essere omesso che tra la pubblicazione della sentenza delle Sezioni Unite del dicembre 2015 e la nuova decisione ora richiamata della Suprema Corte è intervenuta la nota ordinanza 736/16, con cui la CTR Firenze ha rimesso alla Corte Costituzionale questione di legittimità costituzionale rispetto agli artt. 3, 24, 53, 111, 117 Cost. per l'art. 12, co. 7, legge 212/2010 "nella parte in cui si riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale da cui decorrono 60 giorni per le controdeduzioni, nelle sole ipotesi in cui l'amministratore abbia effettuato "un accertamento, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente"¹³.

¹¹ Sul punto, v. A. MARCHESELLI, Troppe asimmetrie legali nel contraddittorio: le SS.UU. invocano l'intervento del legislatore, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015. Diffusamente sulla tematica si rinvia alle osservazioni di S. MULEO, "L'obbligo del contraddittorio nel procedimento tributario", in *Innovazione e diritto*, 1/2015, p. 142.

¹² Cfr. F. FARRI, Contraddittorio: la Cassazione "suggerisce" alla Corte Costituzionale ma sbaglia a inquadrare il problema, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line, marzo 2016.

¹³ Da ultimo, con l'ordinanza n. 10903 del 26 maggio 2016, la Suprema Corte stabilisce che: «Come evidenziato, invero, dalla stessa sent. n. 24823/2015 delle Sezioni Unite, il dato testuale della l. 212/2000, art. 12, co. 7, univocamente tendente alla limitazione della garanzia del contraddittorio procedimentale alle sole "verifiche in loco", è da ritenersi "non irragionevole", in quanto giustificato dalla peculiarità stessa di tali verifiche, "caratterizzate dall'autoritativa intromissione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza

2. L'esigenza di valorizzare l'applicazione del principio del contraddittorio in alcuni specifici ambiti del procedimento impositivo.

In ordine specificamente al dibattito giurisprudenziale descritto, riferito al disposto dell'art. 12, ultimo comma, in tema di verifiche fiscali è preferibile ritenere che, sul piano dell'effettività, il settimo comma del menzionato art. 12 abbia introdotto una forma generalizzata di partecipazione difensiva, nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, volta ad instaurare un contraddittorio pre-contenzioso, al termine delle verifiche e prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento. Questa interpretazione, tesa a consacrare l'indefettibilità del contraddittorio, "integra" una prima garanzia in termini di attuazione del principio di proporzionalità¹⁴. In quest'ottica, la

del contribuente alla diretta ricerca di elementi valutativi a lui sfavorevoli; peculiarità che giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali"; siffatta peculiarità, differenziando le due ipotesi di verifica ("in loco" o "a tavolino"), giustifica e rende non irragionevole il differente trattamento normativo delle stesse, con conseguente manifesta infondatezza della sollevata questione di costituzionalità con riferimento agli artt. 3 e 97 Cost.; né una questione di costituzionalità, sempre con riferimento all'art. 3 Cost. può porsi per la duplicità di trattamento giuridico tra "tributi armonizzati" e "tributi non armonizzati", atteso che, come anche in tal caso evidenziato dalla su menzionata sent. n. 24823/2015, l'assimilazione tra i due trattamenti è preclusa in presenza di un quadro normativo univocamente interpretabile nel senso dell'inesistenza, in campo tributario, di una clausola generale di contraddittorio procedimentale». Con altra pronuncia, sempre in materia di verifiche fiscali (Cass. civ. Sez. V, sent., 27 maggio 2016, n. 10988), la Suprema Corte ha sancito che l'inosservanza dell'obbligo di notificare il detto avviso al contribuente e di concedergli il previsto termine dilatorio al fine di fornire le prove richieste (obbligo che non ammette equipollenti) determina – in applicazione dei principi affermati dalle Sezioni Unite nella sent. n. 18184 del 2013 in relazione all'analogha disposizione di cui alla l. 212/2000, art. 12, co. 7 – un vizio di legittimità dell'atto impositivo.

¹⁴ Il principio di proporzionalità trae origine dal diritto pubblico e, precisamente, dal diritto di polizia tedesco del XIX secolo. Già con il caso Kreuzberg del 1882, la giurisprudenza prussiana evidenziava che le limitazioni alla libertà individuale non debbono mai superare la misura di quanto appaia assolutamente necessario al raggiungimento dell'obiettivo di pubblico interesse perseguito dall'autorità. Si delineavano, così, i fondamenti di quel principio che Fritz Fleiner avrebbe indicato con la massima "la polizia non deve sparare ai passeri con i cannoni". Cfr. F. FLEINER, *Institutionen des deutschen verwaltungsrechts*, Tubingen, 1911, 354. La giurisprudenza costituzionale tedesca veniva a collocare il principio di proporzionalità fra i principi generali dell'ordinamento, evidenziando come il principio di proporzionalità risulti dall'unione di tre diversi elementi ossia la idoneità (Geeignetheit), la necessità (Erforderlichkeit) e la proporzionalità in senso stretto (Verhältnismäßigkeit im engeren Sinne). In particolare, il controllo di proporzionalità in senso stretto implica l'effettuazione di un bilanciamento fra principi in conflitto, basato sulla considerazione del peso che possiedono nel caso concreto. In tal senso, v. K. TIPKE, *Die Steuerrechtsordnung*, II Ed., Vol. 1, 330-332; P. M. HERRERA MOLINA, K. TIPKE, *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del dercho alemán*, Fundación Oriol-Urquijo, 1998, 86-87.

Il principio di proporzionalità rappresenta un criterio cardine, di matrice europea, di orientamento nell'esercizio dei pubblici poteri, che si sostanzia nella ponderazione degli interessi contrapposti; detto principio, che trae la propria origine come descritto dall'ordinamento tedesco, in virtù del c.d. spill over effect

motivazione sarà funzionale alla valutazione della sussistenza o meno di giustificazioni per la mancata cooperazione¹⁵.

Ciò posto, la necessità di una piena applicazione del principio del contraddittorio si avverte, in particolare, avendo riguardo a sistemi basati su metodi standardizzati¹⁶, nella misura in

ha iniziato ad operare anche negli ordinamenti nazionali trovando poi pieno riconoscimento nella giurisprudenza della Corte di Giustizia che, sin dagli inizi degli anni Sessanta, lo ha elevato al rango di principio generale dell'ordinamento europeo. La proporzionalità rappresenta un nuovo contro-limite che viene ad integrare ed espandere, in materia tributaria, la portata dei fondamentali principi costituzionali posti a salvaguardia dei diritti del contribuente. Il postulato di proporzionalità, mandato implicito di qualsiasi sistema giuridico, è, in quest'ottica, essenziale alla teoria esterna dei diritti fondamentali, essendo utilizzato per conciliare i principi in conflitto. La categoria sistematica della proporzione è sostanzialmente contestualmente riferibile ad un congruo esercizio dei tre poteri dello Stato in termini di: metodo di interpretazione-applicazione rivolto al giudice; metodo di interpretazione-attuazione rivolto all'amministrazione; metodo di formulazione rivolto al legislatore.

Senza dubbio apprezzabile è stata la valorizzazione del principio di proporzionalità formulata nell'art. 9 della legge delega del febbraio 2014 "Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita". Ci sia consentito, in tema, il rinvio al nostro Il principio di proporzionalità nell'azione di accertamento tributario, *Aracne*, 2015, 96 ss.

¹⁵ In tal senso, v. A. BODRITO, Note in tema di proporzionalità e Statuto del contribuente, in *Consenso, Equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 297.

¹⁶ Relativamente alla tematica del contraddittorio, quale fase procedimentale necessaria per addivenire alla rideterminazione sintetica del reddito attraverso lo strumento del redditometro, vanno considerati i limiti e gli elementi che il contribuente deve realmente dimostrare nell'ambito del contraddittorio endoprocedimentale: cioè se debba giustificare il c.d. nesso eziologico tra spese sostenute e giustificazioni adottate. La Suprema Corte, con la sent. n. 6813 del 20 marzo 2009, ha affermato – occupandosi del problema della giustificazione delle maggiori spese sopportate dal contribuente rispetto al reddito dichiarato – che avverso la pretesa impositiva il contribuente non può limitarsi a dimostrare l'esistenza di disponibilità finanziarie ma deve dimostrare che quelle disponibilità sono servite ad effettuare quelle spese; la Cassazione ha pertanto sottolineato la necessità di un "nesso eziologico" tra il denaro movimentato nel periodo oggetto di controllo e gli acquisti effettuati (incremento patrimoniale) nel medesimo lasso temporale. Tale orientamento è stato confermato dalla Suprema Corte con la sent. n. 4138 del 20 febbraio 2013 che si richiama espressamente alla decisione del 2009. La CTP di Reggio Emilia, n. 272 del 2012, ha escluso, invece, che per contestare l'accertamento sintetico sia necessaria la dimostrazione del "nesso" tra spese effettuate e disponibilità finanziarie. Si esprime, condivisibilmente in senso conforme all'orientamento della richiamata giurisprudenza di merito, M. BEGHIN, Accertamento sintetico, dimostrazione del nesso eziologico e "probatio diabolica" in *Corr. trib.*, 4/2013, 275 ss. Bisogna evidenziare che la richiamata sentenza di merito non deve essere considerata una decisione isolata, in quanto spesso le Commissioni Tributarie hanno adottato soluzioni che ricalcano quelle adottate dai giudici emiliani. Per la CTR dell'Umbria, ad esempio, la dimostrazione di un nesso eziologico tra movimentazioni di denaro ed incrementi patrimoniali "risulterebbe eccessivamente difficoltosa e gravosa per il contribuente, richiedendosi una prova analitica a fronte di rilievi pur sempre sintetici ed induttivi" (CTR Umbria, 12 giugno 2012, n.120). E ancora, una sentenza della CTR del Friuli Venezia Giulia (la n. 50 del 10 luglio 2013) ha ribadito che non occorre alcun nesso eziologico tra spese sostenute e disinvestimenti, in particolare nel senso che "prova – si badi bene – da non cercarsi nella corrispondenza, come sembra sostenere l'Ufficio, tra investimenti e disinvestimenti effettuati con le medesime risorse, che diverrebbe una richiesta diabolica, dovendosi invece limitare a dimostrare all'Ufficio la fonte che avrebbe reso possibile l'investimento. Se ora gli estratti conto della banca, i movimenti patrimoniali effettuati nel periodo con la S.r.l. □...□ come pure le spese patrimoniali si leggono in questa ottica, la ricostruzione offerta dal contribuente diventa logica e condivisibile, non essendo frutto di un esasperato ricorso a tabelle e modelli statistici, troppo spesso non aderenti ad una realtà con la quale deve confrontarsi e non scontrarsi".

cui l'obbligatorietà del contraddittorio ad un adeguato sistema probatorio¹⁷ è in grado, in conformità al diritto UE, di garantire la proporzionalità delle presunzioni relative e la "personalizzazione" della tassazione¹⁸. Ancora, risulta apprezzabile la previsione dell'obbligatorietà del contraddittorio in riferimento all'individuazione delle condotte abusive (art. 10-bis, l. 212/2000)¹⁹.

Nel procedimento di accertamento dell'abuso del diritto di cui al richiamato art. 10-bis della l. 212/2000, l'onere della prova della condotta abusiva grava infatti sull'Amministrazione finanziaria, mentre il contribuente è tenuto a dimostrare la sussistenza delle "valide ragioni extrafiscali" che stanno alla base delle operazioni effettuate²⁰. Incombe sull'Amministrazione finanziaria l'onere di spiegare, indicando la norma che si presume aggirata²¹, perché la forma giuridica impiegata abbia carattere anomalo o inadeguato rispetto all'operazione economica intrapresa. L'A.F., dovrà, quindi, indicare sia il negozio normale che sarebbe stato utilizzabile che il costo fiscale di detto negozio. Quando l'Amministrazione finanziaria contesta l'abuso del diritto, non può, infatti, limitarsi a mere e generiche affermazioni, ma deve individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio d'imposta²². È onere del contribuente provare, invece, l'esistenza di un contenuto economico dell'operazione diverso dal mero risparmio fiscale, il tutto in considerazione della portata dei diritti costituzionalmente protetti, della libertà d'impresa e

¹⁷ In tema, cfr. F. TUNDO, Nullo l'atto di accertamento non motivato sulle deduzioni prodotte dal contribuente in contraddittorio, in *Corr. trib.*, 13/2013.

¹⁸ Ampliamente in argomento ci sia consentito il rinvio al nostro L'osservanza del principio di proporzionalità Ue nell'individuazione di criteri presuntivi "ragionevoli", in *Riv. trim. dir. trib.*, 2/2013. In ordine alla personalizzazione dell'accertamento standardizzato, si vedano due apprezzabili sentenze della CTP di Genova (la n. 93 del 2012) e della CTP di La Spezia (lan. 64 del 2012), entrambe in *Corr. trib.*, 2/2013, con nota di L.R. CORRADO, Studi di settore: crisi economica e intervalli di confidenza come difesa dalle "gravi incongruenze". Nelle richiamate pronunce si avverte, riguardo allo sfuggente concetto giuridico di "gravi incongruenze", l'esigenza di predeterminare una soglia minima di rilevanza dello scostamento.

¹⁹ Ai sensi del comma 8 di detta norma l'atto impositivo è specificamente motivato a pena di nullità in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente.

²⁰ In merito alla problematica relativa alla ripartizione dell'onere della prova fra le parti nel caso in cui sia contestato l'abuso del diritto, la Suprema Corte ha sancito che nel caso di contestazione del carattere elusivo di un operazione grava sull'A.F. l'onere di provare il disegno elusivo. Di conseguenza, risulta illegittimo l'avviso di accertamento nel quale l'ufficio non indichi il comportamento fisiologico che il contribuente avrebbe dovuto adottare in conformità ai principi in concreto aggirati. Così, *Cass. Sez. Trib.*, 27 marzo 2015, n. 6226. In tema, cfr. M. BEGHIN, Elusione, tassazione differenziale e impatto sulla motivazione degli avvisi di accertamento, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2015, 1828.

²¹ In tal senso, v. F. TESAURO, La motivazione degli atti di accertamento anti-elusivi ed i suoi riflessi processuali, in *Corr. Trib.*, 2009, 3635.

²² Cfr. sent. 11 dicembre 2013, n. 27679 della Corte di Cassazione - Sezione Tributaria.

di iniziativa economica di cui all'art. 42 Cost.²³, nonché del diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost.

La valorizzazione del contraddittorio rappresenta, pertanto, un elemento essenziale ed imprescindibile del giusto procedimento nonché il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento.

Seguendo quest'ordine di idee, un ulteriore ambito nel quale si avverte l'esigenza di implementare il contraddittorio procedimentale è quello dell'avvio delle acquisizioni istruttorie attraverso la procedura di reciproca assistenza fra Autorità fiscali. La disciplina europea non sancisce esplicitamente un diritto del contribuente ad essere informato dall'Amministrazione finanziaria di appartenenza di ogni richiesta di informazioni sul suo conto ad opera di un'Amministrazione fiscale estera, e nulla prevede in termini di un eventuale diritto del contribuente ad opporsi allo scambio delle informazioni²⁴.

Detto difetto di tutela è stato giustificato in ambito nazionale sulla base del c.d. "principio dell'inaccessibilità relativa degli atti endoprocessuali", ilquale risulterebbe temporalmente limitato alla fase di pendenza del procedimento tributario²⁵.

In riferimento alla procedura in esame, il diritto del contribuente ad essere informato, in relazione al fatto che determinati dati o notizie stiano per essere trasmessi ad un'altra autorità fiscale, è strettamente funzionale al principio del contraddittorio²⁶.

²³ La nostra Carta Costituzionale, infatti, non prevede regole relative alle modalità di comportamento all'interno delle iniziative economiche ma si limita soltanto a garantire, in linea generale, la libertà della "iniziativa" economica, la quale non deve mai svolgersi in contrasto con l'utilità sociale che, anzi, deve essere indirizzata e coordinata proprio a fini sociali, soprattutto laddove i risvolti sociali sono anche oggetto di apposita tutela costituzionale, come nel caso della realizzazione dell'integrità del gettito tributario e del rispetto della regola dell'obbligo della contribuzione fiscale in ragione della capacità contributiva (art. 53, co. 1, Cost.). Così, Cass. n. 23635 del 15 settembre 2008.

²⁴ P. SELICATO, Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente, in *Rass. trib.*, 2012, 353 ss., è, tuttavia, dell'avviso che "l'azione del contribuente tendente ad impedire l'invio dell'informazione potrebbe contrastare con gli obblighi internazionali assunti dallo Stato cui è indirizzata la richiesta". In argomento, per un'ampia rassegna delle opinioni dottrinali elaborate, cfr. A. BUCCISANO, Cooperazione amministrativa internazionale in materia fiscale, in *Riv. dir. trib.*, 7-8/2012, 696 ss.

²⁵ Il Consiglio di Stato, Sez. IV, sent. n. 5144 del 21 ottobre 2008, ha evidenziato che detto principio risulterebbe limitato "alla fase di pendenza del procedimento tributario, non rilevandosi esigenze di segretezza nella fase che segue la conclusione del procedimento definitivo di accertamento dell'imposta dovuta sulla base degli elementi reddituali che conducono alla quantificazione del tributo. Diversamente opinando, si perverrebbe alla singolare conclusione che, in uno Stato di diritto, il cittadino possa essere inciso dalla imposizione tributaria – pur nella più lata accezione della ragion fiscale – senz'altro conoscere il perché della imposizione e della relativa quantificazione".

²⁶ In merito alla sussistenza o meno di un diritto in base al quale il contribuente, in considerazione della Direttiva n. 77/799 CE, debba essere posto in grado di conoscere l'avvenuta attivazione di una procedura di scambio di informazioni fra autorità fiscali, di essere sentito e di poter anche impedire lo scambio stesso rivolgendosi ad un organo terzo ed imparziale (amministrativo o giurisdizionale), si veda CGCE, Grande Sezione, 22 ottobre 2013, Causa C- 276/12. In detta pronuncia, la Corte di Giustizia ha chiarito che

Per quanto riguarda la negazione del diritto del contribuente di partecipare alla procedura di cooperazione internazionale attivata nei suoi confronti, la Corte di Giustizia europea si è pronunciata in senso restrittivo (caso Sabou²⁷). In detta pronuncia, la Corte non ha riconosciuto al contribuente i diritti procedurali nella procedura di scambio di informazioni, osservando, in particolare, che la Direttiva non riserva diritti specifici al contribuente, non essendo previsto alcun obbligo per le autorità competenti degli Stati membri di consultare il contribuente medesimo²⁸.

La decisione della Corte non convince pienamente in quanto non motiva il perché, nella fase delle indagini, gli interessi del contribuente non sarebbero incisi in modo significativo²⁹. Sarebbe risultato preferibile, invece, prevedere un diritto generale alla notifica, con l'eccezione dei casi in cui essa si tradurrebbe in un grave pregiudizio per l'efficacia delle indagini, o dei casi in cui scadrebbero i termini per la notifica

“L'Amministrazione, quando procede alla raccolta d'informazioni, non è tenuta ad informarne il contribuente, né a conoscere il suo punto di vista” (punto 41), con la conseguenza che “il rispetto dei diritti di difesa del contribuente non esige la partecipazione di quest'ultimo alla richiesta di informazioni inoltrata dallo Stato membro richiedente allo Stato membro richiesto. Esso non esige nemmeno che il contribuente sia sentito nel momento in cui le ricerche, che possono includere l'audizione di testimoni, sono effettuate nello Stato membro richiesto, né prima che quest'ultimo trasmetta informazioni allo Stato membro richiedente” (punto 44). Nel suddetto caso Sabou la Corte rimette alle legislazioni nazionali degli Stati membri l'eventuale regolamentazione dei diritti procedurali riconosciuti ai contribuenti; tuttavia è il caso di evidenziare che la pronuncia ora richiamata “pur sostanzialmente corretta in punto di diritto vigente avrebbe forse dovuto essere più sensibile al processo evolutivo in corso che sta portando ad un progressivo riconoscimento dei diritti del contribuente nelle procedure di mutua assistenza amministrativa”. Così, condivisibilmente, P. MASTELLONE, L'Unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa fra autorità fiscali, in Riv. dir. trib., 11/2013, 349 ss.

²⁷ Cfr. causa C-276/12, nel senso che “Il diritto comunitario, in materia di reciproca assistenza fra le autorità statali, competenti in materia fiscale, deve essere interpretato nel senso che esso non conferisce al contribuente di uno Stato membro il diritto di essere informato della richiesta di assistenza inoltrata da tale Stato ad un altro Stato membro al fine, in particolare, di verificare i dati forniti dallo stesso contribuente nell'ambito della sua dichiarazione dei redditi, né il diritto di partecipare alle audizioni di testimoni organizzate da quest'ultimo Stato”. Cfr. F. MARÍN, La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario di informazioni, nota a Corte di giustizia 22 ottobre 2013, C- 276/12, Sabou, in Rass. trib., 2014, 1421 ss.

²⁸ Sulla scorta della sent. Sabou, il livello di riconoscimento e l'attuazione dei “diritti di partecipazione” dipende, quindi, dalla legislazione nazionale, la quale può prevedere: a) notification rights, per consentire al contribuente di avere conoscenza della richiesta proveniente da un altro Stato; b) consultation rights, per consentire al contribuente di essere ascoltato prima dell'invio delle informazioni; c) intervention rights. In definitiva, mentre nel caso di richieste di informazioni “provenienti da” altri Stati membri alcuni diritti di partecipazione sono generalmente riconosciuti (anche se di regola non in maniera “ampia”), le richieste di informazioni “inviata agli” Stati membri sono generalmente gestite dagli Uffici tributari “inaudita altera parte” (cioè senza il coinvolgimento di alcun contribuente). Così F.A. GARCÍA PRATS, G. MELIS, Scambio di informazioni e diritti dei contribuenti, in Dir. e proc. trib., 2/2015.

²⁹ Diffusamente, sul punto, ci sia consentito il rinvio al nostro Scambio di informazioni ed utilizzabilità delle prove ottenute in violazione della normativa nazionale, in Dir. prat. trib. int., 1/2015, 360 ss.

dell'accertamento³⁰.

Il richiamato diritto dovrebbe, dunque, riguardare anche le procedure di cooperazione internazionale e il contribuente dovrebbe essere messo in condizione di poter dimostrare che la mancata attuazione del contraddittorio lo abbia in concreto pregiudicato³¹.

In virtù del contraddittorio, infatti, è possibile dimostrare nel confronto fra A.F. e contribuente l'assenza di evasione. Le limitazioni ai diritti del contribuente devono sempre essere proporzionali alla finalità di contrasto all'evasione fiscale; è proprio il principio di proporzionalità infatti a consentire una valutazione del carattere della misura utilizzata e allo stesso tempo una dimostrazione dell'assenza di evasione³².

Come è stato efficacemente sostenuto, anche all'attività di scambio di informazioni si applica la novellata l. 241/90, dunque, ai sensi dell'art. 1, co. 1, debbono trovare applicazione i principi dell'ordinamento comunitario e tra questi, appunto, il principio del contraddittorio³³.

3. Rilievi conclusivi. Il contraddittorio come principio volto a garantire la conformità dell'atto impositivo alla finalità della legge tributaria.

Nell'attesa dell'intervento della Corte Costituzionale³⁴, passiamo a svolgere alcuni rilievi

³⁰ Cfr. F.A. GARCÍA PRATS, G. MELIS, op. cit., nel senso che «tale procedura ritarderebbe lo scambio di informazioni,

ma questo sarebbe un debito (e non un "indebito") ritardo. [...] Poiché il riconoscimento di tali diritti non deve portare ad un ritardo eccessivo e, quindi, ostacolare l'intera procedura di scambio di informazioni, dovrebbe essere previsto un diritto ad una procedura rapida». Gli AA. osservano ancora, significativamente, che «l'esclusione di ogni diritto di partecipazione nella fase investigativa non sia del tutto in linea con la giurisprudenza della Corte EDU e, in particolare, con la sentenza emessa dalla terza Sezione il 21 febbraio 2008 nel caso *Ravon and Others v. France* (18497/03)».

³¹ Così, ancora A. TURCHI, Legittimi gli accertamenti fiscali basati sulla lista Falciani, in *Giur. it.*, 2015, I, 1610, il quale esprime anche delle riserve relativamente al ragionamento della Corte che, mentre esime l'Amministrazione finanziaria dal dovere di verificare l'autenticità e la provenienza della documentazione bancaria trasmessa dalle autorità francesi, ammette che il giudice tributario possa dichiarare l'inutilizzabilità della stessa ai fini accertativi. Sarebbe stato più conforme alle garanzie del contribuente rimettere all'Amministrazione finanziaria un primo esame sulla legittimità delle prove e riservare, eventualmente, al giudice una seconda verifica in sede processuale.

³² Cfr. F. FERNANDEZ MARIN, Scambio di informazioni e tutela del contribuente, in *Attuazione del tributo e diritti del contribuente in Europa*, op. cit., p. 278.

³³ Sul punto, v. L. DEL FEDERICO, Scambio di informazioni fra Autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni, in *Riv. dir. trib. int.*, 1/2010, 230.

³⁴ In argomento, A. FANTOZZI, È già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale, in *Riv. dir. trib.*, supplemento on-line, maggio 2016, è dell'avviso che «la soluzione della questione ruota allora attorno alla seguente

di sintesi in ordine alla valenza, al fondamento e alla operatività del principio del contraddittorio nel procedimento impositivo.

Il principio in parola deve trovare certamente applicazione non solo nei confronti dei tributi armonizzati ma anche per l'accertamento delle imposte dirette e quindi per tutti i tributi, fondando la propria legittimazione negli artt. 23 e 97 Cost., i quali concorrono a conferirgli una portata generale³⁵.

Un ulteriore elemento sul quale occorre riflettere è che si tratta di un principio europeo. Come è noto, l'ingresso diretto (anche sotto il profilo procedimentale) dei principi europei è dato dalla riforma della l. 241/90: l'art. 1, co. 1, della cit. legge dispone infatti che "l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficienza, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle disposizioni che disciplinano i singoli procedimenti nonché dall'ordinamento comunitario"³⁶.

Se, prima della novella dell'art. 1, co. 1 della l. 241/90 operata dalla legge n. 15/2005, in ordine alla concreta operatività dei principi europei era possibile distinguere tra materie a competenza concorrente comunitaria-nazionale – relativamente alle quali non vi era alcun dubbio circa l'operatività del principio del contraddittorio in quanto principio generale del diritto comunitario ai sensi dell'art. 5, III Paragrafo del Trattato UE – e materie a competenza esclusiva nazionale – in relazione alla quale vi era da chiedersi se il principio in questione operasse anche in relazione all'attività amministrativa realizzata dalla c.d. amministrazione comunitaria indiretta nell'ambito di materie di competenza esclusiva

alternativa: posto che si considera ragionevole affermare il diritto all'esercizio del contraddittorio nei casi di istruttoria sia presso l'ufficio che presso il contribuente e che l'art. 12 comma 7 ricollega il termine di sessanta giorni al rilascio del pvc, delle due l'una: o si ritiene che il pvc sia richiamato dalla legge in quanto atto formale che inneschi un effettivo contraddittorio, il quale ultimo possa essere realizzato anche in presenza di un atto formale diverso (il verbale di risposta ai quesiti o di risposta ai questionari); ovvero si ritiene (letteralmente) che il pvc sia l'unico atto che consenta in base alla legge l'ingresso del contraddittorio necessario con la conseguenza che in sua assenza il contraddittorio non può essere innescato e l'atto conseguente è invalido".

³⁵ Limpidamente, sul punto, v. S. SAMMARTINO, I diritti del contribuente nella fase delle verifiche fiscali, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004, 132. Ancora in argomento, v. F. MOSCHETTI, Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino, in *Dir. prat. trib.*, 1983, I, 1938, secondo il quale la funzione di imposizione tributaria non può essere svolta secondo il principio di imparzialità di cui

all'art. 97 Cost. se prima del suo esercizio non vengano sentite le ragioni del soggetto passivo di tale funzione. In senso conforme, anche A. DI PIETRO, Il contribuente nell'accertamento delle imposte sui redditi: dalla collaborazione al contraddittorio, in AA. VV., *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*, in *Atti del convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, a cura di V. Uckmar, Padova, 2000, 577.

³⁶ Si veda, sul punto, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, op. cit.

degli Stati membri – tale distinzione, alla luce della nuova formulazione del co. 1 dell'art. 1 della l. 241/90, non ha più alcun senso, in quanto l'applicazione del principio del contraddittorio (quale principio generale dell'ordinamento europeo) regola, allo stato, l'esercizio dell'azione amministrativa tout court indipendentemente dal fatto che questa sia realizzato meno in attuazione di normative europee³⁷. Non sussiste, quindi, alcun dubbio sulla piena ed effettiva cogenza nel nostro ordinamento del principio in questione quale principio generale dell'azione amministrativa³⁸.

I principi europei sono divenuti, infatti, principi del nostro ordinamento interno non solo, come accadeva in precedenza, in applicazione del diritto europeo ma anche, novità di rilievo, in applicazione del diritto nazionale³⁹.

L'osservanza del principio del contraddittorio, dunque, qualunque sia la sua legittimazione

³⁷ Riguardo all'impatto dei principi generali del diritto comunitario, quali fonti di diritto primario, negli ordinamenti dei singoli Stati membri, cfr. S. CASSESE, Il diritto amministrativo comunitario e la sua influenza sulle amministrazioni pubbliche nazionali, in *Diritto amministrativo comunitario*, a cura di L. Vandelli, C. Bottari, D. Donati, Rimini, 1992, 23 ss.; M. AIROLDI, Lineamenti di diritto amministrativo comunitario, Milano, 1990, 49 ss.; G. FALCON, Dal diritto amministrativo nazionale al diritto amministrativo comunitario, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2/1991, 351 ss., in particolare 363 ss.; M. CARTABIA, La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo. La legge 241 del 1990 alla luce di principi comunitari, Milano, 1990, 4 ss.; G. GRECO, Il diritto comunitario propulsivo del diritto amministrativo europeo, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1/1993, 85-88; G. DELLA CANANEA, L'Unione Europea: un ordinamento composito, Roma, 2003.

³⁸ Va evidenziato che il principio di proporzionalità, secondo l'insegnamento di autorevole dottrina, rientra nel "contenuto variabile" di quel "diritto ad una buona amministrazione"; in argomento si vedano le osservazioni di R. CASSESE, Il diritto ad una buona amministrazione, in www.irpa.eu, che, ripercorrendo l'evoluzione nel nostro ordinamento del principio di "buona amministrazione", osserva come da principio in funzione dell'efficacia della Pubblica Amministrazione (ex parte principis) sia divenuto principio in funzione dei diritti dei cittadini (ex parte civis), da mezzo per assicurare l'efficacia del potere pubblico a strumento per assicurare una difesa dal potere pubblico. Ancora sul punto, cfr. A. ZITO, Il "diritto ad una buona amministrazione" nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e nell'ordinamento interno, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2-3/2002, 425 ss.; D.U. GALETTA, "Garanzia linguistica" e diritto amministrativo europeo: fra diritto ad una buona amministrazione e problemi di "cattiva traduzione", in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2/2005, 345 ss. ed in particolare 350 ss.; C. MARZUOLI, Carta europea dei diritti fondamentali, amministrazione e soggetti di diritto: dai diritti sui poteri ai diritti sui soggetti, in *Carta europea e diritti dei privati*, a cura di G. Vettori, Padova, 2002, 255 ss.; A. POLICE, Principi e azione amministrativa, in *Diritto amministrativo*, a cura di F. G. Scoca, Torino, 2008, 191 ss. In giurisprudenza, richiamano espressamente il principio europeo di "buona amministrazione" quale corollario del "principio di buon andamento" che incorpora le garanzie del "giusto procedimento": Corte Cost., 11 marzo 2009, n. 62; Corte Cost., 28 novembre 2008, n. 390; Corte Cost., 8 maggio 2007, n. 156, in cortecostituzionale.it. Nella giurisprudenza di legittimità: Cons. St., Sez. IV, 14 aprile 2006, n. 2157; Tar Campania, Napoli, Sez. III, 29 marzo 2010, n. 1719, nella quale si legge che "l'azione amministrativa [...] deve essere improntata, oltre che ai classici canoni di trasparenza e pubblicità ed ai principi del diritto comunitario, ai principi di derivazione civilistica, tra cui quello della buona fede, il quale ultimo nell'ambito specifico può ritenersi come una espressione dell'agire secondo principi improntati alla buona amministrazione", entrambe pubblicate in giustizia-amministrativa.it.

³⁹ In tema, cfr. A. MASSERA, I principi generali dell'azione amministrativa tra ordinamento nazionale e ordinamento comunitario, in *Dir. amm.*, 2005, 707; G. DELLA CANANEA, C. FRANCHINI, I principi dell'amministrazione europea, Torino, 2010.

all'interno del nostro ordinamento, deve senza dubbio essere considerata un requisito essenziale in conformità alla previsione della proporzionalità e della personalità della tassazione.

In conclusione, bisogna evidenziare che il diritto di difesa e la sua effettività risultano maggiormente garantiti a livello europeo; i principi di effettività ed equivalenza⁴⁰ consentono, tuttavia, di intervenire anche sulle norme procedurali e sul contraddittorio nel caso in cui esso risulti restrittivo impedendo la difesa e l'attuazione dei diritti garantiti dall'UE.

Invero, in un efficace sistema di relazioni cooperative fra le parti del rapporto obbligatorio di imposta, il contraddittorio non risulta essere esclusivamente funzionale al diritto di difesa del contribuente ma è volto a garantire la conformità dell'atto amministrativo alla legge ed al diritto⁴¹. In altre parole, il contraddittorio è finalizzato alla fedele ricostruzione del fatto/presupposto in ottemperanza alle finalità della legge tributaria.

Al di là di ogni soluzione interpretativa prospettata, bisogna in ogni caso auspicare l'introduzione legislativa di una clausola generale di contraddittorio procedimentale, valorizzando così pienamente il richiamo all'esigenza del rafforzamento del contraddittorio formulato nell'art. 9 della legge delega (delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita) del febbraio 2014⁴².

Abstract: Il principio del contraddittorio (la cui generalizzata operatività è stata ampiamente dibattuta nella giurisprudenza nazionale) costituisce una fondamentale garanzia di personalità dell'imposizione per consentire un necessario adeguamento alla

⁴⁰ Il principio di effettività è legato a quello di equivalenza, in base al quale le modalità procedurali volte a garantire la tutela dei diritti spettanti ai singoli in considerazione del diritto europeo non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano i procedimenti di natura interna (Corte Giust., causa C-432/05); in forza di detto principio "le condizioni imposte dal diritto nazionale per applicare una norma di diritto europeo non devono essere meno favorevoli di quelle che disciplinano l'applicazione delle norme di pari rango del diritto nazionale" (v. Corte di Giustizia, 6 ottobre 2009, causa C-40/08, Asturcom Telecomunicaciones SL; 24 marzo 2009, causa C-445/06, Danske).

⁴¹ Diffusamente, in tema, v. J. A. ROZAS VALDÈS, Los sistemas de relaciones cooperativas: una perspectiva de derecho comparado desde el sistema tributario epanol, in Instituto de Estudios Fiscales, 6/2016, 35 ss.

⁴² Osserva efficacemente A. FANTOZZI, op. cit., che "Alla luce delle più recenti esitazioni della giurisprudenza di Cassazione, in mancanza di una più coraggiosa presa di posizione del legislatore in tema di nullità degli atti tributari che pur era stata sollecitata in sede di redazione dei decreti delegati, ed in attesa della pronuncia della Corte Costituzionale, ritengo che il nuovo clima sostanzialista (substance versus form) indotto dagli influssi della legislazione e della giurisprudenza europee militi in favore di una soluzione flessibile che consenta ai giudici di valutare le circostanze processuali e di stabilire in definitiva se il contraddittorio, a tutela di tutti i valori sottesi, sia stato nel caso specifico effettivo o meno".

concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento in armonia con il principio di proporzionalità.

Abstract: The contradictory procedural (whose common practicality has been much discussed in the national case-law) is a fundamental guarantee to ensure the subjectivity of the taxation, which allows the necessary adaptation to the concrete income situation, object of the preliminary examination, in harmony with the principle of proportionality.

Parole chiave: Contraddittorio, proporzionalità.

Key words: Contradictory procedural, proportionality.