

DIRITTO E PRATICA TRIBUTARIA

FONDATORE
ANTONIO UCKMAR

DIRETTORE
VICTOR UCKMAR
UNIVERSITÀ DI GENOVA

DIRETTORE SCIENTIFICO
CESARE GLENDI
UNIVERSITÀ DI PARMA

COMITATO DI DIREZIONE

ANDREA AMATUCCI
UNIVERSITÀ FEDERICO II DI NAPOLI

MASSIMO BASILAVECCHIA
UNIVERSITÀ DI TERAMO

PIERA FILIPPI
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA

GUGLIELMO FRANSONI
UNIVERSITÀ DI FOGGIA

FRANCO GALLO
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

MAURIZIO LOGOZZO
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. MILANO

ANTONIO LOVISOLO
UNIVERSITÀ DI GENOVA

CORRADO MAGNANI
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIANNI MARONGIU
UNIVERSITÀ DI GENOVA

GIUSEPPE MELIS
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

SEBASTIANO MAURIZIO MESSINA
UNIVERSITÀ DI VERONA

LIVIA SALVINI
UNIVERSITÀ LUISS DI ROMA

DARIO STEVANATO
UNIVERSITÀ DI TRIESTE

ENRICO DE MITA
UNIVERSITÀ CATTOLICA S.C. DI MILANO

Luglio-Agosto
2016

edicolaprofessionale.com/DPT



Wolters Kluwer

NOTE A SENTENZA

CORTE DI CASSAZIONE, sez. VI – T, ord. 6 maggio 2016, n. 9278

Pres. Iacobellis – Rel. Conti

Prequì Italia s.r.l. c. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli

Deve essere rimessa alla Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 267 TFUE, la questione pregiudiziale diretta a chiarire se contrasta con il principio generale del contraddittorio procedimentale di matrice eurounitaria la normativa italiana di cui all'art. 66 del d.p.r. n. 43 del 1973, laddove non prevede, in favore del contribuente che non sia stato ascoltato prima dell'adozione dell'atto fiscale da parte dell'amministrazione doganale, la sospensione dell'atto come conseguenza normale della proposizione dell'impugnazione. (Nel caso di specie, la società contribuente, aveva contestato la decisione di appello che ha escluso l'applicazione del principio del contraddittorio in materia tributaria).

(Omissis).

Svolgimento del processo – Motivi della decisione

A) Il procedimento pendente innanzi a questa Corte. Brevi cenni in fatto e in diritto.

1. La Prequì Italia s.r.l. ha proposto ricorso innanzi alla Commissione tributaria provinciale di Livorno – d'ora innanzi, *breviter*, CTP – contro dieci avvisi di rettifica emessi il 13 novembre 2009 dalla Dogana di Livorno per la ripresa a tassazione dell'iva che la società non aveva versato, omettendo di introdurre merci importate nel deposito iva della Franco Vago spa come invece dichiarato. In ciascuno degli avvisi si chiariva che il contribuente poteva esperire, ai sensi del d.lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 7, il ricorso doganale disciplinato dagli artt. 66 e ss. del Testo Unico delle Leggi doganali, approvato con d.p.r. n. 43 del 1973, all'esito del quale la parte avrebbe potuto attivare i rimedi giurisdizionali.

Gli stessi avvisi chiarivano che, ricorrendo le condizioni previste dall'art. 244 del Reg. CE n. 2913/92, sarebbe stato possibile ottenere la sospensione della esecutività della rettifica dell'accertamento presentando istanza al Direttore regionale dell'Agenzia delle dogane, corredata da idonea garanzia in funzione dei maggiori diritti doganali accertati.

2. La CTP di Livorno respingeva il ricorso con sentenza impugnata dalla contribuente innanzi alla Commissione tributaria regionale – d'ora innanzi, *breviter*, CTR – della Toscana. Quest'ultima, con sentenza n. 125/12/14, depositata il 13.12.2012, ha respinto l'appello.

3. Secondo la CTR la questione relativa alla partecipazione al procedimento amministrativo agitata dal contribuente era infondata, non applicandosi la L. n. 241 del 1990, art. 13 ai procedimenti tributari. In ogni caso l'Agenzia delle Dogane aveva ampiamente espresso negli avvisi di rettifica i presupposti di fatto e diritto in modo da consentire una piena contestazione della pretesa.

4. Aggiungeva che doveva ritenersi corretta la pronuncia di primo grado, nella parte in cui aveva escluso la violazione del D.L. n. 331 del 1993, art. 50 bis e l'assolvimento dell'iva mediante autofatturazione in assenza di fisica introduzione della merce in deposito, tale conclusione risultando confermata da plurime pronunzie di questa Corte di Cassazione,

nemmeno potendosi ipotizzare una duplicazione di imposte, visto che l'autofatturazione riguardava l'iva interna e non l'iva all'importazione che andava assolta in dogana.

5. La società contribuente ha proposto ricorso per cassazione affidato a tre motivi, al quale ha resistito l'Agenzia delle Dogane con controricorso.

6. La causa, rimessa all'udienza pubblica dal Collegio che non ha ravvisato i presupposti per la decisione *ex art. 375 c.p.c.*, veniva posta in decisione all'udienza del 17 marzo 2016, dopo il deposito di memorie da entrambe le parti.

7. Ai fini del rinvio pregiudiziale che si intende promuovere rilevano in particolare i primi due motivi proposti dalla parte ricorrente.

Con il primo motivo la società contribuente deduce l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio oggetto di discussione tra le parti. Lamenta che la CTR avrebbe omesso di esaminare il rilievo in ordine alla mancata indicazione di alcune delle bollette d'importazione revisionate nel processo verbale di constatazione e la conseguente prospettata violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. Questione sulla quale aveva replicato l'Agenzia delle Dogane in fase di appello.

8. Con il secondo motivo la contribuente deduce la violazione della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7. Il giudice di appello avrebbe erroneamente qualificato il vizio della carenza di contraddittorio prospettato dalla stessa rispetto ai provvedimenti di rettifica in relazione alla L. n. 241 del 1990, art. 13, senza considerare che la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 riconosceva al contribuente il diritto al contraddittorio entro il termine ivi fissato. Doveva quindi ritenersi che il processo verbale di constatazione comunicato al contribuente aveva la funzione di consentire al contribuente l'invio di osservazioni e richieste all'Amministrazione.

9. L'Agenzia delle dogane ha dedotto, nel controricorso, la totale infondatezza di tutte le censure esposte dalla ricorrente e, per quel che riguarda la questione relativa alla lesione del diritto al contraddittorio in ambito doganale, introdotta in fase di gravame per la prima volta, aggiunge che ai procedimenti in materia doganale è inapplicabile la L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 come già ritenuto dalla giurisprudenza di questa Corte. Ciò perché la disciplina di cui al d.lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 7 era idonea a salvaguardare il diritto al contraddittorio, risultando peraltro la rettifica un atto vincolato rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda.

10. La parte ricorrente, con la memoria *ex art. 378 c.p.c.* ha rilevato che le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 24823/2015, depositata il 9 dicembre 2015, hanno escluso la necessità del contraddittorio procedimentale per le verifiche eseguite presso la sede del contribuente ed ha prospettato il contrasto di tale pronuncia con la sentenza n. 132/2015 della Corte costituzionale.

A) Le disposizioni di diritto interno rilevanti.

11. In ambito doganale e con riferimento alla disciplina applicabile in dipendenza della vicenda processuale qui esaminata rilevano le disposizioni di diritto interno contenute nel d.lgs. n. 374 del 1990, art. 11, d.p.r. n. 43 del 1993, artt. 66 e 68, d.lgs. n. 394 del 1990, art. 22, d.lgs. n. 546 del 1992, art. 47 e L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

L'art. 11 *cit.*, per quel che qui rileva, prevede che "...1 L'ufficio doganale può procedere alla revisione dell'accertamento divenuto definitivo, ancorché le merci che ne hanno formato l'oggetto siano state lasciate alla libera disponibilità dell'operatore o siano già uscite dal territorio doganale. La revisione è eseguita d'ufficio, ovvero quando l'operatore interessato ne abbia fatta richiesta con istanza presentata, a pena di decadenza, entro il termine di tre anni dalla data in cui l'accertamento è divenuto definitivo. 2. L'ufficio doganale, ai fini della revisione dell'accertamento, può invitare gli operatori, a mezzo di raccomandata

con avviso di ricevimento, indicandone il motivo e fissando un termine non inferiore a quindici giorni, a comparire di mezzo di rappresentante, ovvero a fornire, entro lo stesso termine, notizie e documenti, anche in copia fotostatica, inerenti le merci che hanno formato oggetto di operazioni doganali.

Le notizie ed i documenti possono essere richiesti anche ad altri soggetti pubblici o privati che risultano essere comunque intervenuti nell'operazione commerciale.... 7. La rettifica può essere contestata dall'operatore entro trenta giorni dalla data di notifica dell'avviso. Al momento della contestazione è redatto il relativo verbale, ai fini della eventuale instaurazione dei procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie previsti dagli articoli 66 e seguenti del testo unico delle disposizioni legislative in materia doganale, approvato con d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43.

11. Il d.p.r. n. 43 del 1993, art. 66 prevede che "Entro trenta giorni dalla sottoscrizione del verbale di cui al precedente articolo, a pena di decadenza, l'operatore può chiedere al capo del compartimento doganale di provvedere alla risoluzione della controversia. A tal fine deve presentare apposita istanza alla competente dogana, producendo i documenti ed indicando i mezzi di prova ritenuti utili. L'istanza, unitamente al verbale, alle eventuali relazioni dei periti di cui al primo comma del precedente articolo ed alle proprie controdeduzioni, è trasmessa dalla dogana entro i successivi dieci giorni al capo del compartimento doganale, che decide sulla controversia con provvedimento motivato dopo aver sentito il collegio consultivo compartimentale dei periti doganali, costituito in ciascun compartimento doganale a norma dell'art. 67.

Copia delle controdeduzioni della dogana deve essere fatta pervenire all'operatore interessato. Decorso inutilmente il termine indicato nel comma 1, si intende accettata la pretesa della dogana, la quale procede ai sensi dell'art. 61, u.c.". Il successivo art. 68 aggiunge che "La decisione del capo del compartimento doganale deve essere emessa nel termine di quattro mesi dalla data di presentazione della formale istanza di cui all'art. 66 e deve essere subito notificata all'interessato dalla competente dogana. Avverso la decisione del capo del compartimento doganale è ammesso ricorso al Ministro per le finanze; il ricorso deve essere presentato alla dogana competente, a pena di decadenza, entro quaranta giorni dalla notifica della decisione medesima. Il ricorso di cui al comma 2, unitamente a tutti gli atti della controversia, è dalla dogana trasmesso al Ministero delle finanze. Il Ministro decide con provvedimento motivato dopo aver sentito il collegio consultivo centrale dei periti doganali, costituito a norma del successivo articolo. Decorso inutilmente il termine indicato nel comma 2, si intende accettata la decisione di prima istanza. In tal caso la dogana procede ai sensi dell'art. 61, u.c.".

13. Il d.lgs. n. 394 del 1990, art. 22 e d.lgs. n. 546 del 1992, art. 47 disciplinano le ipotesi di sospensione dell'esecuzione di un atto di accertamento fiscale innanzi al giudice tributario.

14. Va ancora ricordato il contenuto della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, secondo il quale "Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".

C) Il diritto Eurounitario rilevante in materia.

15. Il reg. CE n. 2913/92 del Consiglio del 12 ottobre 1992 che istituisce un codice doganale comunitario, rilevante *ratione temporis* rispetto alla vicenda processuale qui esami-

nata, dispone all'art. 243 che "... Chiunque ha il diritto di proporre ricorso contro le decisioni prese dall'autorità doganale, concernenti l'applicazione della normativa doganale, quando esse lo riguardino direttamente e individualmente. È parimenti legittimata a proporre ricorso, quando sia decorso inutilmente il termine di cui all'art. 6, paragrafo 2, la persona che ha chiesto all'autorità doganale una decisione sull'applicazione della normativa doganale. Il ricorso è introdotto nello Stato membro in cui la decisione è stata presa o sollecitata.

2. Il ricorso può essere esperito: a) in una prima fase, dinanzi all'autorità doganale designata a tale scopo dagli Stati membri; b) in una seconda fase, dinanzi ad un'istanza indipendente, che può essere un'autorità giudiziaria o un organo specializzato equivalente, in conformità delle disposizioni vigenti negli Stati membri". L'art. 244 aggiunge che "La presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata. Tuttavia, l'autorità doganale può sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione della decisione quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato. Quando la decisione impugnata abbia per effetto l'applicazione di dazi all'importazione o di dazi all'esportazione, la sospensione dell'esecuzione è subordinata all'esistenza o alla costituzione di una garanzia. Tuttavia non si può esigere detta garanzia qualora, a motivo della situazione del debitore, ciò possa provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale." Il successivo art. 245 prevede infine che le norme di attuazione della procedura di ricorso sono adottate dagli Stati membri.

C) La giurisprudenza della Corte di cassazione in tema di contraddittorio procedimentale in materia doganale e la prassi dell'Agenzia delle dogane.

16. La giurisprudenza di questa Corte di Cassazione è andata progressivamente enfatizzando il principio del contraddittorio fin dalla fase procedimentale in ambito tributario, dapprima in tema di studi di settore – Cass. S.U. n. 26635/2009 – poi nell'ambito della L. n. 2012 del 2000, art. 12, comma 7 sancendo la nullità dell'atto impositivo emesso prima della scadenza del termine dilatorio di 60 giorni dalla verifica – Cass. S.U. 29 luglio 2013, n. 18184 – e, più di recente, in materia di iscrizione ipotecaria – Cass. S.U. 18 settembre 2014, n. 19667 e n. 19668 –.

Le Sezioni Unite di questa Corte sono giunte all'affermazione della nullità dell'atto accertativo emesso senza il rispetto del termine dilatorio di 60 giorni fissato dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 evocando l'esistenza di un principio generale, ponendolo accanto (e al di sopra) di un tessuto normativo interno che lo avrebbe progressivamente attuato.

17. In particolare, Cass. S.U. n. 18184/2013 ha ritenuto che in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, la L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, deve essere interpretato nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, l'illegittimità dell'atto impositivo emesso "*ante tempus*", poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva.

18. Sul rilievo della specificità della materia doganale rispetto al tema del contraddittorio procedimentale, questa Corte – Cass. n. 6621/13 – ha poi ripetutamente affermato che

il rispetto del contraddittorio anche nella fase amministrativa, pur non essendo esplicitamente richiamato dal Reg. (CEE) 12 ottobre 1992, n. 2913/92 (codice doganale comunitario), si evince dalle previsioni espresse del d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11 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. Ne deriva che la denuncia di vizi di attività dell'Amministrazione capaci di inficiare il procedimento è destinata ad acquisire rilevanza soltanto se, ed in quanto, l'inosservanza delle regole abbia determinato un concreto pregiudizio del diritto di difesa della parte, direttamente dipendente dalla violazione che si sia riverberata sui vizi del provvedimento finale.

19. Peraltro, con sentenza n. 8399/13 questa Corte si è affermato che in tema di avvisi di rettifica in materia doganale, è inapplicabile la L. 20 luglio 2000, n. 212, art. 12, comma 7, operando in tale ambito lo *jus* speciale di cui al d.lgs. 8 novembre 1990, n. 374, art. 11, – nel testo utilizzabile *ratione temporis* – preordinato a garantire al contribuente un contraddittorio pieno in un momento comunque anticipato rispetto all'impugnazione in giudizio del suddetto avviso.

Con un ulteriore gruppo di decisioni pubblicate fra il febbraio e il dicembre 2014 – sentt. nn. 10070/14, 9799/14, 9800/14, 9801, 9802/14, 9803/14, 10070/14, 15032/14, 15033/14, 15034/14, 15035/14, 15036/14, 15037/14, 2592/14, 25973/14, 25074/14, 25975/14 – questa Corte, dando continuità ai principi espressi da Cass. N. 8399/2013, ha ribadito l'inapplicabilità alla materia doganale della L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7 e chiarito ulteriormente che i procedimenti amministrativi per la risoluzione delle controversie previsti dagli artt. 66 ss. del TU delle disposizioni legislative in materia doganale approvato con d.p.r. 23 gennaio 1973, n. 43 ai quali rinvia il d.lgs. n. 374 del 1990, art. 11 consentono la instaurazione, in via preventiva, del pieno contraddittorio con il contribuente, atteso che: a) l'art. 66 TU n. 43/1973 prevede che l'operatore presenti ricorso gerarchico avverso l'avviso di rettifica “producendo i documenti ed indicando i mezzi di prova ritenuti utili”; b) dal combinato disposto degli artt. 70, u.c. e art. 76, comma 1 del TU n. 43/1973 emerge che solo all'esito dell'indicato procedimento amministrativo contenzioso – nel caso di decisione parzialmente o totalmente sfavorevole al ricorrente gerarchico – si determina la “definitività” dell'avviso di accertamento in rettifica ed il contribuente è legittimato ad esperire il ricorso giurisdizionale d.lgs. n. 546 del 1992, ex art. 21 avverso l'atto impositivo. Il procedimento amministrativo in questione, secondo questo indirizzo, è preordinato a garantire un contraddittorio pieno, in un momento anticipato rispetto all'impugnazione in sede giurisdizionale dell'atto, nel corso del quale il contribuente era posto in grado di esporre tutte le ragioni difensive ed allegare nuovi fatti, deducendo le prove opportune, al fine di sollecitare l'attivazione dei poteri di autotutela dell'Amministrazione doganale e quindi l'annullamento o la revoca dell'avviso di rettifica.

20. Nelle medesime circostanze si è evidenziato che la forma anticipata di contraddittorio pieno garantita dai procedimenti amministrativi appena ricordati è stata sostituita da una diversa modalità di assicurazione della garanzia del contraddittorio, ma soltanto a far data dalla entrata in vigore del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (art. 1 comma 1) convertito nella L. 24 marzo 2012, n. 44 che ha introdotto il d.lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 4 bis (secondo il quale “Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dal L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi – ispezioni – verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli

errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5 – intervento normativo successivamente completato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 12 comma 1 conv. in L. 26 aprile 2012, n. 27 (recante “disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficienza e potenziamento delle procedure di accertamento”) con l'abrogazione del comma 7 e parzialmente del d.lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 6 e la conseguente eliminazione del sistema dei ricorsi amministrativi contenziosi in materia doganale –.

21. Va poi aggiunto che le Sezioni Unite di questa Corte, con la sentenza n. 24823, depositata il 9 dicembre 2015, nel ritenere che le garanzie fissate nella L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, trovano applicazione esclusivamente in relazione agli accertamenti conseguenti ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente hanno, per altro verso, chiarito che “...Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi “non armonizzati”, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi “armonizzati”, avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto.” – cfr. Cass. S.U. ult. cit. che richiama Corte giust. 1 ottobre 2009, in C-141/08, Foshan Shunde Yongjian Housewares, punto 94; Corte giust., 2 ottobre 2003, in C-194/99, Thyssen Stahl/Commissione, punto 31; Corte giust., 8 luglio 1999, causa C-51/92, Hercules Chemicals/Commissione, punto 81 –.

22. Infine, la Circolare n. 41 D) del 17.6.2002 dell'Agenzia delle dogane, affrontando la questione relativa agli avvisi di rettifica dell'accertamento di cui al d.lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 5, ha precisato che “...detti atti impositivi – a norma dell'art. 244 del Reg. (CEE) n. 2913/92, istitutivo del codice doganale comunitario – sono immediatamente esecutivi nei confronti del contribuente e, come tali, autonomamente impugnabili avanti le Commissioni tributarie, nel termine decadenziale sopra citato. A tale riguardo merita rammentare che la contestazione della rettifica dell'accertamento, mediante instaurazione della controversia doganale ovvero proposizione del ricorso alla competente Commissione tributaria provinciale, non ne sospende l'esecuzione (cfr. citato art. 244 del CDC). Resta salva, tuttavia, la facoltà degli uffici dell'Agenzia di concedere – a seguito di apposita istanza dell'operatore interessato – la sospensione cautelare, in via amministrativa, al ricorrere delle condizioni previste dalla citata norma comunitaria...”.

D) La giurisprudenza della Corte di giustizia in materia di contraddittorio procedimentale.

23. La Corte Europea di Giustizia, sulla scia della menzionata sentenza *Sopropè* –Corte Giust. 18 dicembre 2008, *Sopropè*, C-349/07, – ha riconosciuto al diritto di essere ascoltati il valore di principio fondamentale del diritto dell’Unione Europea in “qualsiasi procedimento” in quanto radicato nelle “tradizioni costituzionali degli Stati membri”, anche in assenza di norme specifiche – sent., *Sopropè*, cit., punto 38; sent. M., cit., punto 86, nonché Corte giust., C-383/13, G. e R., PPU, punto 32 – individuandone lo specifico fondamento non solo negli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’unione Europea che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, ma anche nell’art. 41 di quest’ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione – cfr. p. 82 sent. ult. cit.; Corte Giust. 21 dicembre 2011, C-27/09 P, Repubblica Francese, p. 65 – che tuttavia non si applica agli Stati membri, ma soltanto alle istituzioni, agli organi e agli organismi dell’Unione (v. in tal senso, Corte giust., 21 dicembre 2011, Cicala, C-482/10, punto 28; Corte giust., 17 luglio 2014, YS e altri, C-141/12 e C-372/12, punto 67, nonché Corte giust., 5 novembre 2014, Mukarubega, C-166/13, punto 44; Corte di giustizia, 11 dicembre 2014, Boudjlida, C-249/13, p. 32).

24. All’interno di tale paradigma, di applicazione generale, la stessa Corte ha precisato che il diritto a una buona amministrazione comporta “il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo, il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale, nonché l’obbligo per l’amministrazione di motivare le proprie decisioni.” – cfr. Corte giust., 22 novembre 2012, M.M., C-277/11, p. 83 –.

25. Secondo la Corte Europea, il diritto al contraddittorio si applica a qualsiasi procedimento che possa sfociare in un atto lesivo (v., in particolare, Corte Giust. 23 ottobre 1974, *Transocean Marine Paint Association/Commissione*, causa C-17/74, punto 15; Corte giust., *Krombach*, cit., punto 42, e *Sopropè*, cit., punto 36, sent. M.M., cit., p. 85) e garantisce a chiunque la possibilità di manifestare, utilmente ed efficacemente, il suo punto di vista durante il procedimento amministrativo prima dell’adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi (v., in particolare, Corte giust. 9 giugno 2005, *Spagna/Commissione*, C-287/02, punto 37; *Sopropè*, cit., punto 37; Corte giust. 1 ottobre 2009, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio*, C-141/08 P, punto 83, Corte Giust. 21 dicembre 2011, *Francia/Peoplès Mojahedin Organization of Iran*, C-27/09 P punti 64 e 65).

26. A tale diritto corrisponde il dovere per l’amministrazione competente di prestare tutta l’attenzione necessaria alle osservazioni della persona coinvolta esaminando, in modo accurato e imparziale, tutti gli elementi rilevanti della fattispecie e motivando sufficientemente la sua decisione (v. Corte giust., 21 novembre 1991, *Technische Universität Miinchen*, C-269/90, punto 14, e *Sopropè*, cit., punto 50).

27. I principi sopra ricordati hanno trovato specifica e innovativa applicazione in materia doganale nella recente sentenza *Kamino International Logistics*, causa C-129/13.

28. In tale occasione la Corte Europea di giustizia, esaminando la fattispecie riguardante alcune intimazioni di pagamento in materia doganale, notificate dal Fisco olandese in assenza di un preliminare confronto con i destinatari degli atti impositivi, ha ricordato che il rispetto dei diritti della difesa si applica quando l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, dovendosi consentire ai destinatari incisi dalle determinazioni amministrative rientranti nella sfera d’applicazione del diritto del-

l'Unione di essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione.

29. Passando all'esame della seconda questione pregiudiziale, volta a verificare l'esistenza di una lesione del diritto ad essere sentiti nell'ipotesi in cui l'interessato può esprimere le proprie difese in sede di reclamo, pur non avendo potuto esercitare tale diritto prima dell'adozione dell'atto amministrativo, la Corte di Giustizia ha ricordato che la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata, ha l'obiettivo di consentire all'autorità amministrativa di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro, in tal modo garantendo una tutela effettiva della persona o dell'impresa coinvolta.

30. La Corte di Giustizia ha quindi ritenuto che l'adozione di tali atti in assenza di contraddittorio preventivo, resi sulla base della normativa nazionale e del codice doganale – art. 220, paragrafo 1, nonché art. 221, paragrafo 1 – comporta una limitazione al diritto di essere sentiti dei destinatari delle intimazioni di pagamento in parola. La Corte non ha mancato però di sottolineare che tale diritto fondamentale non costituisce una prerogativa assoluta potendo, come gli altri diritti fondamentali, essere sottoposto “a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti”. Peraltro, rispetto al caso concreto, la Corte ha ricordato che, in considerazione dell'interesse generale dell'Unione a recuperare tempestivamente le entrate proprie, l'art. 244, comma 2, del codice doganale prevede che la presentazione di un ricorso contro un'intimazione di pagamento ha l'effetto di sospendere l'esecuzione dell'intimazione stessa soltanto quando vi siano motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato. Si è quindi affermato che la procedura amministrativa nazionale che traspone l'art. 244, comma 2, cod. doganale comunitario non può essere interpretata ed attuata in modo da restringere o interpretare restrittivamente le condizioni previste dall'art. 244, secondo comma, del codice doganale e dunque la concessione di tale sospensione. È stato quindi ritenuto, che diritto di ogni persona di essere sentita prima dell'adozione di un provvedimento individuale lesivo, deve essere interpretato nel senso che, quando il destinatario di un'intimazione di pagamento adottata a titolo di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all'importazione, in applicazione del regolamento CE n. 2913/92, come modificato dal regolamento CE n. 2700/2000, non è stato sentito dall'amministrazione prima dell'adozione di tale decisione, i suoi diritti della difesa sono violati quand'anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma. È quanto avviene, in ogni caso, se la procedura amministrativa nazionale che attua l'art. 244, comma 2, del regolamento CE n. 2913/92, come modificato dal regolamento CE n. 2700/2000, limita la concessione di siffatta sospensione allorché vi sono motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato”.

31. Passando all'esame congiunto della seconda questione, sub b), e della terza questione la sentenza *Kamino Int.* ha infine ritenuto che “...una violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto

quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente.” Mancando tale circostanza deve quindi escludersi qualunque automatismo idoneo a condurre all’annullamento dell’atto per violazione del contraddittorio. Tali ultime conclusioni risultano ormai ampiamente stratificate nella giurisprudenza Eurounitaria – Corte giust., 10 luglio 1980, *Distillers Company/Commissione*, causa C-30/78; Corte giust. 14 luglio 2015, causa C-84/14 P, p. 35; sentenze *Distillers Company/Commissione*, 30/78, p. 26, e *Thyssen Stahl/Commissione*, C-194/99 P, p. 31; sentenza *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Consiglio*, causa C-141/08 P, p. 94, e ordinanza *Metropolis Inmobiliarias y Restauraciones/UAMI*, C-509/13 P, p. 57; Trib. 24 marzo 2015, *Europower*, T-383/14 R, p. 31; Trib. 12 marzo 2008, *European Service Network/Commissione*, T-332/03, p. 130; Trib. 26.9.2014, *Flying Holding NV* e altri, causa T-91/12 e T-280/12, p. 71 ss.; Corte giust., 1° ottobre 2009, *Foshan Shunde Yongjian Housewares & Hardware/Conseil*, C-141/08P, pp. 81, 88, 92, 94 e 107; v., anche Corte giust. 10 settembre 2013, G. e R., C-383/13 PPU, p. 40; Corte giust. 11 novembre 1987, *Francia/Commissione*, C-259/85, p. 12 e 13); Corte giust. 5 ottobre 2000, *Germania/Commissione*, C-288/96, punto 101; Trib. 30 giugno 2009, T-444/07, *Centre de promotion de l’emploi par la micro – entreprise (CPEM)*: 53; Trib., 12.9.2007, T-68/03, *Olympiaki Aeroporia Ypiresies AE*, p. 42 – E) La questione pregiudiziale che si intende proporre innanzi alla Corte di giustizia.

32. I principi di recente espressi dalla Corte di giustizia nella sentenza *Kamino International Logistics* si prestano ad essere interpretati nel senso che l’illegittimità del provvedimento in materia doganale reso in assenza di preventivo contraddittorio è esclusa allorché venga comunque garantita al contribuente: 1) la possibilità di impugnare l’atto in sede amministrativa con ricorso; 2) la sospensione dell’atto come conseguenza normale della proposizione dell’impugnazione; 3) la possibilità di esercizio del contraddittorio amministrativo, anche se successivo al ricorso in via amministrativa.

Detti principi, tuttavia, sono stati espressi dalla Corte Europea rispetto ad una fattispecie concreta nella quale la disciplina positiva nazionale era intervenuta – in linea con quanto previsto dall’art. 245 del codice doganale comunitario – prevedendo la sospensione dell’esecuzione dell’intimazione di pagamento in mancanza di previa audizione sulla base di una circolare ministeriale e, dunque, senza specificamente prendere in considerazione l’ipotesi in cui la legislazione interna si fosse limitata a prevedere la sospensione dell’atto adottato senza contraddittorio preventivo rinviando unicamente alla disciplina del codice doganale comunitario (art. 244).

33. Orbene, gli elementi sopra esposti rendono necessaria una riflessione nuova sulla compatibilità del sistema di protezione interno del diritto al contraddittorio in materia doganale, non avendo peraltro la giurisprudenza di questa Corte affrontato tale questione nei suoi precedenti resi anteriormente alla sentenza *Kamino International Logistics*. Ciò perché la disciplina in tema di contraddittorio procedimentale in ambito doganale è stata non solo individuata come speciale rispetto a quella di ogni altro procedimento tributario interno, proprio perché regolata in maniera analitica attraverso meccanismi di partecipazione che consentivano comunque al contribuente di formulare le proprie difese in epoca anteriore al ricorso in sede giudiziaria, anche se successivamente all’emissione dell’atto di revisione. Ciò ha determinato la ritenuta irrilevanza della garanzia apprestata dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7.

34. Si pone ora il problema di verificare se la disciplina doganale sopra ricordata – anteriore alle sopravvenute modifiche legislative – nella parte in cui consente al contribuente, in caso di assenza di preventivo contraddittorio, di ottenere la sospensione dell’esecutività dell’atto al momento della proposizione del ricorso rinviando alle condizioni di cui all’art.

244 del codice doganale comunitario in tema di sospensione dell'esecuzione dell'atto sia o meno in contrasto con i principi espressi nella sentenza Kamino International Logistics sopra ricordati.

35. Sul punto, giova rilevare che il sistema interno, nel dare attuazione alla disciplina prevista dall'art. 244 del codice doganale comunitario, non ha introdotto alcuna specifica regolamentazione. Di ciò vi è conferma nella vicenda processuale qui esaminata, nella quale gli avvisi di rettifica impugnati dalla parte contribuente hanno indicato la possibilità di proporre una controversia amministrativa doganale ai sensi degli artt. 66 T.U. leggi doganali, al cui interno richiedere la sospensione dell'atto adottato in assenza di preventivo contraddittorio sulla base della previsione di cui all'art. 244 ult. Cit. Ne consegue che nel sistema interno la sospensione dell'atto doganale adottato in assenza di previa audizione non è conseguenza automatica della proposizione del ricorso in via amministrativa, ma costituisce solo un'evenienza che l'amministrazione può disporre nella ricorrenza delle condizioni previste dalla ricordata disposizione del codice doganale.

36. La questione pregiudiziale che si intende proporre alla Corte di Giustizia ai sensi dell'art. 267 TFUE è dunque quella di chiarire se contrasta con il principio generale del contraddittorio procedimentale di matrice Eurounitaria la normativa italiana suesposta laddove non prevede, in favore del contribuente che non sia stato ascoltato prima dell'adozione dell'atto fiscale da parte dell'amministrazione doganale, la sospensione dell'atto come conseguenza normale della proposizione dell'impugnazione.

37. Tale questione è rilevante in relazione ai motivi di ricorso (primo e secondo) proposti dalla società contribuente, la quale ha contestato la decisione di appello che ha escluso l'applicazione del principio del contraddittorio in materia tributaria. Presso questa Corte, d'altra parte, pendono ulteriori ricorsi che presentano questioni omogenee rispetto a quelle qui prospettate.

38. Ai sensi dell'art. 267 TFUE si dispone la sospensione del presente giudizio in attesa della decisione della Corte di Giustizia.

P.Q.M. visti l'art. 267 par. 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea, l'art. 295 cod. proc. civ. e la nota informativa riguardante le domande di pronuncia pregiudiziale da parte dei giudici nazionali (2011/C 160/01).

Chiede alla Corte di giustizia dell'Unione Europea di pronunciarsi, in via pregiudiziale, sulla questione di interpretazione del diritto dell'Unione Europea indicata in motivazione.

Ordina la sospensione del processo e dispone che copia della presente ordinanza sia trasmessa alla cancelleria della Corte di giustizia all'indirizzo di Rue du Fort Niedergrünwald, L-2925 Lussemburgo, mediante plico raccomandato.

Dispone la trasmissione dei documenti ritenuti necessari alla decisione delle questioni di rinvio pregiudiziale sopra indicate come da indice ai sensi dell'art. 30 della nota informativa della Corte di Giustizia. (*Omissis*).

Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Breve disamina della giurisprudenza costituzionale in tema di “giusto procedimento” amministrativo. – 3. La legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2: una nuova occasione per (re)impostare i termini del discorso. – 4. La legge 7 agosto 1990, n. 241: la “processualizzazione” della funzione amministrativa. – 5. Il contraddittorio nei procedimenti tributari. – 5.1. La posizione della Corte costituzionale. – 5.2. Il principio del contraddittorio alla luce della sentenza n. 132 del 2015 della Corte costituzionale. – 6. La questione afferente il contraddittorio procedimentale torna al vaglio della Corte costituzionale. – 7. Il principio del contraddittorio nel diritto europeo. – 8. Sulla portata applicativa del principio del contraddittorio: la Corte di Cassazione rimette la questione alla Corte di Giustizia.

1. – *Premessa*

Il contraddittorio, secondo l’accezione comunemente recepita, si identifica nel confronto tra due parti che sostengono e difendono ognuna le proprie opinioni, con l’obiettivo di convincere l’altra della verità delle proprie affermazioni.

In ambito giuridico, con l’espressione predetta si intende “la posizione di eguaglianza che è fatta alle parti nel processo in ordine alla possibilità astratta di elaborazione del contenuto della sentenza”⁽¹⁾. Con specifico riferimento all’ambito del diritto amministrativo, volendo definire il contraddittorio, all’indomani della riforma del 1990, sembra doversi concludere nel senso che questo si traduca in un’attività informativa, operata dal privato nei confronti della Pubblica Amministrazione, attraverso la quale si ha la rappresentazione di situazioni o giudizi considerati significativi rispetto ad un problema amministrativo.

L’obiettivo della suddetta attività informativa non è solo quello di anticipare, in sede procedimentale, le proprie difese, ma contribuire a determinare la materia che dovrà essere sottoposta ad esame critico⁽²⁾ e, quindi, porre le condizioni necessarie affinché la decisione dell’organo deputato ad effettuare la ponderazione degli interessi coinvolti sia imparziale⁽³⁾ e giusta, ossia il più possibile aderente alla realtà dei fatti e, di

⁽¹⁾ In tal senso, F. Benvenuti, *L’istruzione nel processo amministrativo*, Padova, 1953, 133.

⁽²⁾ Così, F. Ledda, *Problema amministrativo e partecipazione al procedimento*, in *Dir. amm.*, 1993, 142.

⁽³⁾ L’imparzialità, in senso positivo, attribuisce uguale interesse e parità di trattamento

conseguenza, maggiormente idonea a rispondere alle esigenze del caso concreto⁽⁴⁾.

Da quanto detto, si nota come il contraddittorio, nella sua veste di strumento diretto a pervenire a decisioni che siano conformi ai principi di giustizia e verità, non rappresenti altro che uno dei principali (se non il principale) pilastri del cd. “giusto procedimento”, locuzione i cui termini appaiono, a prima vista, intrisi di un’elevata valenza costituzionale.

Il procedimento amministrativo, inteso quale estrinsecazione della funzione amministrativa, secondo quanto sostenuto da autorevole dottrina⁽⁵⁾, è di per sé connotato da una spiccata natura costituzionale.

Tuttavia, nonostante la potente evocazione della “giustizia” nel procedimento, la Corte costituzionale, a parere della dottrina giuspubblicistica maggioritaria⁽⁶⁾, non ha profuso, almeno in tempi risalenti, significativi sforzi al fine di desumere dalle disposizioni costituzionali il principio del “giusto procedimento” nell’attività amministrativa autoritativa⁽⁷⁾. Solo di recente, infatti, sono state pubblicate talune pronunce che contengono i segni di una progressiva erosione della precedente giurisprudenza; in particolare, il mutamento strutturale che ha interessato la Pubblica Amministrazione negli ultimi anni ha indotto il Giudice delle Leggi a rivedere le proprie argomentazioni poste a sostegno della negazione di valore costituzionale del “giusto procedimento”, segno, questo, che il dibattito non può considerarsi chiuso.

Alla luce di quanto rilevato, non può che sottolinearsi, in premessa, come la vera sfida che attende la comunità scientifica sia quella di suggerire al Giudice delle Leggi soluzioni per addivenire all’affermazione del fondamento costituzionale del giusto procedimento amministrativo, fondato sul contraddittorio tra le parti.

a coloro che sono destinatari del suo esercizio. Cfr. F. Benvenuti, voce *Contraddittorio (dir. amm.)*, in *Enc. dir.*, IX, 738.

⁽⁴⁾ Cfr. M. Cartabia, *La tutela dei diritti nel procedimento amministrativo*, Milano, 1991, 52 ss.

⁽⁵⁾ Cfr. F. Benvenuti, *Funzione amministrativa, procedimento, processo*, in *Riv. trim. dir. pubbl.*, 1952, 126 ss.

⁽⁶⁾ In particolare, U. Allegretti, *La Corte costituzionale e l’amministrazione: un bilancio al 1981*, in *Le Regioni*, 1981, 1181 ss., ora in *Id.*, *Amministrazione pubblica e Costituzione*, Padova 1996, 135 ss.; L. Arcidiacono, *L’organizzazione amministrativa nel disegno costituzionale e nella giurisprudenza della Corte*, in *Politica del diritto*, 1983, 451 ss.; G. Sala, *Imparzialità dell’amministrazione e disciplina del procedimento nella recente giurisprudenza amministrativa e costituzionale*, in *Dir. proc. amm.*, 1984, 433 ss.

⁽⁷⁾ Cfr. G. Berti, *Procedimento, procedura, partecipazione*, in *Studi in memoria di E. Guicciardi*, Padova, 1975, 796 ss.

In altre parole, occorrerebbe, una volta per tutte, superare tutti quegli orientamenti svalutativi del contraddittorio nel procedimento amministrativo, e anche tributario, partendo dalla concezione che il diritto di difesa, di cui all'art. 24 Cost., non attiene alla sola dimensione giurisdizionale, ma anche a quella procedimentale.

Ciò detto, all'interno del presente lavoro, si cercherà innanzitutto di inquadrare i termini del problema traendo spunto dalla giurisprudenza costituzionale in tema di giusto procedimento, in linea generale, per poi analizzare, se, invece, con specifico riferimento alla materia tributaria, la giurisprudenza costituzionale e di legittimità hanno dimostrato, coerentemente alle indicazioni fornite dalla giurisprudenza comunitaria, una maggiore apertura volta a conferire il "crisma" della costituzionalità al contraddittorio procedimentale.

2. – *Breve disamina della giurisprudenza costituzionale in tema di "giusto procedimento" amministrativo*

Al fine di analizzare compiutamente la posizione della giurisprudenza costituzionale in tema di giusto procedimento, non può che segnalarsi, in primo luogo, la sentenza n. 13 del 1962⁽⁸⁾, la quale rappresenta la prima pronuncia attraverso la quale il Giudice delle Leggi trattò di "giusto procedimento", quale forma di estrinsecazione della funzione amministrativa piuttosto che di quella giurisdizionale. A parere della Corte, le regole poste a fondamento del principio del giusto procedimento sono sostanzialmente due: *i)* la prima, impone uno stacco tra norma e provvedimento nelle limitazioni dei diritti dei cittadini, in virtù del fatto che *"la regola che il legislatore normalmente segue è quella di enunciare delle ipotesi astratte, predisponendo un procedimento amministrativo attraverso il quale gli organi competenti provvedano ad imporre concretamente tali limiti"*; *ii)* la seconda, invece, attiene al rispetto di modalità procedimentali nell'esercizio della funzione amministrativa che consentono *"gli opportuni accertamenti, con la collaborazione, ove occorra, di altri organi pubblici, e dopo avere messo i privati interessati in condizioni di esporre le proprie ragioni sia a tutela del proprio interesse, sia a titolo di collaborazione nell'interesse pubblico"*.

Le due regole citate vennero sussunte sotto il principio del "giusto procedimento" qualificato come "punto costante di orientamento nella legislazione e nella interpretazione e applicazione che delle leggi fanno la

⁽⁸⁾ Tale pronuncia fu commentata da V. Crisafulli, *Principio di legalità e "giusto procedimento"*, in *Giur. cost.*, 1962, 132.

giurisprudenza e la prassi” e per ciò stesso “principio generale dell’ordinamento giuridico dello Stato”, di cui, però, la Corte costituzionale non fu in grado di rinvenire alcun riferimento costituzionale.

L’importanza di una pronuncia così dirompente non ebbe, però, il necessario eco nelle pronunce successive della Corte costituzionale la quale ridimensionò la portata della sentenza del 1962.

In questo senso, dapprima, il Giudice delle Leggi iniziò a negare⁽⁹⁾ l’esistenza di un obbligo costituzionale di distinguere il disporre dal provvedere e con ciò stesso la configurabilità nel nostro ordinamento di una riserva di amministrazione⁽¹⁰⁾.

Peraltro, nemmeno il profilo attinente alla veste procedimentale – partecipativa del “giusto procedimento” ebbe maggior fortuna⁽¹¹⁾. La Corte costituzionale, difatti, mostrò la sua ferma opposizione a conferire il crisma della costituzionalità ad un principio (quello del giusto procedimento) che si aveva natura di principio generale dell’ordinamento giuridico e di “criterio di orientamento così per il giudice come per l’interprete”, ma che, in realtà, non aveva valore costituzionale⁽¹²⁾, in quanto “la tutela delle situazioni soggettive è comunque assicurata in sede giurisdizionale dagli artt. 24, 1° comma, e 113 Cost”⁽¹³⁾. Parafrasando il pensiero della Consulta, non solo al giusto procedimento non era possibile attribuire valenza costituzionale, ma ciò non appariva nemmeno necessario se solo si considerava che proprio l’esistenza della tutela giurisdizionale rendeva superflua una tutela anticipata in sede procedimentale.

Difatti, in ordine all’art. 24 Cost., la Corte ritenne che il diritto di difesa ivi sancito inerisse solo ai procedimenti giurisdizionali e non fosse,

⁽⁹⁾ Il riferimento è a Corte cost., 21 marzo 1989, n. 143, in *Giur. cost.*, 1989, I, 680 ss. Sul tema vedi A. Franco, *Leggi provvedimento, principi generali dell’ordinamento, principio del giusto procedimento (in margine all’innovativa sentenza n. 143 del 1989)*, in *Giur. cost.*, 1989, II, 1072 ss.

⁽¹⁰⁾ Sul tema della “riserva di amministrazione”, anche per gli opportuni riferimenti bibliografici, si rinvia a A. Cardone, *L’accesso in materia di leggi-provvedimento e leggi autoapplicative*, in R. Romboli (a cura di), *L’accesso alla giustizia costituzionale: caratteri, limiti, prospettive di un modello*, Napoli, 2006, 377 ss.

⁽¹¹⁾ Per quanto concerne il diritto di partecipazione e contraddittorio quali elementi del giusto procedimento, si vedano le seguenti pronunce: Corte cost., sent. n. 234 del 1985; Id., n. 344 del 1990; Id., n. 103 del 1993; Id., n. 263 del 1994; Id., n. 505 del 1995; Id., n. 429 del 2002; Id., n. 53 del 2003; Id., n. 345 del 2005; Id., n. 104 del 2007; Id., n. 85 del 2013, tutte in *Banca dati DeJure Giuffrè*.

⁽¹²⁾ Cfr. Corte cost., sent. n. 212 del 1972; Id., n. 5 del 1980; Id., n. 48 del 1986; Id., n. 57 del 1995; Id., n. 68 del 1998, tutte in *Banca dati DeJure Giuffrè*.

⁽¹³⁾ Così, in specie, le citate pronunce nn. 103 del 1993; 57 del 1993; 210 del 1995; 68 del 1998.

quindi, estensibile al giusto procedimento amministrativo, neppure se di carattere contenzioso, quale quello disciplinare⁽¹⁴⁾.

Allo stesso modo, nemmeno i principi di imparzialità e buon andamento contenuti nell'art. 97 Cost. sembravano essere per la Consulta elementi idonei cui ricondurre le istanze di procedimentalizzazione della funzione amministrativa. In particolare, il principio di imparzialità venne inteso quale strumento attraverso il quale garantire una parità di trattamento "in attuazione del principio di uguaglianza"⁽¹⁵⁾, mentre il principio di buon andamento veniva semplicemente equiparato alle superiori esigenze di "buona amministrazione" e di "ottimale funzionalità"⁽¹⁶⁾.

Nel panorama giurisprudenziale della Corte costituzionale non sono tuttavia mancate talune isolate pronunce ove si è cercato di invertire, sebbene attraverso soltanto esplicite allusioni ed *obiter dicta*, l'orientamento sin qui descritto.

A tal riguardo, appare particolarmente rilevante la pronuncia resa dalla Consulta nel 1989, n. 143, ove la Corte ha rilevato che il principio del giusto procedimento potrebbe trovare un proprio fondamento costituzionale nell'art. 42, 3° comma, Cost., "*pur all'interno di un procedimento culminante in un'approvazione legislativa*" ed almeno "*in relazione ai procedimenti comportanti vincoli o limiti per i privati*"⁽¹⁷⁾.

Sulla scia di tale pronuncia, si innestano successive sentenze che, talora, hanno accennato ad un accostamento tra il principio del giusto procedimento e gli artt. 24 e 113 Cost., talaltra, hanno affiancato il primo ai principi di imparzialità e buon andamento, talaltra ancora hanno discusso di "giusto procedimento" nei rapporti tra i diversi livelli di governo.

Nel rapporto tra giusto procedimento e tutela delle sfere giuridiche soggettive, la Corte è giunta ad ammettere l'estensione del diritto al contraddittorio, quale *sub specie* del giusto procedimento, ai procedimenti amministrativi aventi carattere contenzioso, facendo ricorso "al principio

(14) In questo senso, Corte cost., n. 146 del 1963; Id., n. 248 del 1983; Id., n. 173 del 1994; Id., n. 356 del 1995; Id., n. 313 del 1995.

(15) Cfr. Corte cost., nn. 22 e 25 del 1966; Id., n. 10 del 1980, in *Banca dati DeJure Giuffrè*.

(16) Così Corte cost., n. 234 del 1985, in *Le Regioni*, 1985, 440 ss., con commento di G. Sciallo, *Giusto procedimento e localizzazione dei programmi di edilizia residenziale pubblica*.

(17) Cfr. A. M. Sandulli, *Nuovo regime dei suoli e Costituzione* (1978), in Id., *Scritti giuridici*, vol. VI, Napoli, 1990, 121 ss.

di proporzionalità della sanzione” (18) ed all’esigenza di “salvaguardare un nucleo essenziale di valori inerenti ai diritti inviolabili della persona”.

Proseguendo il ragionamento, appare di particolare rilievo la sentenza n. 211 del 1998, ove la Corte costituzionale inquadra il principio del “giusto procedimento” avendo riguardo agli artt. 24 e 113 Cost., sulla base della constatazione che solo la “riserva di procedimento” per l’estrinsecazione delle valutazioni discrezionali dell’amministrazione potrebbe consentire l’effettività della tutela garantita dall’ordinamento costituzionale. In tale prospettiva, il procedimento diviene, come sostenuto in dottrina, “*aspetto essenziale di una complessiva garanzia costituzionale del cittadino di fronte ad interventi pubblici incidenti sulle sue posizioni soggettive, garanzia che ricomprende sia tutele di carattere giurisdizionale, sia aspetti partecipativi, attraverso i quali al privato è possibile intervenire nella formazione degli atti, contribuendo a dimensionare la determinazione dell’interesse pubblico*” (19).

In altre occasioni, invece, la Corte costituzionale ha mostrato un atteggiamento di apertura al riconoscimento di una garanzia del contraddittorio nel procedimento amministrativo, richiamando talvolta il principio di imparzialità (20), talaltra quello di buon andamento (21), o, in altri casi, entrambi (22).

Si nota, dalla lettura dalle pronunce della Consulta, come però manchi una compiuta concettualizzazione dei nessi di derivazione del giusto procedimento dai principi costituzionali di buon andamento e imparzialità, avendosi più che altro una mera positiva influenza di tali principi sul rispetto del contraddittorio e dei tempi procedurali. In altre parole, le pronunce della Corte non consentono di poter affermare, *urbi et orbi*, che nella giurisprudenza costituzionale sia stato sostenuto, seppur marginalmente, una qualche forma di strumentalità tra le garanzie procedimen-

(18) Cfr. Corte cost., n. 220 del 1995, in *Giur. cost.*, 1995, 1647 ss., con commento di A. Cerri, *Dalla garanzia del “giusto procedimento” in sede disciplinare al criterio della “proporzionalità”: spunti problematici e riflessioni a partire da un’interessante sentenza della Corte.*

(19) Tale lettura della sentenza n. 211 del 1998 della Corte costituzionale è proposta da N. Zanon, *La legge di sanatoria non è onnipotente: un’ammissione importante in nome del “giusto procedimento” e degli artt. 24 e 113 Cost.*, in *Giur. cost.*, 1998, 1651 ss.

(20) Cfr. Corte cost., n. 17 del 1991; Id., n. 197 del 1994.

(21) Cfr. Corte cost., nn. 57 e 126 del 1995. In particolare, con riferimento alla sentenza n. 57 del 1995, non sembra imprudente vedere in questa pronuncia un riconoscimento costituzionale del giusto procedimento, atteso che la Corte chiarisce che le garanzie procedurali a presidio della difesa rispondono “*ad un’esigenza di imparzialità e buon andamento*”.

(22) Cfr. Corte cost., nn. 103 e 104 del 2007.

tali a presidio del diritto di difesa ed i canoni dell'imparzialità e del buon andamento.

Infine, la Consulta ha argomentato in tema di "giusto procedimento" come "forma di partecipazione qualificata all'esercizio della funzione amministrativa dei diversi livelli di governo coinvolti" (23).

Dall'analisi degli arresti giurisprudenziali della Corte costituzionale, si evince come il tentativo di ancorare il principio del "giusto procedimento" al dettato costituzionale sia risultato piuttosto arduo, anche e soprattutto con riguardo alla corretta individuazione delle norme cui fare riferimento.

Difatti, talvolta è stato prediletto il profilo soggettivo – garantista e, di conseguenza, si è fatto riferimento agli artt. 24 e 113 Cost.; altre volte, invece, si è tentato di obiettivizzare il principio in argomento e, pertanto, si è fatto riferimento alla "buona amministrazione" ed alle "esigenze di funzionalità".

3. – *La legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2: una nuova occasione per (re)impostare i termini del discorso*

Appare utile, ai fini dell'indagine che qui si propone di affrontare, analizzare in che termini possa essere (re)impostato il ragionamento intrapreso, alla luce della Legge costituzionale 23 novembre 1999, n. 2, la quale, come noto, ha costituzionalizzato all'art. 111 Cost. "il giusto processo" (24).

In particolare, è necessario verificare se l'assonanza (25) terminologica esistente tra "giusto processo" e "giusto procedimento" possa fungere da strumento attraverso il quale attribuire valenza costituzionale al principio del "giusto procedimento".

(23) Cfr. Corte cost., n. 353 del 2001, in *Giur. cost.*, 2001, 3617 ss.; Id., n. 133 del 2005, in *Consulta on line*; Id., n. 397 del 2006, in *Giur. cost.*, 2006, 4187 ss.

(24) Sulle diverse modalità di relazione tra le nozioni di "procedimento" e di "processo" – ovvero: di separazione, di alternatività e di integrazione – v. M. Nigro, *Procedimento amministrativo e tutela giurisdizionale contro la pubblica amministrazione (il problema di una legge generale sul procedimento amministrativo)*, in *Riv. proc. civ.*, 1980, 252 ss., ora in Id., *Scritti giuridici*, III, Milano, 1996, 1435 ss.; sul punto anche L. Buffoni, *Il rango costituzionale del "giusto procedimento" e l'archetipo del "processo"*, in *Quad. cost.*, 2009, 277 ss.

(25) Tale assonanza, del resto, aveva già indotto la Corte costituzionale a parlare, in almeno due occasioni, di interesse al "giusto procedimento", pur vertendosi in materia processuale: cfr. Corte cost., nn. 86 del 1968, in *Giur. cost.*, 1968, 1430 ss.; Id., n. 62 del 1980, *ivi*, 1980, 424 ss.

In altre parole, il vero interrogativo attiene alla possibilità che l'art. 111 Cost. abbia la forza di travalicare i confini della funzione giurisdizionale ed elevare il "giusto processo" a modello della stessa funzione amministrativa.

Al fine di poter dare una risposta al quesito posto, appare opportuno verificare, traendo spunto dagli studi di teoria generale del processo e gli speculari studi amministrativistici sul procedimento, quale sia il rapporto che intercorre tra processo e procedimento.

Secondo i teorici generali del processo⁽²⁶⁾, infatti, questo non sarebbe altro che una *species* del *genus* procedimento, in quanto è caratterizzato da una sequenza di norme, atti e posizioni giuridiche soggettive interconnesse, cui sono abilitati a partecipare anche coloro nella cui sfera giuridica l'atto è destinato a produrre effetti.

Dunque, affinché un processo possa essere definito come tale, non sarà sufficiente la mera partecipazione dei soggetti nella forma dell'audizione e/o contestazione, ma è necessario "il contraddittorio", ossia la struttura dialettica del procedimento⁽²⁷⁾, nel rispetto della parità delle posizioni.

Ragionando in questi termini, se si considera il diritto al contraddittorio l'elemento che caratterizza e distingue il processo, sembrerebbe ragionevole potersi ammettere la sua "emancipazione" dalla funzione giurisdizionale e la sua elevazione a schema di teoria generale, applicabile anche al procedimento che caratterizza (o dovrebbe caratterizzare) l'operato della Pubblica Amministrazione.

L'obiettivo delle teorie sostenute dai teorici generali del processo era rappresentato dalla diffusione del processo in tutte le branche dell'ordinamento, nel rispetto di tutti i valori permanenti e stabili sottostanti il processo medesimo, quali la partecipazione dei *legitimi contradictores*, individuazione del *thema disputandum*, parità delle parti, lealtà e probità di quest'ultime.

Tutto quanto detto, tuttavia, vi è sempre da confrontarsi con il dettato costituzionale rappresentato dall'art. 111 Cost.

Innanzitutto, non è sostenibile, dopo aver brevemente analizzato le tesi dei teorici generali del processo, che tra il "giusto procedimento" e il

⁽²⁶⁾ La dottrina, sul punto, è vastissima. Per tal ragione, si è preferito approfondire gli studi di uno dei maggiori teorici generali del processo, ossia E. Fazzalari, *Note in tema di diritto e processo*, Milano, 1957, 105 ss.; Id., *Processo (Teoria generale)*, in *Nss. D. I.*, vol. XIII, 1966, 1067 ss.; Id., *Valori permanenti del processo*, in *Riv. dir. proc.*, 1989, 1 ss.

⁽²⁷⁾ Non si può non menzionare, sul punto, P. Calamandrei, *Il processo come giuoco*, in *Riv. dir. proc.*, 1950, 23 ss., il quale definisce il principio dialettico quale "principio fondamentale del processo".

“giusto processo” vi sia una mera (e, di riflesso, riduttiva) assonanza di suoni o termini⁽²⁸⁾.

Inoltre, è innegabile che, nel corso degli anni, si è avuta una progressiva emancipazione dello schema del “processo” da forma caratterizzante la funzione giurisdizionale e una sua elevazione a modello anche dei metodi di azione della funzione amministrativa. Ciò, tra l’altro, è particolarmente rimarcato all’interno della stessa legge n. 241 del 1990, ove si rivengono, come nel caso dell’art. 10-*bis*, segni abbastanza evidenti della tendenza alla “processualizzazione” della funzione amministrativa.

Quanto detto sembrerebbe “spianare” la strada per ammettere la valenza costituzionale anche del principio del “giusto procedimento”, ma, in questo caso, ci si scontra con il dato letterale della norma contenuta nell’art. 111 Cost.

Da un lato, infatti, l’art. 111 è inserito all’interno della Sezione II della Carta costituzionale, rubricato “Norme sulla giurisdizione” e, al primo comma, limita l’ambito di operatività del “giusto processo regolato dalla legge” alla sola attuazione della giurisdizione; dall’altro, i lavori parlamentari preparatori della riforma costituzionale sono univoci nel delimitare all’ambito materiale della disposizione al solo processo giurisdizionale⁽²⁹⁾.

Il dato letterale è chiaro: la costruzione della norma è orientata a regolamentare, pedissequamente, l’esercizio della funzione giurisdizionale. Ciò che è possibile fare, in via interpretativa, è considerare il processo come canone obiettivo di esercizio della funzione e, di conseguenza, estendere la copertura del “metodo” processuale anche al di fuori della funzione giurisdizionale, senza snaturare la preordinazione della funzione amministrativa al soddisfacimento dell’interesse pubblico perseguito. Tale operazione potrebbe essere più agevolmente effettuata se si considerano i valori permanenti del giusto processo, positivizzati nel comma secondo dell’art. 111 Cost., quali valori a declinazione variabile⁽³⁰⁾, idonei ad avere una significativa centralità nel giusto procedimento amministrativo.

Come detto, pur non potendo sostenere una piena ed incondizionata adesione all’ipotizzata costituzionalizzazione del principio del “giusto procedimento”, tuttavia, si ritiene, che, se un fondamento costituzionale è

⁽²⁸⁾ Parla di assonanza tra “giusto procedimento” e “giusto processo”, G. Colavitti, *Il “giusto procedimento” come principio di rango costituzionale*, in www.associazionedeicostituzionalisti.it.

⁽²⁹⁾ Cfr. M. Cecchetti, *Giusto processo*, in *Enc. dir.*, Milano, 2001, 604 ss.

⁽³⁰⁾ Sulla nozione di “giusto processo” quale principio a “tessitura aperta”, cfr. M. Cecchetti, *ult. cit.*, 606 ss.

congetturabile, questo non può che essere rappresentato dall'art. 111 Cost., il quale meglio compendia le due anime della disciplina costituzionale dell'azione amministrativa compendiate nell'art. 97 Cost., ossia l'anima difensivo – garantista e quella efficiente – funzionale.

4. – *La legge 7 agosto 1990, n. 241: la “processualizzazione” della funzione amministrativa*

Come rilevato nel paragrafo precedente, è indubbio che la legge 7 agosto 1990, n. 241 (*“Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi”*), abbia provveduto a “processualizzare” la funzione amministrativa, e tale intervento risulta immediatamente rinvenibile se solo si analizza l'art. 10-*bis* della legge citata.

Tale disposizione prevede che *“nei procedimenti ad istanza di parte il responsabile del procedimento o l'autorità competente, prima della formale adozione di un provvedimento negativo, comunica tempestivamente agli istanti i motivi che ostano all'accoglimento della domanda”*. Si nota, dalla lettura della norma, come la previsione secondo cui agli istanti vanno comunicati i motivi che ostano all'accoglimento della domanda sembra trasporre nel procedimento amministrativo l'istituto dell'“informazione di garanzia” tipica del procedimento penale, codificando, in maniera eloquente, il “diritto di difesa” tra le garanzie del procedimento amministrativo⁽³¹⁾.

Ciò che si vuol rilevare è che, sebbene, come detto, la Costituzione non contenga una disposizione che esplicitamente tutela il principio del “giusto procedimento”, non è possibile affermare che esso non sia costituzionalizzato.

Non a caso, la Consulta, negli ultimi anni, ha affermato che la legge n. 241 del 1990 non solo attua i principi di buon andamento ed imparzialità, ma addirittura quello di difesa nei confronti della Pubblica Amministrazione (ricavabile dagli artt. 24 e 113 Cost.)⁽³²⁾.

⁽³¹⁾ Sembra leggere tra le righe dell'art. 10-*bis*, l. n. 241 del 1990, il parallelo tra principio del giusto procedimento e principio del giusto processo, che fu pionieristicamente affermato dalla Corte costituzionale nella già ricordata sentenza n. 13 del 1962.

⁽³²⁾ Sul punto, si veda G. Carlotti, *La partecipazione procedimentale: Feliciano Benvenuti e la riforma della legge n. 241 del 1990*, in www.giustizia-amministrativa.it, che ricorda come Benvenuti “ravvisava nella partecipazione dialettica del cittadino allo svolgersi della funzione, non soltanto un'occasione di arricchimento dell'istruttoria amministrativa attraverso l'apporto di elementi e di interessi provenienti dal destinatario, ma anche lo strumento privi-

Inoltre, l'art. 29, comma 2-*bis*, l. n. 241 del 1990 (come introdotto dall'art. 10, 1° comma, lett. b), n. 1, della legge 18 giugno 2009, n. 69) ha stabilito che le norme di procedura attinenti alla partecipazione (e, dunque, al contraddittorio)⁽³³⁾ attengono ai livelli essenziali di protezione dei diritti civili, ai sensi dell'art. 117 Cost⁽³⁴⁾.

In altre parole, il Legislatore amministrativo ha voluto, attraverso l'emanazione della legge n. 241 del 1990 e successive modifiche, progressivamente attribuire al privato la possibilità di accedere alla funzione amministrativa e di partecipare in maniera effettiva alla formazione della volontà provvedimentale⁽³⁵⁾.

In altri termini, con il provvedimento legislativo sopra menzionato, si è voluto operare un radicale cambio di rotta rispetto al passato, transitando da una situazione di mera soggezione del privato nei confronti dei pubblici poteri, sebbene temperata dalla garanzia del controllo giurisdizionale, ad una, invece, di partecipazione attiva nella formazione della volontà amministrativa.

È indubbio, alla luce di quanto detto, che la legge n. 241 del 1990⁽³⁶⁾ abbia rappresentato un importante punto di arrivo rispetto a tutti i dibattiti dottrinari e giurisprudenziali avutosi sino al momento della sua emanazione, per di più idonea, mediante la codificazione dei principi dell'efficienza, dell'economicità e della pubblicità, a riempire di significato le formule costituzionali di cui all'art. 97 Cost⁽³⁷⁾.

legiato per instaurare un reale confronto secondo il metodo del contraddittorio democratico, tra il punto di vista dell'amministrazione e quello della società civile".

⁽³³⁾ La centralità del contraddittorio è stata di recente riaffermata in dottrina, pur con angoli diversi da quello strettamente processualistico, da M. Protto, *Il rapporto amministrativo*, Milano, 2008, e da P. Lazzara, *I procedimenti amministrativi ad istanza di parte*, Napoli, 2008.

⁽³⁴⁾ Per un maggior approfondimento della tematica, in ambito propriamente amministrativo, si veda M. Bellavista, *Giusto processo come garanzia del giusto procedimento*, in *Dir. proc. amm.*, 2011, 596 ss.

⁽³⁵⁾ Tale volontà del Legislatore si evince se solo si analizzano le disposizioni che riconoscono a ciascun interessato il diritto di prendere visione degli atti, ai sensi dell'art. 10, lett. a), e 22 della legge n. 241 del 1990, ovvero di intervenire nel procedimento mediante la presentazione di documenti scritti, ai sensi degli artt. 9 e 10 della legge n. 241 del 1990.

⁽³⁶⁾ Cfr. V. Cerulli Irelli, *Lineamenti di diritto amministrativo*, Torino, 2014, il quale individua come modelli della legge italiana del 1990: la legge austriaca 21 luglio 1925, n. 274, la legge della Repubblica Federale tedesca del 25 maggio 1976 e le leggi francesi 17 luglio 1978, n. 753 e 28 novembre 1983, n. 1025.

⁽³⁷⁾ Cfr. A. Andreani, *Principi costituzionali ed "europeizzazione" dell'Amministrazione*, in *Dir. amm.*, 1997, 540 ss.

Tuttavia, l'intento del Legislatore si è dovuto scontrare, nella pratica, con evidenti difetti di tecnica legislativa, che troppo spesso e con riferimento ad istituti di primaria importanza, hanno subordinato l'efficacia delle disposizioni all'emanazione della normativa secondaria⁽³⁸⁾, avendosi, quale conseguenza, una difficoltà applicativa delle norme contenute nella legge sul procedimento amministrativo.

Le norme che vengono in rilievo, ai fini dell'indagine qui condotta, sono rinvenibili negli articoli da 7 a 13, della legge n. 241 del 1990, contenenti la disciplina della partecipazione e dell'intervento di estranei nella procedura.

La *ratio* di tali disposizioni è da ricercare nell'assicurare ovvero creare i presupposti affinché vi sia una più adeguata valutazione degli interessi coinvolti, una migliore e più equa conciliazione tra quelli pubblici e quelli secondari, paralleli oppure configgenti con i primi, ed una più accentuata trasparenza.

Tale fine viene perseguito, imponendo, a pena di illegittimità, ai sensi dell'art. 7 della l. n. 241 del 1990, il coinvolgimento sia "*ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti ed a quelli che per legge debbono intervenire*". Da tale norma, non può che desumersi la volontà legislativa di configurare un istituto che realizzasse "una partecipazione collaborativa in contraddittorio"⁽³⁹⁾, con un'evidente democraticizzazione del procedimento.

La partecipazione diviene quindi un vero e proprio principio di democrazia procedimentale che impone all'amministrazione procedente l'audizione dei soggetti che possono essere incisi dal provvedimento finale, prima che questo sia adottato, e di coloro che in qualche modo possono influire sulla rappresentazione di fatti e interessi che determinano il quadro in cui il suddetto provvedimento interviene.

La comunicazione prevista dall'art. 7, l. n. 241 del 1990, assolve pertanto ad una duplice funzione: da un lato, quella di garantire il contraddittorio e l'esercizio del diritto di difesa, dall'altro, quella di mera colla-

⁽³⁸⁾ Si pensi, ad esempio, all'art. 4, 1° comma, l. n. 241 del 1990, in materia di responsabile del procedimento; agli artt. 18, in materia di autocertificazione, e 20, relativo ai casi di silenzio assenso.

⁽³⁹⁾ Per un'analisi più approfondita del principio si veda, L. Migliorini, *Contraddittorio (principio del)*: III, in *Enc. Giur. Treccani*, VIII, 1989. Come è noto, il contraddittorio sostanzialmente esprime un'idea di dialettica discussione tra due parti che, in maniera antitetica e a volte conflittuale, poste su posizioni diverse sebbene paritarie, tendono a difendere le proprie posizioni giuridiche.

borazione al fine di ottenere un quadro della situazione il più completo possibile⁽⁴⁰⁾.

Il Legislatore, infine, all'art. 13, l. n. 241 del 1990, ha previsto i casi di esclusione del contraddittorio.

Per effetto della disposizione da ultimo citata, la normativa relativa al diritto di partecipazione non si applica all'attività della Pubblica Amministrazione diretta all'emanazione di atti normativi, amministrativi a carattere generale ovvero di pianificazione e programmazione, nonché ai procedimenti tributari⁽⁴¹⁾.

Con riferimento a tali ultimi procedimenti, la *ratio* di tale eccezione è da ricercare nella peculiare struttura del procedimento tributario, in cui esiste un solo soggetto interessato, ossia il soggetto passivo d'imposta, di talché non è astrattamente configurabile la partecipazione di terzi⁽⁴²⁾.

Invero, in dottrina⁽⁴³⁾, con riferimento alla scelta del Legislatore amministrativo di escludere i procedimenti tributari dall'ambito applicativo dell'art. 13, l. n. 241 del 1990, è parso che tale scelta risponda concretamente alla necessità di salvaguardare le ragioni del Fisco, nel senso di mantenere intatti i poteri di riscontro e verifica nei confronti del contribuente, e all'esigenza di evitare che, attraverso il coinvolgimento attivo del privato nell'attività d'accertamento, si possano introdurre forme di determinazione concordata del contenuto degli atti impositivi.

Tali ragioni, in ogni caso, non sembrano sufficienti per motivare razionalmente la scelta compiuta dal Legislatore amministrativo, tant'è che in dottrina⁽⁴⁴⁾ è stato sostenuto che l'esclusione della materia fiscale "*sia frutto non già delle peculiarità del sistema (...) quanto piuttosto di una sorta di timor reverentialis (...) privo di qualsiasi giustificazione concreta*".

⁽⁴⁰⁾ Cfr. G. Annichiarico, *La partecipazione nel procedimento amministrativo con riferimento alla pubblica sicurezza*, in *Amministrativamente*, n. 5 del 2009.

⁽⁴¹⁾ La norma è stata in tal senso modificata dall'art. 21, 1° comma, della legge 11 febbraio 2005, a decorrere dall'8 marzo 2005. La *ratio* di tale scelta era stata individuata dal Consiglio di Stato (Ad. gen. n. 7 del 1989) nell'esigenza di sottrarre "atti di vasta portata e di applicazione generalizzata" alla ingerenza costituita dalla partecipazione di molteplici soggetti.

⁽⁴²⁾ Per un'analisi più approfondita sulle eccezioni contemplate nell'art. 13, l. n. 241 del 1990, si veda F. Caringella, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2007, 1038 ss.; E. Casetta, *Manuale di diritto amministrativo*, Milano, 2007, 422 ss.

⁽⁴³⁾ Cfr. S. Russo, *La partecipazione ai procedimenti amministrativi nella legge n. 241 del 1990 ed i procedimenti tributari*, in *Tributi*, 1991, 55.

⁽⁴⁴⁾ Cfr. L. Salvini, *La partecipazione del privato all'accertamento nell'imposta sui redditi e sull'Iva*, Milano, 1990, 27 ss.; Id., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 25 ss.

Di qui, il tentativo della dottrina⁽⁴⁵⁾ di assicurare il contraddittorio attraverso l'applicazione diretta dei principi costituzionali e dello stesso Legislatore di ampliare i casi e le aree di partecipazione del privato all'attività d'accertamento. Ne sono testimonianza evidente l'art. 11, l. n. 212 del 2000, in materia di interpello, le disposizioni contenute nell'art. 6 e 7 della l. n. 212 del 2000, le disposizioni che assicurano la partecipazione del contribuente allorquando l'Erario determina induttivamente il reddito attraverso studi di settore o redditometro, la disciplina del *transfer pricing*, ecc.

5. – *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*

Come si è cercato di chiarire nei paragrafi precedenti, il carattere partecipativo costituisce, nel procedimento amministrativo, un modello di riferimento, un elemento imprescindibile e pacificamente ammesso. Alle medesime conclusioni non è possibile giungere con riferimento ai procedimenti tributari, ove la partecipazione del contribuente si presenta episodica e frammentaria.

Mentre, infatti, la legge n. 241 del 1990 descrive in maniera puntuale e dettagliata le fasi che compongono il procedimento amministrativo, esaltando la dimensione partecipativa dello stesso, nel diritto tributario, per molti anni, l'attenzione della dottrina si è soffermata sulle rare ipotesi di partecipazione del contribuente al procedimento, tutte caratterizzate, fino agli anni '90, da una connotazione eminentemente "collaborativa". In altre parole, il modello dalla partecipazione difensiva, caratterizzata dall'"obbligo dell'Ufficio" di invitare il contribuente e dalla "facoltà del contribuente" di fornire, a sua discrezione, gli elementi difensivi richiesti è stato per molti anni accantonato⁽⁴⁶⁾.

Solo nel corso degli anni '90 si è avuto un sensibile cambiamento di rotta, avendosi il passaggio dalla partecipazione collaborativa a quella difensiva, attraverso previsioni legislative volte ad implementare le forme di partecipazione del contribuente. Tra gli interventi che maggiormente rimarcano il contraddittorio quale occasione difensiva del contribuente, si ricordano: *i*) la partecipazione prevista nel contesto dell'accertamento sintetico di cui all'art. 38, 4° comma, d.p.r. n. 600 del 1973; *ii*) procedimento

⁽⁴⁵⁾ Cfr. A. Fedele, *L'accertamento tributario e i principi costituzionali*, in *L'accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni*, Milano, 1994, 29 ss.

⁽⁴⁶⁾ Cfr. A. Fantozzi, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 137 ss.

di irrogazione delle sanzioni amministrative di cui all'art. 16, d.lgs. n. 472 del 1997; *iii*) attività prevista dagli artt. 36-*bis* e 36-*ter*, d.p.r. n. 600 del 1973.

Nonostante negli ultimi tempi si sia assistito al moltiplicarsi di disposizioni normative che prevedono forme, più o meno diverse tra loro, di partecipazione del contribuente ai procedimenti tributari, non si può non sottolineare come si tratti di previsioni normative episodiche e frammentarie. In altre parole, non esiste, a differenza dell'ordinamento amministrativo, "una norma generale la quale sancisca l'obbligo, per l'Ufficio, di sentire sempre il contribuente prima di procedere all'accertamento" (47), e questo nonostante la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE abbia in più occasioni attribuito al diritto al contraddittorio valore di principio fondamentale dell'ordinamento giuridico comunitario (48).

A tal riguardo, pertanto, ci si trova innanzi alla seguente situazione: da un lato, l'istituto della partecipazione al procedimento amministrativo, previsto dalla l. n. 241 del 1990, applicabile in via generale a tutti i procedimenti amministrativi, è inapplicabile, ai sensi dell'art. 13 della citata legge, ai procedimenti tributari, nei quali la disciplina dell'istituto partecipativo è stata rimessa alle scelte del Legislatore tributario; dall'altro, quest'ultimo non ha mai introdotto una forma generalizzata di contraddittorio obbligatorio da attivarsi in tutti i procedimenti di accertamento, ma soltanto specifiche fattispecie partecipative, caratterizzate da un ambito applicativo settoriale (49).

In realtà, non può negarsi come, nonostante ciò, una parte della dottrina (50) abbia tentato di individuare nell'istituto partecipativo di cui all'art. 12, 7° comma, dello Statuto dei diritti del contribuente, un possibile referente normativo da cui trarre l'esistenza di un generale obbligo di

(47) In questi termini, per tutti, S. La Rosa, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2012, 240; A. Fantozzi, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit., 137 ss.

(48) Si veda Corte giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropè* e, da ultimo, Corte giustizia UE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino*. Sul punto, si v. A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 2536 ss.

(49) Per un'analisi approfondita dei diversi istituti partecipativi e conseguenti effetti in caso di violazione delle norme che li disciplinano si rinvia a S. Zagà, *Le invalidità degli atti impositivi*, Milano, 2012.

(50) Cfr. A. Viotto, *I poteri d'indagine dell'amministrazione finanziaria nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla Costituzione*, Milano, 2002, 314. Sembra che favorevole ad una generalizzata applicazione della garanzia procedurale prevista dall'art. 12, 7° comma, dello Statuto dei diritti del contribuente anche A. Marcheselli, *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due in avanti*, in *Corr. trib.*, 2011, 376.

attivazione del contraddittorio tra Ufficio e contribuente, applicabile in qualsiasi ipotesi accertativa.

Tuttavia, nonostante le aperture interpretative della dottrina, stimolate anche dalle pronunce della Corte di Giustizia, deve, comunque, darsi conto del fatto che, allo stato attuale, la giurisprudenza di legittimità è oscillante⁽⁵¹⁾ nell'ammettere l'esistenza di un principio generale che sancisca l'obbligo per l'Amministrazione di attivare sempre il contraddittorio con il contribuente prima di emettere l'avviso di accertamento.

Richiamando sul punto il pensiero di Enrico Allorio, il quale considerava "*l'attività della pubblica amministrazione come attività di giustizia*"⁽⁵²⁾, non può che rilevarsi come il contraddittorio endoprocedimentale rientri fra gli strumenti di cui dispone la pubblica amministrazione per realizzare il fine di "giustizia" preconizzato dall'Allorio, individuando nel processo tributario solo un'*extrema ratio* nell'attuazione della giustizia tributaria.

In altri termini, occorrerebbe partire da tale ultima considerazione per comprendere, realmente, la valenza e la portata di un principio quale quello del contraddittorio endoprocedimentale.

5.1. – *La posizione della Corte costituzionale*

La posizione della Corte costituzionale rispetto al riconoscimento di un diritto al contraddittorio, in ambito tributario, quale principio generale

(51) A favore del riconoscimento del principio del contraddittorio quale principio generale immanente al sistema si veda Cass., sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667, con nota di A. Renda, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità, retro*, 2015, II, 593 ss.; F. Tundo, *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 937 ss. Dello stesso avviso è Cass., 12 febbraio 2016, n. 2879. *Contra*: Cass., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823, con nota di D. Stevanato, R. Lupi, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dialoghi trib.*, 2015, 383 ss.; M. Beghin, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. trib.*, 2016, 479 ss. In linea con tale orientamento, Cass., 17 marzo 2016, n. 5362. Che la questione sia caratterizzata da un notevole margine di incertezza è testimoniato dal fatto che la Commissione tributaria regionale della Toscana, con ordinanza n. 736/1/15 del 18 gennaio 2016, ha sollevato questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 12, 7° comma, dello Statuto del contribuente, laddove non prevede un obbligo di attivazione del contraddittorio se non con riferimento all'attività ispettiva esterna.

(52) Cfr. E. Allorio, *Diritto processuale tributario*, V edizione, Torino, 1969, 9 ss.; M. Logozzo, *L'Amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in *Il Contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario, Atti del Convegno tenutosi presso l'Università degli Studi di Milano*, 12 giugno 2015, a cura di G. Ragucci, 95 ss.

immanente al sistema, deve in primo luogo confrontarsi con il dato normativo vigente.

Come detto, sotto il profilo normativo, vengono in rilievo due considerazioni: *i)* da un lato, la formulazione letterale dell'art. 13 della legge n. 241 del 1990 che esclude espressamente l'applicazione delle norme del Capo sulla partecipazione procedimentale nei procedimenti tributari; *ii)* dall'altro, la scelta del Legislatore di non introdurre una norma di carattere generale sulla partecipazione procedimentale neanche nel contesto dello Statuto dei diritti del contribuente.

Tale assetto normativo è conforme alla posizione assunta dalla Corte costituzionale che esclude l'esistenza di un principio del "giusto procedimento amministrativo".

A tal riguardo quest'ultima ha affermato che *"la disciplina del procedimento amministrativo, infatti, è rimessa alla discrezionalità del legislatore nei limiti della ragionevolezza e del rispetto degli altri principi costituzionali, fra i quali non è da ricomprendere quello del giusto procedimento amministrativo, dato che la tutela delle situazioni soggettive è comunque assicurata in sede giurisdizionale dagli artt. 24, primo comma, e 113 della Costituzione"* (53).

Peraltro, tale orientamento è stato ulteriormente confermato dalla Corte costituzionale (54) la quale ha ribadito l'inapplicabilità nel procedimento amministrativo tributario degli artt. 24 e 111 Cost., in materia di tutela del diritto di difesa, poiché tali principi valgono solo nella fase giurisdizionale. In particolare, con riferimento a tale ultima pronuncia, la questione sollevata dal giudice *a quo* verteva sul fatto se fosse conforme agli artt. 24 e 111 Cost. il 7° comma dell'art. 12 dello Statuto del contribuente, nella parte in cui, stabilito che *"dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento*

(53) Così Corte cost., 31 maggio 1995, n. 210; analogamente cfr. Corte cost. 19 marzo 1993, n. 103. Peraltro, al riconoscimento del giusto procedimento amministrativo la Corte non è riuscita a pervenirvi neppure attraverso la valorizzazione dei principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione *ex art.* 97 Cost.

(54) Il riferimento è a Corte cost., ord. 24 luglio 2009, n. 244, con nota di A. Marcheselli, *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in *Corr. trib.*, 2009, 2915 ss. Sul tema vedi anche D. Stevanato, *Mancato rispetto del termine per le deduzioni difensive e illegittimità dell'avviso di accertamento*, in *Dialoghi trib.*, n. 6 del 2009; F. Coli, *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, 1787 ss.

non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”, non commina la sanzione della nullità dell’accertamento emanato prima della scadenza dei sessanta giorni, fuori dai casi d’urgenza.

La Consulta ha, innanzitutto, sottolineato l’insussistenza di un generale dovere dell’Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio con il contribuente già nella fase amministrativa, in quanto “*la norma censurata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è, quindi, estranea all’ambito di applicazione degli articoli 24 e 111 Cost.*”.

In secondo luogo, però, ha fornito precise indicazioni sul percorso interpretativo che il giudice rimettente avrebbe dovuto seguire per giungere, da solo, alla conclusione dell’invalidità dell’atto impositivo emesso *ante tempus* e senza un’idonea motivazione, anche in assenza di un’espressa previsione normativa in tal senso.

Tale pronuncia appare di particolare interesse anzitutto perché la Corte costituzionale ha chiarito che non può escludersi *tout court* che la validità di un atto impositivo non possa essere condizionata dalla violazione di una norma che ne disciplina l’emanazione per il semplice fatto che tale norma non preveda alcuna espressa sanzione di invalidità per la sua violazione⁽⁵⁵⁾.

Inoltre, nella pronuncia in argomento, la Consulta chiarisce che lo specifico obbligo di motivare gli atti amministrativi tributari “copre” anche le ragioni di “*particolare e motivata urgenza*” di cui all’art. 12, 7° comma, dello Statuto del contribuente. Ciò significa che se l’Amministrazione finanziaria decide di emettere l’avviso di accertamento prima dei sessanta giorni, deve – pena il difetto di motivazione di tale atto – motivare anche sulle ragioni di “*particolare e motivata urgenza*” che nel caso di specie avrebbero legittimato a comprimere il diritto del contribuente a partecipare al procedimento di accertamento.

Ecco quindi che le violazioni delle regole partecipative di cui all’art. 12, 7° comma, finiscono nella maggior parte dei casi per tradursi in vizio di motivazione dell’atto impositivo.

⁽⁵⁵⁾ Sul punto, S. Zagà, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 334, chiarisce che tale affermazione è senza dubbio corretta per le ipotesi invalidanti di annullabilità, mentre non lo è per le ipotesi invalidanti di nullità, per le quali (a parte i casi marginali di nullità per difetto assoluto di attribuzione, per mancanza degli elementi essenziali dell’atto e per violazione o elusione del giudicato) è invece sempre necessario che la specifica sanzione invalidante sia espressamente prevista dal dato normativo.

5.2. – *Il principio del contraddittorio alla luce della sentenza n. 132 del 2015 della Corte costituzionale*

La Corte costituzionale si è nuovamente pronunciata, con la sentenza n. 132 del 7 luglio 2015⁽⁵⁶⁾, sulla rilevanza del contraddittorio procedimentale, “spianando”, di fatto, la strada verso l’affermazione della generale immanenza del contraddittorio difensivo o partecipativo alle procedure tributarie⁽⁵⁷⁾.

Nel caso di specie, la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 24739 del 2013⁽⁵⁸⁾, aveva sollevato *ex officio* la questione di legittimità costituzionale dell’art. 37-bis, 4° comma, d.p.r. n. 600 del 1973, laddove sanzionava con la nullità l’avviso d’accertamento antielusivo che non fosse stato preceduto dalla richiesta di chiarimenti nelle forme e nei tempi ivi prescritti.

Secondo il Giudice di legittimità la nullità stabilita dal comma 4 della norma prima citata sarebbe “distonica rispetto al diritto vivente e creatrice di irragionevoli disparità di trattamento”. In particolare, la Corte di Cassazione affermava che “*La fattispecie antielusiva di cui al d.p.r. n. 600 del 1973, art. 37 bis si presenta, perciò, inevitabilmente, come speciale rispetto a quella più generale del cosiddetto abuso del diritto*”, quindi anche se “*in entrambi casi il fondamento della ripresa è costituito da un vantaggio fiscale che, per mancanza di causa economica, diventa indebito*”, “*tuttavia, irrazionalmente, soltanto per la ripresa antielusiva ai sensi dell’art. 37-bis cit. è legge che le forme del preventivo contraddittorio debbano esser seguite sub poena nullitatis*”. La pretesa irragionevolezza sarebbe confermata da “*altre norme che, nella comune interpretazione, consentono l’inopponibilità di negozi elusivi, ma senza che però vi sia un’analoga previsione di nullità*”

(56) Tale pronuncia è stata commentata da: M. Basilavecchia, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2015, 741 ss.; A. Giovannini, *Note controcorrente su nullità dell’avviso senza contraddittorio e non rilevabilità d’ufficio dell’abuso*, in *Corr. trib.*, 2015, 4506 ss.; Id., *Contraddittorio anticipato, invalidità dell’atto impositivo e rilevabilità d’ufficio dell’abuso del diritto*, in *Giur. cost.*, 2015, 1182 ss.; G. Ragucci, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1217 ss.; G. Marongiu, *Una stella cometa a guida dell’abuso da “diritto vivente”*, in *Rass. trib.*, 2015, 1213 ss.; F. Tundo, *La Corte costituzionale sulla nullità dell’accertamento “antielusivo” anticipato*, in *Corr. trib.*, 2015.

(57) Cfr. G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; S. Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000.

(58) Cfr., in dottrina, A. Colasanti, *Il contraddittorio obbligatorio nell’elusione fiscale al vaglio della Corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 203 ss.; A. Renda, *Elusione e abuso del diritto, «l’incidente» della Cassazione sul diritto al contraddittorio preventivo*, retro, 2014, 395 ss.

per difetto di forme del contraddittorio”, in particolare l’art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986.

Inoltre, il Giudice rimettente afferma che l’art. 53 Cost., imponendo l’adempimento delle obbligazioni tributarie in capo a tutti i consociati, esige che “*il contraddittorio debba avere carattere di effettività sostanziale e non formalistico*”.

Innanzitutto, la Corte costituzionale ritiene infondata la questione in relazione all’art. 3 Cost., in quanto la clausola antielusiva speciale non viola il principio di uguaglianza.

Nel lamentare la violazione dell’art. 3 Cost., la Corte di Cassazione individua quale *tertium comparationis*, da un lato, il principio generale antielusivo di matrice pretoria, dall’altro, l’art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986.

Quanto al primo profilo, la Consulta osserva che la censura presuppone che la nullità dell’atto non preceduto dal contraddittorio non operi per le fattispecie elusive non riconducibili alla clausola speciale di cui all’art. 37-bis, d.p.r. n. 600 del 1973 e soggette al solo divieto generale dell’abuso del diritto. Tale presupposto logico è in contrasto con la consolidata giurisprudenza di legittimità⁽⁵⁹⁾ secondo cui le garanzie procedurali espressamente cristallizzate per la clausola antielusiva speciale operano anche in relazione a quella generale. Si tratta di un indirizzo che si pone in linea con quanto affermato in alcune pronunce delle Sezioni Unite della Cassazione, come, ad esempio, in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l’art. 12, 7° comma, l. n. 212 del 2000, deve essere interpretato nel senso che “*l’inosservanza da parte dell’amministrazione del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, posto a garanzia del diritto di difesa del contribuente, determina la nullità dell’atto di accertamento emesso ante tempus anche in mancanza di un’espressa comminatoria, salvo che non ricorrano specifiche ragioni di urgenza, le quali devono essere adeguatamente motivate*”.

Ciò detto, la Consulta trova assolutamente inconferente il richiamo dell’art. 20 del d.p.r. n. 131 del 1986; in particolare, pur non chiarendo se tale norma abbia natura antielusiva o meno, la Corte costituzionale osserva che “*la mancanza dell’espressa previsione, in essa, del contraddittorio anticipato non sarebbe comunque d’ostacolo all’applicazione del principio generale di partecipazione del contribuente al procedimento*”.

(59) Cfr., per tutte, Cass., 14 gennaio 2015, n. 406, in *Banca dati Fisconline*.

La Consulta ha dichiarato infondata la questione sollevata in relazione all'art. 53 Cost., in quanto la clausola antielusiva speciale non viola il principio di capacità contributiva.

In via preliminare, la Corte osserva che *“la nullità dell'avviso di accertamento per inosservanza del termine dilatorio prescritto dalla norma denunciata è la conseguenza di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti”*. La sequenza procedimentale individuata dai commi 4 e 5 dell'art. 37-bis, d.p.r. n. 600 del 1973, assolve la funzione di tutela effettiva del contraddittorio: *“la sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione”*.

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

La sentenza della Corte costituzionale rappresenta un ulteriore importantissimo passo in avanti per la generalizzazione di un istituto di garanzia, qual è il contraddittorio endoprocedimentale, che non può che giovare sia al contribuente, sia all'Amministrazione finanziaria, sia al giudice tributario, il quale, proprio nell'andamento del contraddittorio, vede tracciato, la maggior parte delle volte, il percorso della propria decisione.

Sul punto, d'altronde, è necessario altresì tenere a mente che l'art. 10-bis dello Statuto del contribuente (introdotto dal d.lgs. 5 agosto 2015, n. 128), trasferisce, di fatto codificandole, le garanzie procedurali raffor-

zate di cui all'art. 37-*bis* al procedimento per l'accertamento dell'abuso del diritto, risolvendo in senso positivo le questioni problematiche fino ad oggi sollevate e da ultimo risolte dalla Corte costituzionale.

6. – *La questione afferente il contraddittorio procedimentale torna al taglio della Corte costituzionale*

Alla luce di tutto quanto detto, sembrerebbe che la partita sul riconoscimento del diritto al contraddittorio procedimentale, quale principio generale immanente al sistema, sia definitivamente chiusa.

Tuttavia, così non è.

Per quanto concerne la giurisprudenza di legittimità, questa ha tenuto fede al proprio consueto atteggiamento “oscillante”. E, ciò, anche a seguito dell'arresto operato dalle Sezioni Unite del 2014 con la storica sentenza n. 19667, che pareva avere definitivamente riconosciuto un pieno diritto di difesa del contribuente nel corso del procedimento, attraverso l'applicazione generalizzata del contraddittorio endoprocedimentale, nonché in seguito all'introduzione dell'art. 10-*bis*.

Difatti, tale orientamento, che appariva ormai “granitico”, in quanto confermato dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 132 del 7 luglio 2015⁽⁶⁰⁾, è stato sconfessato dalla recente pronuncia n. 24823⁽⁶¹⁾, emessa dal Supremo organo di legittimità il 9 dicembre 2015, in cui la Corte di Cassazione, a Sezioni Unite, discostandosi dal suo più recente orientamento in materia, ha statuito che, differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento

⁽⁶⁰⁾ Cfr., in dottrina, L. R. Corrado, *Elusione tributaria: è nullo l'atto non preceduto dal contraddittorio endoprocedimentale*, in *Diritto & Giustizia*, 2015, 27, 17. Sul punto si veda anche A. Russo, *costituzionale la sanzione di nullità dell'accertamento antielusivo per difetto di contraddittorio*, in *Fisco*, 2015, 3072 ss., ove si rileva che il giudice delle leggi rigetta l'ipotesi di incostituzionalità avanzata, argomentando – soprattutto in relazione alla asserita violazione dell'art. 53 Cost. – che una sanzione così drastica, oltre a non esser correlata ad una mera formalità, non è sproporzionata ma rappresenta, anzi, uno strumento efficace e adeguato di garanzia dell'effettivo contraddittorio stesso. Ancora, relativamente alle prospettive offerte in tema di ossequio all'art. 3 Cost., nelle motivazioni si sottolinea come il *tertium comparationis* (cioè la c.d. norma di raffronto che, usata come pietra di paragone, consente di cogliere la “rottura” dell'ordinamento), indicato dal giudice *a quo*, non corrisponde a un principio generale, rispetto al quale la disciplina denunciata rivesta un carattere ingiustificatamente derogatorio, come è invece necessario ai fini del giudizio sulla violazione del principio di eguaglianza.

⁽⁶¹⁾ Tale pronuncia è stata commentata da A. Lovisolo, *Sulla c.d. “utilità” del previo contraddittorio endoprocedimentale, retro*, 2016, II, 719 ss.; A. Renda, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive, retro*, 2016, II, 732 ss.

lesivo dei diritti del contribuente in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue pertanto che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto, purché, in giudizio, il contribuente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa.

La pronuncia in parola ha suscitato diverse perplessità che si sono rese palesi a seguito della pronuncia dell'ordinanza n. 736/1/15 del 10 gennaio 2016, emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana⁽⁶²⁾. I giudici di merito, infatti, a seguito della recente interpretazione resa dalle Sezioni Unite in tema di contraddittorio endoprocedimentale, hanno sollevato questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, laddove non prevede un obbligo di attivazione del contraddittorio se non con riferimento all'attività ispettiva esterna.

La CTR della Toscana, ritenendo la questione non manifestamente infondata, prende atto che, in tema di contraddittorio endoprocedimentale, vi sono due orientamenti del diritto vivente secondo i quali, per un verso, il mancato rispetto di quanto statuito dall'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, determina l'invalidità del consequenziale avviso d'accertamento (Cass., sez. un., sent. n. 18184 del 2013), ma, per altro verso, il requisito procedimentale previsto dalla norma citata non trova sul piano legislativo applicazione generalizzata (essendo limitato ai casi di attività ispettiva esterna). Inoltre, secondo il diritto vivente, non trova applicazione generalizzata neppure il principio del contraddittorio cui la disposizione di cui all'art. 12, 7° comma, citato si ispira: sul punto, infatti,

⁽⁶²⁾ Cfr. M. Bruzzone, *Torna al vaglio della Consulta il contraddittorio preaccertativo nelle indagini "a tavolino" – Statuto del contribuente – L'art. 12, comma 7, della Legge n. 212 del 2000 è davvero incostituzionale?*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2016, 249 ss.; T. Lamedica, *Il contraddittorio alla Corte costituzionale: le sorprese, come gli esami, non finiscono mai*, in *Corr. trib.*, 2016, 805.

secondo la giurisprudenza più recente (Cass., sez. un, n. 24823 del 2015), tale principio opera solo con riferimento ai tributi armonizzati, avendosi l'invalidità del conseguente accertamento solo quando il contribuente dimostra in giudizio che in sede di contraddittorio avrebbe potuto addurre argomentazioni che possano ritenersi non puramente pretestuose e tali da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di realtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale.

Sulla base di tali orientamenti giurisprudenziali, la CTR della Toscana dubita della costituzionalità dell'art. 12, 7° comma, dello Statuto del contribuente, laddove viene delimitata la sua portata applicativa ai soli casi di attività ispettiva esterna.

Più in particolare, sotto il profilo della possibile violazione dell'art. 24 Cost., la CTR evidenzia che il materiale probatorio su cui si fonda il processo tributario si forma nella fase amministrativa, ragion per cui, appare necessario che il contribuente, in tale fase, abbia voce e sia presente. Sulla scorta di ciò, la CTR chiarisce che *“Il contraddittorio amministrativo appare (...) strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collocano, su un piano se non di compiuta parità almeno “in condizioni di parità” di guisa che il processo risulti “giusto”, come prescrive l' art. 111 della Costituzione”*.

Sotto il profilo della violazione degli artt. 3 e 53 Cost., la CTR chiarisce che *“Il particolare regime delle operazioni di accertamento a seguito di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente appare infine irragionevolmente discriminatorio in relazione a quei contribuenti che non hanno subito accesso o verifica nei locali. Alcuni hanno diritto al contraddittorio altri no in relazione al fatto – in sé non pertinente – di aver subito una ispezione (...)”*.

A questo punto, le soluzioni che la Corte costituzionale può adottare sono soltanto due: *i*) la prima, sarebbe quella di affermare l'obbligatorietà del contraddittorio anche quando la stessa non è espressamente prevista dalla legge (e il riferimento va alle verifiche “interne”, c.d. a tavolino); *ii*) la seconda, sarebbe quella di non intervenire e far sì che la disciplina rimanga nello stato in cui si trova.

In qualsiasi ipotesi, tuttavia, si rimarrebbe nell'ambito applicativo dell'art. 12, 7° comma, dello Statuto del contribuente, e ciò configurerebbe, comunque, una soluzione incompleta.

Per tale ragione, e soprattutto per consentire la “parità delle armi” tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, sarebbe auspicabile un intervento legislativo al fine di inserire, all'interno dello Statuto del contribuente

te, una “norma quadro”, capace di fungere da regola operativa comune a tutte le singole fattispecie di contraddittorio contemplate dalle singole disposizioni settoriali.

In altre parole, ciò che è auspicabile attendersi è una soluzione legislativa definitiva e, soprattutto, aderente al diritto euro – unitario derivato, nonché ai principi affermati dalla giurisprudenza comunitaria.

Ciò andrebbe sicuramente a vantaggio di quella giurisprudenza di legittimità che, sul punto, si dimostra ancora una volta contraddittoria e disorientata: difatti, la Suprema Corte, dapprima, con l’ordinanza 12 febbraio 2016, n. 2879, ha affermato “*la generale rilevanza del diritto al contraddittorio endoprocedimentale*” anche in mancanza di un enunciato normativo specifico, mentre, in un secondo momento, a distanza di solo un mese, con ordinanza depositata il 17 marzo 2016, n. 5362, ha confermato l’orientamento delle ultime Sezioni Unite n. 24823 del 2015⁽⁶³⁾.

7. – Il principio del contraddittorio nel diritto europeo

Tutte le considerazioni svolte non possono prescindere da un, seppur breve, inquadramento del principio in argomento alla luce del diritto euro – unitario, al fine di verificare l’aderenza dell’orientamento giurisprudenziale nazionale alle indicazioni giurisprudenziali sovranazionali.

Per comprendere la valenza che viene riconosciuta a livello comunitario al principio del contraddittorio, basti segnalare il passaggio di una decisione della Corte di Giustizia dell’Unione ove viene statuito che “*ogni qualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l’amministrazione intende fondare la sua decisione (...)*”⁽⁶⁴⁾.

Dalle poche righe appena riportate si comprende come il Giudice comunitario abbia declinato il principio in esame sotto il profilo del rispetto del diritto di difesa, il quale trova adito non solo nella fase giurisdizionale, ma anche endoprocedimentale.

⁽⁶³⁾ Tale orientamento è stato, peraltro, confermato di recente da Cass., 12 aprile 2016, n. 7137, in Banca dati *Fisconline*.

⁽⁶⁴⁾ Corte di giustizia UE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino e a.*, punto 30, con nota di A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit., 2536 ss.; R. Iaia, *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 2014, 838 ss.

Un approdo, quello raggiunto dalla Corte di Giustizia, sensibilmente più garantista perché ancorato all'art. 6, par. 3 del TUE, il quale enuncia solennemente che “*i diritti fondamentali garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali*”. Il richiamo alle tradizioni costituzionali deve essere inteso nel senso di rinvio alla giurisprudenza europea oltre che ai principi generali comuni a tutti gli Stati.

Inoltre, il principio al contraddittorio endoprocedimentale risulta affermato, oltre che dalla giurisprudenza comunitaria, anche dal diritto derivato europeo e, segnatamente, dall'art. 22, par. 6, 1° comma, del Regolamento n. 952 del 2013, che istituisce il nuovo Codice doganale dell'Unione Europea, in vigore dal 1° maggio 2016, il quale prevede che “*Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un dato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente*”.

Tralasciando i profili storico – evolutivi del principio del contraddittorio nel diritto derivato europeo e nella giurisprudenza della Corte di Giustizia⁽⁶⁵⁾, per quel che qui rileva, occorre comprendere sulla base di quali disposizioni normative è possibile ammettere il primato del diritto euro – unitario sull'ordinamento nazionale e, di conseguenza, riconoscere un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale che rivesta portata vincolante per il Legislatore, i giudici e l'amministrazione pubblica, anche in assenza di una norma nazionale che espressamente lo riconosca.

(65) Per la cui analisi si rinvia a R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, retro, 2016, I, 55 ss. L'Autore segnala diverse pronunce del Giudice comunitario che hanno ribadito la centralità della garanzia al contraddittorio negli ambiti più diversi, dal pubblico impiego alla concorrenza, dall'accesso ai fondi europei alle misure restrittive a tutela della sicurezza pubblica. A tal riguardo vengono segnalate Corte di giustizia UE, 11 giugno 2015, causa C-100/14 P, *EMA*, punto 120; le conclusioni dell'Avvocato generale P. Mengozzi, 12 febbraio 2015, nella causa C-18/14, *GCO e a.*, punto 62; Corte di giustizia UE, 11 dicembre 2014, causa C-249/13, *Boudjlida*, punto 38; Corte di giustizia UE, 5 novembre 2014, causa C-166/13, *Mukarubega*, punti 42 ss.; Corte di giustizia UE, 22 novembre 2012, causa C-277/11, *M.*, punti 85 ss. Con riferimento, invece, all'ambito tributario vengono ricordate: Corte di giustizia UE, 12 dicembre 2002, causa C-395/00, *Cipriani*; Corte di giustizia UE, 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *WML*; Corte di giustizia UE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*.

Sul punto, depongono a favore di siffatta estensione, altrimenti detto “effetto di traboccamento” (*spillover effect*)⁽⁶⁶⁾, sia l’art. 117, 1° comma, Cost., che afferma l’assoggettamento della potestà legislativa statale e regionale, senza distinzione per materia, ai vincoli derivanti dall’ordinamento europeo⁽⁶⁷⁾, sia l’art. 1, 1° comma, l. n. 241 del 1990, il quale statuisce che tutta l’attività amministrativa nazionale “è retta dai principi dell’ordinamento comunitario”.

Con riferimento a tale ultima disposizione, ciò che viene in rilievo è l’ampiezza del dettato normativo, capace, dunque, di trovare applicazione in tutti gli ambiti impositivi, pur se afferenti ad imposte non armonizzate⁽⁶⁸⁾.

La *ratio* dell’art. 1 citato è da ricercare nella volontà del Legislatore di estendere le garanzie europee a materie nazionali, al fine di evitare fenomeni di “discriminazione a rovescio” lesive del principio di eguaglianza di cui all’art. 3, 1° comma, Cost., in danno dei cittadini di uno Stato membro, o delle sue imprese, che si verificano quale effetto indiretto dell’applicazione del diritto dell’Unione alle sole materie da esso regolate.

Se ci si pone in questa prospettiva si coglie l’erroneità dell’orientamento della giurisprudenza italiana che ha circoscritto l’operatività del diritto al contraddittorio endoprocedimentale alle sole imposte armonizzate, mentre per i tributi nazionali sarebbe configurabile solo ove sancito da specifiche disposizioni⁽⁶⁹⁾.

Tale ragionamento, brevemente illustrato nel paragrafo precedente, appare contrastante con l’art. 1, 1° comma, l. n. 241 del 1990, lesivo dell’art. 3, 1° comma, Cost., nonché distonico rispetto ad altre pronunce nazionali che hanno pacificamente ammesso gli “effetti di traboccamento” del diritto comunitario su quello interno⁽⁷⁰⁾.

⁽⁶⁶⁾ Cfr. A. Contrino, *Osservazioni e spunti sulla disciplina statutaria in materia di efficacia temporale delle leggi modificative di tributi periodici*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità*, Torino, 2012, 91; A. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, cit., 214.

⁽⁶⁷⁾ Cfr. L. Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, 104 ss.

⁽⁶⁸⁾ Cfr. A. Marcheselli, *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012; F. Tesauro, *Elusione e abuso nel diritto tributario italiano*, in *Rass. trib.*, 2012, 693.

⁽⁶⁹⁾ Il riferimento è alla citata sentenza delle Sezioni unite, 9 dicembre 2015, n. 24823.

⁽⁷⁰⁾ Il riferimento è a Cass., 29 luglio 2014, n. 18184, ove ragiona di “evidenti riflessi di ordine generale” che presenterebbe il principio europeo del contraddittorio, definito dalla citata sentenza *Sopropé*, in riferimento a una controversia relativa al recupero di un credito d’imposta per investimenti in aree svantaggiate (art. 8 della l. n. 388 del 2000), per tributi nazionali come quelli reddituali e l’irap.

L'unica soluzione rispettosa dell'art. 1, 1° comma, l. n. 241 del 1990, e, anzitutto, dell'art. 3, 1° comma, Cost., è quella di riconoscere il diritto europeo al contraddittorio endoprocedimentale, secondo il vincolante orientamento del Giudice comunitario, in relazione a qualsiasi tributo, ancorché di competenza prettamente nazionale.

Tali osservazioni non potranno essere smarcate agevolmente dalla Corte costituzionale investita di recente dalla questione, a seguito dell'ordinanza n. 736/1/15 del 10 gennaio 2016, emessa dalla Commissione Tributaria Regionale della Toscana; la Consulta dovrà necessariamente misurarsi con le indicazioni che promanano dal diritto derivato euro – unitario e dai principi affermati dalla giurisprudenza comunitaria.

8. – *Sulla portata applicativa del principio del contraddittorio: la Corte di Cassazione rimette la questione alla Corte di Giustizia*

Nelle more della pronuncia delle Consulta che chiarirà, ancora una volta, quale debba essere la portata applicativa del principio del contraddittorio, la Corte di Cassazione, di recente⁽⁷¹⁾, ha investito della questione la Corte di Giustizia, ai sensi dell'art. 267 TFUE, affinché questa chiarisca se può essere censurata, alla luce del principio del contraddittorio di matrice euro unitaria, la normativa italiana che disciplina l'impugnazione dell'atto fiscale adottato dall'Amministrazione doganale⁽⁷²⁾, laddove non prevede la sospensione dell'atto come conseguenza normale della proposizione dell'impugnazione.

Per quanto riguarda i fatti di causa, una società aveva proposto ricorso avverso dieci avvisi di rettifica emessi dalla Dogana di Livorno per la ripresa a tassazione dell'Iva che la società non aveva versato, omettendo di introdurre merci importate nel deposito Iva, come invece aveva dichiarato. In ciascuno degli avvisi veniva chiarito che il contribuente poteva esperire, ai sensi dell'art. 11, 7° comma, d.lgs. n. 374 del 1990 (oggi abrogato), il ricorso doganale disciplinato dagli artt. 66 e ss. del Testo

(71) Il riferimento è a Cass., 6 maggio 2016, n. 9278, con commento di S. Armella, *È legittima la sospensione amministrativa dell'esecuzione doganale subordinata alla garanzia?*, in *Corr. trib.*, 2016, 2364 ss. Si veda, altresì, S. Armella – L. Piemontese, *Gli strumenti di "compliance" doganale alla luce del nuovo Codice dell'Unione*, in *Corr. trib.*, 2016, 1987 ss.

(72) Il riferimento è, per quanto concerne le disposizioni di diritto interno, agli artt. 11, d.p.r. n. 374 del 1990; 66 e 68, d.p.r. n. 43 del 1993; 22, d.p.r. n. 394 del 1990; 47, d.lgs. n. 546 del 1992 e 12, 7° comma, l. n. 212 del 2000; per quanto concerne, invece, il diritto europeo, il riferimento è da intendersi all'art. 243, Reg. CE n. 2913/92.

Unico delle Leggi doganali, approvato con d.p.r. n. 43 del 1973, all'esito del quale il contribuente avrebbe potuto attivare i rimedi giurisdizionali.

I medesimi avvisi precisavano che, ricorrendo le condizioni previste dall'art. 244 del Reg. CE n. 2913/92⁽⁷³⁾, sarebbe stato possibile ottenere la sospensione dell'esecutività della rettifica dell'accertamento presentando istanza al Direttore regionale dell'Agenzia delle dogane, corredata da idonea garanzia in funzione dei maggiori diritti doganali accertati.

Da qui traeva origine il contenzioso che vedeva soccombere la società contribuente sia in primo grado sia in secondo grado. Pertanto, veniva proposto ricorso per cassazione con cui la società contribuente lamentava, tra l'altro, la violazione dell'art. 12, 7° comma, l. n. 212 del 2000; a fronte di tale contestazione, l'Agenzia delle Entrate resisteva, deducendo, nel controricorso, che ai procedimenti in materia doganale è inapplicabile l'art. 12, 7° comma, l. n. 212 del 2000, in quanto la disciplina di cui all'art. 11, 7° comma, d.lgs. n. 374 del 1990, era idonea a salvaguardare il diritto al contraddittorio.

Orbene, da tali premesse si articola il ragionamento della Suprema Corte la quale, dopo aver puntualmente richiamato la disciplina normativa, sia nazionale sia comunitaria che viene in rilievo con riferimento al caso di specie⁽⁷⁴⁾, si sofferma sull'analisi dei propri precedenti giurisprudenziali in tema di contraddittorio procedimentale in materia doganale.

Innanzitutto, la Suprema Corte, richiamando diversi precedenti⁽⁷⁵⁾, ha chiarito che, in tema di avvisi di rettifica in materia doganale, è inapplicabile l'art. 12, 7° comma, l. n. 212 del 2000, in quanto in tale ambito opererebbe lo *ius speciale* di cui all'art. 11, d.lgs. n. 374 del 1990. In altre

⁽⁷³⁾ La norma prevedeva che: “La presentazione di un ricorso non sospende l'esecuzione della decisione contestata. Tuttavia, l'autorità doganale può sospendere, in tutto o in parte, l'esecuzione della decisione quando abbia fondati motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa doganale, o si debba temere un danno irreparabile per l'interessato. Quando la decisione impugnata abbia per effetto l'applicazione di dazi all'importazione o di dazi all'esportazione, la sospensione dell'esecuzione è subordinata all'esistenza o alla costituzione di una garanzia. Tuttavia si può non esigere detta garanzia qualora, a motivo della situazione del debitore, ciò possa provocare gravi difficoltà di carattere economico o sociale”. Il Codice doganale comunitario n. 2913 del 1992 è stato abrogato, a decorrere dal 1° maggio 2016, a seguito dell'istituzione del nuovo Codice doganale comunitario, avvenuta con Regolamento UE n. 952/2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 9 ottobre 2013. Per un approfondimento sulle novità introdotte dal nuovo Codice doganale dell'Unione cfr. S. Armella – L. Mannarino, *Nuovo codice doganale dell'Unione: cosa cambia nelle regole sul valore doganale*, in *Corr. trib.*, 2016, 1507.

⁽⁷⁴⁾ Si veda *sub* nota 72.

⁽⁷⁵⁾ Cfr. Cass., 5 aprile 2013, n. 8399; Cass., 9 maggio 2014, n. 10070; Cass., 2 luglio 2014, n. 15034; Cass., 10 dicembre 2014, n. 25975, tutte in Banca dati *Fisconline*.

parole, l'inapplicabilità in ambito doganale dell'art. 12, 7° comma, l. n. 212 del 2000, sarebbe giustificata dal fatto che la normativa doganale tutela ampiamente il diritto al contraddittorio tra contribuente e Amministrazione. A tal riguardo, vengono richiamati dalla Suprema Corte gli artt. 66 e seguenti, t.u. n. 43 del 1973, i quali prevedono, in prima battuta, la possibilità per l'operatore di presentare ricorso gerarchico avverso l'avviso di rettifica "producendo documenti ed indicando i mezzi di prova che ritiene opportuni", ben potendo, in un secondo momento e in caso di decisione parzialmente o totalmente sfavorevole, impugnare, ai sensi dell'art. 21, d.lgs. n. 546 del 1992, l'avviso di accertamento in rettifica, oramai divenuto definitivo (76).

Sul punto, il Supremo Collegio richiama altresì la Circolare n. 41/D del 17 giugno 2002, con cui l'Agenzia delle Dogane, affrontando la questione relativa agli avvisi di rettifica di cui all'art. 11, 5° comma, d.lgs. n. 374 del 1990, ha chiarito che "(...) *detti atti impositivi – a norma dell'art. 244 del Reg. (CEE) n. 2913/92, istitutivo del codice doganale comunitario – sono immediatamente esecutivi nei confronti del contribuente e, come tali, autonomamente impugnabili avanti le Commissioni tributarie, nel termine decadenziale sopra citato. A tale riguardo merita rammentare che la contestazione della rettifica dell'accertamento, mediante instaurazione della controversia doganale ovvero proposizione del ricorso alla competente Commissione tributaria provinciale, non ne sospende l'esecuzione (cfr. citato art. 244 del CDC). Resta salva, tuttavia, la facoltà degli uffici dell'Agenzia di concedere – a seguito di apposita istanza dell'operatore interessato – la sospensione*

(76) Peraltro, la Corte di Cassazione, nell'ordinanza in commento, ha chiarito che "la forma anticipata di contraddittorio pieno garantita dai procedimenti amministrativi appena ricordati è stata sostituita da una diversa modalità di assicurazione della garanzia del contraddittorio, ma soltanto a far data dalla entrata in vigore del D.L. 24 gennaio 2012, n. 1 (art. 1 comma 1) convertito nella L. 24 marzo 2012, n. 44 che ha introdotto il d.lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 4 bis (secondo il quale "Nel rispetto del principio di cooperazione stabilito dal L. 27 luglio 2000, n. 212, art. 12, dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, o nel caso di accessi – ispezioni – verifiche, dopo il rilascio al medesimo della copia del verbale delle operazioni compiute, nel quale devono essere indicati i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche posti a base delle irregolarità, delle inesattezze, o degli errori relativi agli elementi dell'accertamento riscontrati nel corso del controllo, l'operatore interessato può comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5 – intervento normativo successivamente completato dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, art. 12 comma 1, conv. in L. 26 aprile 2012, n. 27 (recante "disposizioni urgenti in materia di semplificazioni tributarie, di efficienza e potenziamento delle procedure di accertamento") con l'abrogazione del comma 7 e parzialmente del d.lgs. n. 374 del 1990, art. 11, comma 6 e la conseguente eliminazione del sistema dei ricorsi amministrativi contenziosi in materia doganale".

cautelare, in via amministrativa, al ricorrere delle condizioni previste dalla citata norma comunitaria (...)”.

Stante questo impianto normativo e di prassi, la Corte di Cassazione procede a verificare la compatibilità della normativa doganale interna con i principi affermati, sempre in materia doganale, nella recente pronuncia della Corte di Giustizia UE “*Kamino International Logistics*”, causa C-129/13.

Come noto, in tale ultima pronuncia, la Corte di Giustizia ha avuto modo di chiarire che ogniqualevolta deve essere adottata una decisione lesiva per il contribuente, questo deve essere messo in condizioni di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata. È stato quindi ritenuto che il diritto di ogni persona di essere sentita prima dell’adozione di un provvedimento individuale lesivo, deve essere interpretato nel senso che, quando il destinatario di un’intimazione di pagamento adottata a titolo di un procedimento di recupero a posteriori di dazi doganali all’importazione, in applicazione del regolamento CE n. 2913/92, non è stato sentito dall’amministrazione prima dell’adozione di tale decisione, i suoi diritti della difesa sono violati quand’anche abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, se la normativa nazionale non consente ai destinatari di siffatte intimazioni, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione della loro esecuzione fino alla loro eventuale riforma. I Giudici del Lussemburgo hanno però chiarito che l’annullamento di una decisione lesiva per il contribuente non sarà conseguenza automatica della violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa, ma dovrà essere dimostrato che, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente.

Nella sentenza “*Kamino*” sono stati affermati taluni principi in virtù dei quali l’illegittimità di un provvedimento emanato in ambito doganale, reso in assenza di preventivo contraddittorio, è esclusa allorquando venga, in ogni caso, garantita al contribuente: *i)* la possibilità di impugnare l’atto in sede amministrativa con ricorso; *ii)* la sospensione dell’atto come conseguenza normale della proposizione dell’impugnazione; *iii)* la possibilità di esercizio del contraddittorio, anche se successivo al ricorso in via amministrativa.

Tutto quanto detto, la Suprema Corte, nell’ordinanza n. 9278 del 6 maggio 2016, tira le fila del discorso ed affronta la questione pregiudiziale da proporre innanzi la Corte di Giustizia: è compatibile con l’art. 244, Reg. CE n. 2913/92, e i principi espressi nella sentenza “*Kamino*”, la normativa nazionale doganale che non prevede l’automatica sospensione

dell'atto doganale emesso in difetto di contraddittorio, allorché il contribuente proponga ricorso in via amministrativa? Può trattarsi, in altre parole, di un'evenienza che l'Amministrazione doganale può disporre al ricorrere delle condizioni previste dalla norma comunitaria?

È di tutta evidenza come la Corte di Cassazione abbia ben individuato l'oggetto del rinvio pregiudiziale, stante la vicenda processuale qui in esame, nella quale gli avvisi di rettifica impugnati dalla parte contribuente hanno indicato la possibilità in capo a quest'ultima di "incardinare" una controversia amministrativa doganale ai sensi degli artt. 66 ss., t.u. leggi doganali, al cui interno richiedere la sospensione dell'atto adottato in assenza di preventivo contraddittorio.

Ecco, dunque, il *punctum dolens* della normativa doganale nazionale: nel sistema interno la sospensione dell'atto adottato in assenza di previa audizione non è conseguenza automatica della proposizione del ricorso in via amministrativa ma, si ribadisce, costituisce un'evenienza che l'Agenzia delle Dogane può concedere.

Chiaramente, laddove la Corte di Giustizia dovesse pronunciarsi affermando la rilevanza del principio del contraddittorio endoprocedimentale prescindendo dal comparto impositivo ove questo viene previsto dalla legislazione nazionale, non potrebbe più essere sostenuta l'inapplicabilità dell'art. 12, 1° comma, l. n. 212 del 2000, alla materia doganale.

Voler continuare a negare l'ingresso nell'ordinamento interno ai principi di derivazione europea, trovando una giustificazione nell'improbabile e ormai superabile distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati, come fatto dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, significa impedire il processo di integrazione europea che, anche in ambito tributario, è stato implementato da principi di portata generale.

Anzi, sarebbe opportuno favorire la definizione di modelli comuni a livello europeo, quali standard di tutela delle libertà fondamentali, con la conseguenza che un siffatto atteggiamento non può che determinarne il relativo potenziamento, riconducendone la *ratio* all'attuazione dei precetti costituzionali di ciascuno Stato membro⁽⁷⁷⁾.

A tale funzione potrebbe assolvere l'art. 97 Cost., il quale può costituire il fondamento del giusto procedimento, garantendo la partecipazione

(77) Sul punto, A.E. La Scala, *L'effettiva applicazione del principio del contraddittorio nel procedimento tributario tra svolte, ripensamenti e attese*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2015, 395 ss., ritiene che, pur valorizzando la matrice comunitaria del principio del contraddittorio procedimentale, sarebbe più opportuno ricondurre al diritto costituzionale interno il quadro giuridico di riferimento.

degli interessati al procedimento amministrativo che determina, nei fatti, la realizzazione piena dell'imparzialità e del buon andamento.

Ciò detto, si ribadisce l'importanza dell'ordinanza n. 9278 del 2016, qui in commento, perché, sebbene si tratti di controversia in materia doganale, sicuramente la pronuncia del Giudice dell'Unione Europea rappresenterà un ulteriore fondamentale spunto interpretativo per orientare la giurisprudenza di legittimità al fine di riconoscere (in attesa di un intervento legislativo), una volta per tutte, un principio, quello del contraddittorio endoprocedimentale, che non incontri più limiti normativi, compressioni giurisprudenziali e che sia connotato da diretta e incondizionata operatività.

prof. GIUSEPPE CORASANITI
Università degli Studi di Brescia