

Il contraddittorio endoprocedimentale nella legge delega per la riforma fiscale

The cross-examination procedure in the delegated law for tax reform

di Antonio Viotto - 9 settembre 2023

Abstract

Nel contesto della riforma fiscale, oggetto della legge delega di recente approvata (L. 9 agosto 2023, n. 111), il Parlamento ha posto in evidenza la necessità di un intervento organico sul tema del contraddittorio endoprocedimentale. Difatti, nonostante la sua indiscussa rilevanza - specie per il carattere marcatamente autoritativo dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, tradizionalmente incentrata sul controllo degli adempimenti posti a carico dei contribuenti e sulla repressione dell'evasione - l'istituto non ha mai formato oggetto di una disposizione di carattere generale, che ne prevedesse l'applicazione per ogni tipologia di tributo e per ogni metodologia di accertamento e ne disciplinasse uniformemente le modalità di concreta attuazione e le conseguenze in caso di mancata instaurazione.

Parole chiave: contraddittorio endoprocedimentale, delega fiscale, accertamento, Corte costituzionale

Abstract

The Parliament, in the context of the tax reform, recently approved by the Delegated Law (Law No. 111 of 9 August 2023), has highlighted the need for an organic intervention on the issue of procedural cross-examination. In fact, despite its unquestionable importance - especially in view of the highly authoritative nature of the activities of the tax authorities, traditionally focused on the control of taxpayers' obligations and on the fight against tax evasion - the matter has never been the subject of a general provision providing for its application for every type of tax and for every method of assessment, and uniformly regulating the procedures for its implementation and the consequences in the event of failure to do so.

Keywords: procedural cross-examination, tax reform, tax audit, constitutional court

SOMMARIO: 1. Introduzione. - 2. I principi e criteri direttivi previsti dalla legge delega con riferimento al contraddittorio endoprocedimentale. - 3. Lo "stato dell'arte" in tema di contraddittorio endoprocedimentale. - 3.1. Il variegato quadro normativo. - 3.2. La disciplina europea e la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE. - 3.3. La giurisprudenza della Corte Costituzionale e la sentenza 47/2023. - 3.4. La giurisprudenza della Corte di Cassazione. - 4. Criticità della disciplina attuale. - 5. Considerazioni sul testo della delega e sulla possibile attuazione.

1. Nel contesto della riforma fiscale, oggetto della legge delega di recente approvata (L. 9 agosto 2023, n. 111), il Parlamento ha chiaramente posto in evidenza la necessità di un intervento organico sul tema del contraddittorio endoprocedimentale. Si tratta di un istituto fondamentale, la cui centralità e la cui importanza anche per la materia tributaria sono state da tempo evidenziate dalla dottrina (senza pretesa di esaustività, e in ordine alfabetico, si vedano, ACCORDINO P., *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018; AMATUCCI F., *L’autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 257 ss.; BASILAVECCHIA M., *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 10, 877 ss.; COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative “pro fisco”*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.; ID., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. “prova di resistenza”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.; CUVÀ A., *L’accertamento tributario alla prova del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio*, Bari, 2021; GRASSI E., *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell’accertamento con adesione*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 1493 ss.; IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell’ordinamento UE*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, I, 55 ss.; MARINI G. - DONATELLI S., *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 4, 817 ss.; MARCHESELLI A., *L’effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., a cura di, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 413 ss.; MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, II, 613 ss.; MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale e l’affidamento come principi immanenti*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A., a cura di, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, cit., 406 ss.; ID., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 234 ss.; PIERRO M., *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013; RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2008; ID., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 580 ss.; SALVINI L., *La nuova partecipazione del contribuente [dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre]*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13 ss.; ID., *La partecipazione del privato all’accertamento*, Padova, 1990, 67 ss.; TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; ID., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di una previsione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 12, 945 ss.; VIOTTO A., *I poteri di indagine dell’amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 144 ss.) e dalla giurisprudenza (vd. infra, par. 3.4) e sul quale si è recentemente espressa anche la Corte costituzionale, nella sentenza n. 46/2023 (su cui vd. infra, par. 3.3.).

Nonostante la sua indiscussa rilevanza - specie per il carattere marcatamente autoritativo dell'attività dell'Amministrazione finanziaria, tradizionalmente incentrata sul controllo degli adempimenti posti a carico dei contribuenti e sulla repressione dell'evasione - l'istituto non ha mai formato oggetto di una disposizione di carattere generale, che ne prevedesse l'applicazione per ogni tipologia di tributo e per ogni metodologia di accertamento e ne disciplinasse uniformemente le modalità di concreta attuazione e le conseguenze in caso di mancata instaurazione.

Ciò costituisce una grave lacuna in quanto il contraddittorio endoprocedimentale è riconosciuto come un principio che trova i suoi referenti costituzionali negli artt. 3, 24, 53 e 97 Cost.

2. Deve dunque essere salutata con favore, almeno in via di principio ed in termini generali, la scelta del Parlamento di intervenire sull'istituto, scelta che viene articolata:

- nell'art. 17 («*Procedimento accertativo*»), laddove si prevede che la revisione dell'attività di accertamento, «*anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali*», avvenga secondo determinati criteri direttivi, tra i quali, al comma 1, lett. b), si stabilisce di «*applicare in via generalizzata il principio del contraddittorio, a pena di nullità, fuori dai casi dei controlli automatizzati e delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato e prevedere una disposizione generale sul diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario, secondo le seguenti caratteristiche: 1) previsione di una disciplina omogenea indipendentemente dalle modalità con cui si svolge il controllo; 2) assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento; 3) previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente; 4) estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000*»;
- nell'art. 4 («*Revisione dello Statuto dei diritti del contribuente*»), laddove al comma 1, lett. f), si stabilisce di «*prevedere una generale applicazione del principio del contraddittorio a pena di nullità*», alla quale si accompagna, alla lett. a), il rafforzamento dell'obbligo della motivazione, e, alla lett. e), la previsione di «*una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario*».

Inoltre, il quadro si completa con l'art. 3 («*Principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale*»), nel quale, al comma 1, lett. a), si prevede di «*garantire l'adeguamento del diritto nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia tributaria*».

3. Le disposizioni contenute nella legge delega mettono in luce la volontà del Parlamento di ricondurre ad unità un istituto che, fino ad oggi, ha formato oggetto di previsioni isolate, frutto di decisioni legislative ispirate a logiche diverse e recanti differenti modalità attuative. Né a ricomporre organicamente il quadro ha giovato la giurisprudenza di legittimità.

Vediamo, dunque, sinteticamente in quale contesto si collocano le previsioni della delega, al fine di apprezzare la rilevanza della scelta del delegante e di valutare se permangano delle criticità che potrebbero in qualche modo essere superate in sede di attuazione della delega.

3.1. Iniziamo dal panorama normativo, il quale, come detto, si caratterizza per la mancanza di una disciplina di carattere generale, riferita a tutti i tributi e a tutte le modalità accertative, e per la previsione di fattispecie che, in qualche modo, possono essere ricondotte all'area del contraddittorio endoprocedimentale.

Tali fattispecie sono:

- 1) il diritto del contribuente, previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, di comunicare osservazioni e richieste entro 60 giorni dal processo verbale di chiusura di operazioni di verifica, cui si accompagnano le previsioni secondo cui dette osservazioni e richieste debbono essere valutate dagli uffici impositori e secondo cui l'avviso di accertamento non può essere emesso, a pena di nullità, prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza (su cui vd. infra, par. 3.4);
- 2) la richiesta di chiarimenti di cui all'art. 10-*bis*, comma 6, dello Statuto, in forza del quale l'atto che accerta l'abuso del diritto, da un lato, deve essere preceduto – a pena di nullità – dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di 60 giorni e, dall'altro lato, deve essere motivato – sempre a pena di nullità – in relazione non solo alla condotta abusiva e alle norme o ai principi elusi, ma anche ai chiarimenti forniti dal contribuente;
- 3) le richieste di chiarimenti precedenti all'iscrizione a ruolo a seguito della liquidazione della dichiarazione *ex* art. 6, comma 5, dello Statuto e ai sensi degli artt. 36-*bis* e 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972. Più specificamente, secondo l'art. 6, comma 5, L. n. 212/2000, prima di procedere alle iscrizioni a ruolo, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari entro un termine non inferiore a 30 giorni dalla ricezione della richiesta e i provvedimenti emessi in violazione del suddetto obbligo debbono essere considerati nulli. Ai sensi degli artt. 36-*bis*, 36-*ter* D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* D.P.R. n. 633/1972, qualora da un controllo sulla dichiarazione emerga un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente, il quale può fornire i chiarimenti necessari entro 30 giorni;
- 4) l'invito a comparire in materia di accertamento da studi di settore, *ex* art. 10, comma 3-*bis*, L. n. 146/1998, a mente del quale, l'Ufficio, prima della notifica

dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'art. 5 D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218;

- 5) l'invito a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento sintetico ex art. 38, comma 7, D.P.R. n. 600/1973. Ai sensi della suddetta disposizione, quando si procede alla determinazione sintetica del reddito complessivo sulla base delle spese sostenute nel periodo d'imposta, l'Amministrazione deve invitare il contribuente a comparire al fine di fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento e di avviare il procedimento di accertamento con adesione;
- 6) l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate, di cui al comma 9-ter dell'art. 110 TUIR, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, di notificare all'interessato un apposito avviso con il quale è concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove (che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione) in relazione alla deducibilità dei c.d. costi *black list* (sostenuti nei rapporti con soggetti localizzati in Paesi o territori non cooperativi), cui si accompagna l'obbligo di specifica motivazione, qualora l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte;
- 7) l'obbligo per l'Agenzia delle Entrate, di cui all'art. 167, comma 11, TUIR, di notificare al contribuente un apposito avviso con il quale viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, le prove per la disapplicazione delle disposizioni di cui al comma 5 dello stesso articolo in materia di *Controlled Foreign Companies* (CFC), cui pure si accompagna l'obbligo di specifica motivazione, qualora l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte.

Inoltre, l'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997 prevede un obbligo per l'Agenzia delle Entrate - fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo - di notificare l'invito al contraddittorio per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento. Tale obbligo non è generalizzato, in quanto non riguarda tutti i tributi e non è applicabile agli accertamenti parziali; il mancato rispetto, salvo nei casi di particolare urgenza o nelle ipotesi di fondato pericolo per la riscossione, è causa di invalidità dell'avviso di accertamento a condizione che il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere nel corso del contraddittorio (c.d. prova di resistenza). L'Ufficio impositore è tenuto a motivare specificatamente sulle ragioni addotte dal contribuente in sede di contraddittorio (c.d. motivazione rafforzata).

Si tratta di una disposizione che costituisce un sicuro progresso nella prospettiva della collaborazione tra Amministrazione e contribuente, la quale tuttavia è inserita nel contesto del procedimento di accertamento con adesione, che (giustamente) si ritiene abbia una finalità diversa da quella di regola attribuita al contraddittorio anticipato (in tal senso, si veda anche Corte Cass., sez. civ., 27 gennaio 2023, ord. n. 2541).

Infine l'art. 16 D.Lgs. n. 472/1997 prevede una particolare forma di partecipazione del contribuente in chiave difensiva nel procedimento di irrogazione delle sanzioni. Ora, non è mia intenzione in questa sede soffermarmi dettagliatamente sulle menzionate disposizioni, bensì evidenziare come dalla sintetica ricognizione appena svolta emerga un panorama assai eterogeneo, nel quale la partecipazione del contribuente è variamente configurata, con riferimento alle modalità di instaurazione del contraddittorio, alle conseguenze derivanti dalla mancata instaurazione, ai termini per la partecipazione del contribuente e all'obbligo di motivazione da parte dell'Agenzia.

In particolare, nella maggioranza dei casi la partecipazione del contribuente deve essere "stimolata" dall'Amministrazione, sulla quale incombe un obbligo di invitare il contribuente a fornire chiarimenti o osservazioni o prove, mentre nel caso dell'art. 12, comma 7, dello Statuto la partecipazione del contribuente è assicurata dal divieto per l'Agenzia di emettere l'avviso di accertamento prima del decorso del termine di 60 giorni dalla notifica del verbale.

Non sempre, poi, l'inosservanza delle disposizioni da parte dell'Amministrazione è espressamente sanzionata con la nullità del successivo atto impositivo, così come non in tutte le fattispecie è previsto espressamente un obbligo di motivazione rafforzata per l'Amministrazione (lo è nelle fattispecie di cui agli artt. 110, comma 9-ter, e 167 TUIR, e in quella di cui all'art. 10-bis dello Statuto; mentre non lo è per quelle contemplate all'art. 6 dello Statuto, e agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. n. 600/1973, come pure per quelle relative all'accertamento sintetico e a quello in base agli studi di settore. Anche nel caso dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, non si fa espressa menzione della motivazione rafforzata, anche se il riferimento alla "valutazione", da parte dell'Ufficio, delle osservazioni e delle richieste prodotte dal contribuente induce a ritenere che l'Amministrazione debba comunque esporre nella motivazione dell'atto di accertamento gli esiti di detta "valutazione").

Ancora, solo in alcuni casi è contemplata la possibilità per l'Ufficio impositore di comprimere o elidere il diritto al contraddittorio anticipato in presenza di particolari circostanze (vd. art. 12, comma 7, dello Statuto), ovvero è prevista la dilazione del termine di decadenza per l'emissione dell'avviso di accertamento, onde consentire al contribuente di formulare le proprie osservazioni e all'Agenzia di valutarle e tenerne conto nella motivazione (vd. art. 10-bis dello Statuto).

Infine, i termini previsti per la partecipazione in alcuni casi non sono fissati, in altri variano, a seconda delle disposizioni, dai 30 ai 60 e fino ai 90 giorni.

3.2. Per quanto concerne la prospettiva europea, dopo le prime sentenze della Corte di Giustizia Cipriani (CGUE 12 dicembre 2002, Fratelli Cipriani, C-395-00) e Dokter (CGUE 15 giugno 2006, Dokter, C-28/05), la più significativa apertura in relazione al contraddittorio endoprocedimentale è avvenuta con l'adozione dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, il quale prevede il principio di imparzialità (par. 1), che si declina nel diritto di accesso agli atti, nell'obbligo di motivazione e nel diritto a essere ascoltati prima dell'adozione di una

misura lesiva (par. 2) (sull'importanza della giurisprudenza, europea e nazionale, in relazione al tema del contraddittorio endoprocedimentale si vedano, tra i molti, CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, II, 1575 ss.; CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.; PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 106 ss.).

A seguito dell'introduzione della suddetta disposizione in una fonte unionale, sul tema si è pronunciata la Corte di Giustizia con due storiche sentenze: la sentenza Sopropé (CGUE 18 dicembre 2008, C-349/07, commentata da MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 203 ss. e da RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, cit.) e, in seguito, la sentenza Kamino (CGUE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, commentata da MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2542 ss.), con le quali si riconosce al destinatario della decisione di una pubblica autorità il diritto di beneficiare di un termine sufficiente per manifestare utilmente il suo punto di vista in merito agli elementi sui quali l'Amministrazione intende fondare la sua decisione, e un corrispondente dovere dell'Amministrazione di esaminare, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni del soggetto coinvolto. Più specificamente, nella prima delle due decisioni, la Corte ha affermato che il destinatario di una decisione lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata. L'obiettivo sarebbe non solo quello di far valere elementi relativi alla situazione del contribuente, ma anche di mettere l'autorità competente nelle condizioni di tener conto di tutti gli elementi del caso e di consentire la correzione di errori.

Nella sentenza Kamino, la Corte riconosce che il diritto al contraddittorio si applica in qualsiasi procedimento, in ragione degli artt. 47 e 48 («Diritto a un giudice imparziale» e «Diritto di difesa») e 41 («Diritto ad una buona amministrazione») della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. In particolare, la Corte riconosce l'obbligo del contraddittorio ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, poiché esso garantisce che i destinatari di decisioni dell'Amministrazione siano messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali si intende fondare una decisione che incidono sensibilmente sui loro interessi. Inoltre, secondo il giudice europeo, il diritto al contraddittorio deve essere inteso in senso sostanziale: ciò significa che una violazione di tale diritto determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Si tratta della c.d. prova di resistenza (sulla prova di resistenza v., in particolare, MARINI G. - DONATELLI S., *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, cit. e AMATUCCI F., *Il*

principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2023, 1, 11 ss.)

Infine, nella sentenza Glencore (CGUE 16 ottobre 2019, C-189/18), menzionata anche negli atti parlamentari di accompagnamento alla legge delega, la Corte, oltre a ribadire che il contraddittorio anticipato costituisce un principio fondamentale del diritto dell'Unione, precisa che «*il rispetto dei diritti della difesa ha come corollario il diritto di accesso al fascicolo*», prima che la decisione venga adottata, in quanto funzionale a consentire al destinatario di far valere anticipatamente le proprie osservazioni. Tale diritto, peraltro, deve essere esteso anche ai documenti che non servono direttamente a fondare la decisione dell'Amministrazione finanziaria, ma possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, in quanto contenenti elementi a discarico che l'Amministrazione ha potuto raccogliere. Il diritto viene meno qualora esistano obiettivi di interesse generale che giustificano la restrizione all'accesso.

3.3. Sul tema del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria è di recente intervenuta anche la Corte Costituzionale, con la sentenza n. 46 del 21 marzo 2023 (per un commento, v. COLLI VIGNARELLI A., *Anche la Corte Costituzionale [sent. 21 marzo 2023, n. 47] si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale [in nuce nella recente delega fiscale]*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 aprile 2023). Pur trattandosi di una decisione di inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata, con tale sentenza la Corte costituzionale ha evidenziato l'importanza del contraddittorio anticipato e ha invitato il legislatore ad adottare un'espressa previsione che introduca tale principio in via generale nel nostro ordinamento.

In particolare, la Corte riprende il suo precedente orientamento, secondo il quale il contraddittorio anticipato, quale declinazione del principio del giusto procedimento, ha assunto un ruolo centrale nel nostro ordinamento (sent. 11 marzo 2015, n. 71), anche come criterio di orientamento non solo per l'interprete, ma prima ancora per il legislatore (sent. 31 maggio 1995, n. 210), fino ad aspirare ad assicurare a principio generale dell'ordinamento (sul rapporto tra contraddittorio endoprocedimentale e giusto procedimento v. MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, 107 ss.; PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 106 ss.; VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, cit., 144 ss.).

Ciò nondimeno la Corte afferma di non poter estendere essa stessa in via generale il principio espresso dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, in quanto ciò potrebbe creare disfunzioni nel sistema tributario, imponendo un'unica tipologia partecipativa per tutti gli accertamenti. Per tali ragioni la Consulta conclude per l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale sollevata dal giudice remittente, ma al contempo sottolinea la necessità di un tempestivo intervento normativo che colmi le lacune mostrate dalla Corte stessa e che porti a compimento le tendenze emerse nella disciplina dei procedimenti partecipativi del contribuente.

3.4. Il principio del contraddittorio anticipato ha formato oggetto di diverse pronunce anche da parte della Corte di Cassazione, specie in relazione alla disposizione recata dall'art. 12, comma 7, dello Statuto.

Con la sentenza a Sezioni Unite 29 luglio 2013, n. 18184 la Corte ha riconosciuto che «*il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.*» (per un commento v. TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, 36, 2825 ss.; MULEO S., *Avviso di accertamento ante tempus e vizi dell'atto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 4, 996 ss.; TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1129 ss.). Nella summenzionata sentenza, dopo aver sottolineato l'importanza delle norme dello Statuto del contribuente, in quanto di diretta derivazione costituzionale, la Corte si è concentrata sull'importanza del contraddittorio endoprocedimentale. Esso non sarebbe solo una garanzia per il contribuente ma anche uno strumento per l'esercizio della potestà impositiva dal momento che, per mezzo degli scambi avviati in tale fase, l'Ufficio può evitare pretese impositive infondate, con l'effetto di ridurre il contenzioso. Secondo la Corte, pertanto, l'inosservanza del termine previsto dall'art. 12, comma 7, in assenza di valide ragioni di urgenza, determina l'invalidità dell'avviso di accertamento, pur in mancanza di una espressa previsione in tal senso, quale conseguenza del sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nel quale la norma opera e del fatto che il vizio del procedimento si traduce in una violazione di particolare gravità in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve.

Le stesse Sezioni Unite hanno in seguito evocato, sia pure in relazione all'iscrizione ipotecaria disciplinata dall'art. 77 D.P.R. n. 602/1973, l'esistenza di principio generale, immanente all'ordinamento anche per derivazione comunitaria, che imporrebbe l'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale in rapporto a qualsiasi atto dell'Amministrazione fiscale lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, indipendentemente dal fatto che la necessità del contraddittorio sia specificamente sancita da norma positiva (vd. sentt. n. 19667 e n. 19668 del 18 settembre 2014).

Successivamente, la Corte è nuovamente intervenuta a Sezioni Unite con la sentenza 9 dicembre 2015, n. 24823, nella quale, ridimensionando il principio espresso nelle precedenti sentenze delle Sezioni Unite del 2014, ha introdotto la nota (e discutibile) distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati (per una critica, v., tra i molti, COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'"idea" di una sua "utilità" ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, II, 21 ss. e DE MITA E., *Sul contraddittorio le Sezioni Unite scelgono una soluzione "politica"*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, II, 241 ss.). Dopo aver analizzato anche la

giurisprudenza unionale, la Cassazione afferma che il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale non sarebbe interpretato in termini assoluti e puramente formali dalla Corte di Giustizia, potendo essere limitato, nel rispetto dei principi di effettività e proporzionalità, per obiettivi di interesse generale. Secondo la Corte ciò dimostra come tra la disciplina europea e quella nazionale non vi sarebbe coincidenza. Di conseguenza, per i tributi non armonizzati la violazione dell'obbligo di attivare il contraddittorio endoprocedimentale comporterebbe l'invalidità dell'atto nei soli casi in cui ciò sia previsto da una specifica norma. Per i tributi armonizzati, invece, la medesima violazione comporta sempre la nullità dell'atto, in ragione della clausola generale del contraddittorio di origine europea, purchè, però, il contribuente (conformemente a quanto statuito nella sentenza Kamino) assolva alla c.d. prova di resistenza, individuando le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato.

Secondo la giurisprudenza successiva, l'opposizione di dette ragioni non deve essere 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 (sentenze Corte Cass., sez. civ., 15 marzo 2023, n. 7464; Corte Cass., sez. civ., 1° marzo 2023, n. 6098; Corte Cass., sez. civ., 27 gennaio 2023, n. 2541).

Con le sentenze 701 e 702 del 15 gennaio 2019 (riprese anche dall'ordinanza del 3 febbraio 2023, n. 3300), poi, la Corte è nuovamente intervenuta al fine di individuare soluzioni di coordinamento tra le sentenze delle Sezioni Unite del 2013 e del 2015, in considerazione dei persistenti dubbi sulla portata dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, nonché sul rapporto tra la prova di resistenza e la sanzione della nullità. Nelle menzionate sentenze, anche in ragione dei principi di equivalenza ed effettività mutuati dal diritto europeo, si ritiene che non dovrebbero essere ammessi trattamenti meno favorevoli per i tributi armonizzati rispetto a quelli previsti per gli altri tributi, sicché la prova di resistenza non dovrebbe essere necessaria - sia per i tributi non armonizzati, sia per i tributi armonizzati - nei casi in cui trovi applicazione l'art. 12, comma 7, dello Statuto, in quanto assorbita dalla previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio. Ai fini IVA, dunque, la prova di resistenza si applicherebbe nel solo caso in cui la normativa interna non commini espressamente la sanzione della nullità (come nel caso delle verifiche a tavolino).

Infine, si segnala che, con riferimento ai motivi di urgenza che giustificano l'accertamento prima dei 60 giorni previsti dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, la Cassazione annovera le reiterate condotte penalmente rilevanti del contribuente (Cass., sez. civ., 5 febbraio 2014, n. 2587) e la sussistenza di un fondato pericolo per riscossione del credito erariale (Cass., sez. civ., 5 febbraio 2019, n. 3294). Inoltre, deve trattarsi di elementi di fatto che esulano dalla sfera dell'ente impositore e fuoriescono dalla sua diretta responsabilità: di conseguenza, non sono ragioni che giustificano il mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni le condotte

imputabili all'azione impositiva erroneamente esercitata dall'Ufficio (Cass., sez. civ., 12 febbraio 2014, n. 3142).

4. Il quadro che emerge dalla disamina delle fattispecie normative e della giurisprudenza presenta non poche criticità.

Innanzitutto, appare poco ragionevole la distinzione – non a caso da più parti criticata – tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati cui è approdata la Corte di Cassazione.

In secondo luogo, si ritiene non soddisfacente per realizzare appieno il principio del contraddittorio anticipato la previsione recata dall'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997, la quale, peraltro, oltre ad essere funzionale alla realizzazione del diverso istituto dell'accertamento con adesione, non trova applicazione per gli avvisi di accertamento parziale.

In terzo luogo, si ritiene particolarmente debole la forma di contraddittorio prevista per le rettifiche *ex art. 36-bis* e *36-ter* D.P.R. n. 600/1973 ed *ex art. 54-bis* D.P.R. 633/1972.

In quarto luogo, non si può non censurare la mancanza di una disposizione che sancisca il diritto al contraddittorio anche con riferimento ai tributi indiretti “minori” (registro, successioni e donazioni) e con riferimento ai tributi locali.

Infine, non è contemplato un diritto del contribuente di accesso agli atti del procedimento in funzione dell'espletamento del contraddittorio anticipato.

5. Ad alcune delle criticità sopra evidenziate intende porre rimedio la legge delega, la quale – come accennato in precedenza – attraverso il doppio riferimento contenuto negli artt. 4, comma 1, lett. f), e 17, comma 1, lett. b), concepisce il contraddittorio anticipato come un principio di carattere generale, che deve formare oggetto di applicazione generalizzata.

Ciò, anzitutto, con riferimento ai tributi, con estensione a quelli indiretti “minori” (registro, successioni e donazioni) e a quelli degli enti territoriali, posto che l'art. 17 prevede che la revisione dell'attività di accertamento debba avvenire «*anche con riferimento ai tributi degli enti territoriali*», secondo i criteri direttivi ivi indicati, tra i quali, per l'appunto, anche quello del contraddittorio endoprocedimentale.

Inoltre, l'applicazione generalizzata dovrà essere attuata prescindendo dalle modalità di svolgimento del controllo (attraverso verifiche sul posto o attraverso indagini a tavolino) e quelle di ricostruzione dell'imponibile (analitiche o sintetiche o induttive), superando così la discutibile distinzione introdotta dalla Corte di Cassazione.

Ora, a me pare che, con riguardo all'ambito di applicazione dell'istituto, sarebbe stato più coerente – rispetto all'enfasi giustamente posta dalla delega sul principio del contraddittorio anticipato – che lo stesso fosse stato esteso, nella sua forma più pregnante e garantista, anche ai controlli automatizzati e, soprattutto, alle «*ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato*».

Va detto, peraltro, che la delega evita di riferirsi espressamente agli accertamenti parziali (di cui all'art. 41-bis D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54, comma 5, D.P.R. n. 633/1972), i quali – come anticipato – sono invece puntualmente esclusi dal diverso contesto dell'invito obbligatorio di cui all'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997, e ciò potrebbe aprire uno spazio in sede di attuazione delle delega per comprendere nell'ambito di applicazione del contraddittorio anticipato anche gli accertamenti parziali, circoscrivendo l'area delle *«ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato»* a quelle fattispecie accertative nelle quali la ricostruzione dell'imponibile o dell'imposta non richiede alcuna valutazione di elementi probatori o alcuna particolare articolazione motivazionale, come ad esempio può accadere per gli accertamenti in materia di IMU, basati sul mero riferimento alle rendite catastali già in precedenza determinate. Ciò eviterebbe i seri dubbi che, in punto di ragionevolezza, potrebbero essere sollevati in caso di esclusione degli accertamenti parziali, giacchè, anche con riferimento a tali accertamenti sussistono le medesime ragioni, legate alla tutela del diritto di difesa e del buon andamento dell'Amministrazione, che sono sottese al riconoscimento del contraddittorio anticipato come principio generale dell'ordinamento tributario, parte integrante dello Statuto del contribuente le cui disposizioni sono per giunta qualificate espressamente dall'art. 4 della legge delega come *«criteri di interpretazione adeguatrice della legislazione tributaria»*. Ed invero, gli elementi che giustificano il ricorso agli accertamenti parziali, pur essendo considerati "autoevidenti", nel senso che non richiedono particolari riscontri da parte dell'Ufficio impositore, ulteriori rispetto a quelli effettuati in altra sede da altro Ufficio o dalla Guardia di Finanza o da altra Pubblica Amministrazione, possono anch'essi rivelarsi, alla prova dei fatti, infondati, in quanto non adeguatamente provati, o non idonei a sorreggere dal punto di vista logico la pretesa, sicchè esiste intatto l'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione ad evitare l'emissione anche di detti accertamenti attraverso l'instaurazione del contraddittorio anticipato, così come esiste intatto l'interesse della stessa Amministrazione a calibrare più precisamente la pretesa, anche in ragione degli elementi forniti dal contribuente. Senza dimenticare, poi, che, con riferimento all'IVA, l'esclusione del contraddittorio potrebbe porre problemi di compatibilità con il diritto dell'Unione. Per quanto concerne, poi, gli elementi che connotano il contraddittorio anticipato, la scelta del legislatore delegante si articola nell'*«assegnazione di un termine non inferiore a sessanta giorni a favore del contribuente per formulare osservazioni sulla proposta di accertamento»*, nella *«previsione dell'obbligo, a carico dell'ente impositore, di formulare espressa motivazione sulle osservazioni formulate dal contribuente»* e nella *«estensione del livello di maggior tutela previsto dall'articolo 12, comma 7, della citata legge n. 212 del 2000»*. Di conseguenza, il legislatore delegato dovrà prevedere che l'Ente impositore debba sempre concedere al contribuente un congruo termine – che lo stesso delegato dovrà individuare in non meno di 60 giorni – per esporre le proprie ragioni prima dell'emissione dell'accertamento e dovrà sempre tenere conto di quanto indicato dal

contribuente attraverso la motivazione rafforzata sulle osservazioni formulate dal contribuente.

Al fine di consentire la partecipazione del contribuente, la delega prevede che l'Ente impositore debba formulare una «*proposta di accertamento*», che a mio modo di vedere dovrebbe rendere edotto il contribuente delle circostanze emerse a suo carico, delle prove raccolte e delle rettifiche che l'Ente intende effettuare.

Ciò proprio in considerazione della previsione dell'estensione del livello di maggior tutela di cui all'art. 12, comma 7, dello Statuto, il quale presuppone che il contraddittorio si instauri e abbia ad oggetto dei rilievi formalizzati in un verbale, nel quale vengono indicati gli elementi raccolti e le considerazioni di carattere logico-giuridico poste a base dei rilievi, sicchè, allorquando un tale atto manchi, è necessario che le contestazioni vengano formalizzate in un atto diverso, formalmente notificato al contribuente (atto che, data la sua natura interlocutoria, potrebbe essere espressamente qualificabile come non impugnabile).

A ciò si aggiunga che il fatto che l'applicazione generalizzata del contraddittorio anticipato sia prevista dall'art. 4 della legge delega tra i principi e criteri direttivi di riforma dello Statuto del contribuente e il riferimento – operato dall'art. 17 della delega – all'estensione del livello di maggior tutela previsto dall'art. 12, comma 7, dello Statuto inducono a ritenere che il principio del contraddittorio anticipato delineato dalla legge delega sia un istituto diverso da quello attualmente previsto dall'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997 nel contesto dell'accertamento con adesione.

Non è in proposito superfluo evidenziare come anche nella delega, per quanto si faccia riferimento al contraddittorio endoprocedimentale genericamente come «*principio*», questo viene espressamente declinato come «*diritto del contribuente a partecipare al procedimento tributario*»: diritto che il contribuente può decidere di non esercitare, senza patire alcuna conseguenza negativa, il quale si sostanzia nella facoltà di presentare «*osservazioni*», ossia argomentazioni ed elementi probatori, in chiave anticipatoria rispetto all'eventuale difesa in giudizio, con l'obiettivo di ottenere l'archiviazione totale o parziale dei rilievi.

Del tutto diversa è, invece, la prospettiva nel contesto dell'accertamento con adesione, nel quale la logica in cui si muovono le parti è quella di pervenire ad una quantificazione concordata della pretesa.

E si tratta di prospettive che possono tranquillamente convivere – e che nell'ottica della delega sembrano dover convivere – senza necessità di ricorrere ad inutili sovrapposizioni, quale quella introdotta dal menzionato art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997.

Pertanto, la scansione che potrebbe scaturire dall'attuazione della delega, potrebbe essere così articolata: formalizzazione dei rilievi in un processo verbale di constatazione o in una proposta di accertamento; eventuale formulazione di osservazioni da parte del contribuente; successiva emissione dell'atto di accertamento, con motivazione rafforzata; diritto del contribuente di presentare istanza di accertamento con adesione; rendendo così superflua – e da abrogare – la previsione dell'art. 5-ter D.Lgs. n. 218/1997.

Il pieno esercizio del diritto al contraddittorio anticipato, peraltro, dovrebbe accompagnarsi all'introduzione del diritto all'accesso al fascicolo delle indagini.

In questa direzione potrebbe muoversi il legislatore delegato, sia in forza del criterio direttivo di cui all'art. 4, lett. e), concernente la previsione di «*una disciplina generale del diritto di accesso agli atti del procedimento tributario*», sia in virtù di quanto disposto dall'art. 3 della delega in punto di adeguamento del diritto nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, in considerazione di quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza Glencore (su cui vd. retro par. 3.2).

Va da sé che la previsione del diritto di accesso agli atti del fascicolo dovrebbe essere adeguatamente disciplinata, quanto alle modalità, ai tempi di risposta e alle cause di impedimento (la Corte UE fa riferimento agli obiettivi di interesse generale che giustificano la restrizione all'accesso), e coordinata con la disciplina della decadenza dell'azione accertativa, al fine di evitare che l'allungamento dei tempi necessari per l'esame dei documenti si ripercuota negativamente sull'azione dell'Ente impositore.

Infine, non si può non rilevare come non sia stato contemplato nell'art. 17 alcun riferimento alla c.d. prova di resistenza. Come detto, la Corte di Cassazione, pur articolando il ragionamento attingendo ai principi di equivalenza ed effettività mutuati dal diritto europeo, ha ritenuto che, ai fini IVA, la prova di resistenza non dovrebbe essere necessaria nei casi in cui trovi applicazione l'art. 12, comma 7, dello Statuto, in quanto assorbita dalla previsione di nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio. Seguendo questa linea di ragionamento, dunque, si potrebbe ritenere che in sede di attuazione della delega non sia necessaria la previsione di detta prova di resistenza, dal momento che la violazione dell'obbligo di instaurazione del contraddittorio anticipato dovrà essere espressamente sanzionata con la nullità del successivo atto impositivo.

Resta comunque il fatto che, qualora il Governo ritenesse di introdurre una simile previsione, potrebbe fare leva sul richiamato art. 3 della legge delega, il quale, al comma 1, lett. a), prevede di «*garantire l'adeguamento del diritto nazionale ai principi dell'ordinamento tributario e agli standard di protezione dei diritti stabiliti dal diritto dell'Unione europea, tenendo anche conto dell'evoluzione giurisprudenziale della Corte di Giustizia dell'Unione europea in materia tributaria*», atteso che – come innanzi ricordato – la prova di resistenza è stata prevista – quale bilanciamento del diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale – proprio dalla Corte di Giustizia, nella sentenza Kamino.

In definitiva, dunque, possiamo dire che la legge delega riconosce nel contraddittorio anticipato un principio fondamentale del diritto tributario, da applicare in modo generalizzato nell'esercizio della funzione accertativa, la cui mancata o non adeguata attuazione dovrà essere assistita dalla sanzione di nullità dell'atto impositivo, del quale è auspicabile che venga prevista, in fase di attuazione, la più ampia applicazione e la più piena realizzazione.

In tale prospettiva, esso potrebbe trovare attuazione in una disposizione *ad hoc*, da inserire nel corpo dello Statuto del contribuente, che potrebbe avere il seguente tenore:

«Art. 12-bis. *Contraddittorio endoprocedimentale.*

1. *Nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, prima di procedere all'emissione di un avviso di accertamento o di un avviso di liquidazione o di un atto di recupero o di un qualsiasi altro atto impositivo, al di fuori dei casi dei controlli automatizzati di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/73 e 54-bis del D.P.R. n. 633/72, e al di fuori delle ulteriori forme di accertamento di carattere sostanzialmente automatizzato, diverse dagli avvisi di accertamento parziale di cui agli artt. 41-bis del D.P.R. n. 600/73 e 54, commi 3 e 4, del D.P.R. n. 633/72, l'ente impositore deve notificare al contribuente una proposta di accertamento contenente tutti gli elementi necessari per individuare compiutamente i termini della pretesa, le ragioni logico-giuridiche poste a base della stessa e la puntuale indicazione delle prove su cui essa si fonda. L'ente non procede alla notifica della proposta di accertamento nei casi in cui l'attività di indagine si sia conclusa con la notifica di un processo verbale di constatazione, di cui all'art. 24 della legge n. 4 del 1929.*

2. *Il contribuente ha diritto, nei successivi 60 giorni dalla notifica della proposta di accertamento o del processo verbale di constatazione, di comunicare osservazioni e richieste che debbono essere specificamente valutate dall'ente impositore e, laddove non condivise, le ragioni del dissenso debbono formare oggetto di specifica e puntuale motivazione dell'atto impositivo, a pena di nullità dello stesso.*

3. *Al fine di esercitare pienamente il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, il contribuente ha altresì diritto di accedere al fascicolo dell'ente impositore contenente tutti gli elementi raccolti nei suoi confronti e di visionare ed estrarre copia, con spese a suo carico, di tutti gli elementi ivi contenuti, fatta eccezione per quelli che recano dati che riguardano la vita privata di terzi e i dati personali di questi, che non possano essere omessi, nonchè per quelli la cui ostensione può compromettere l'efficacia di altre attività d'indagine in corso; l'esistenza di tali elementi deve essere comunque segnalata dall'ente impositore e la mancata ostensione deve essere dallo stesso motivata in un apposito atto di rigetto, impugnabile avanti al Tribunale Amministrativo Regionale. Al fine di accedere al fascicolo, il contribuente formula un'apposita istanza in carta libera all'ente impositore, il quale è tenuto a mettere a disposizione del contribuente il fascicolo che lo riguarda entro e non oltre 30 giorni ovvero a comunicare, entro lo stesso termine, le ragioni di cui al precedente periodo che ostano all'accesso. Dalla data di formale ricevimento di detta istanza da parte dell'ente impositore, il termine di 60 giorni di cui al precedente comma 2 è sospeso per 30 giorni.*

4. *Salvo casi di particolare e motivata urgenza, la mancata notifica della proposta di accertamento, come pure l'emissione dell'atto impositivo prima della scadenza del termine di 60 giorni di cui al comma 2, eventualmente prorogato di ulteriori 30 giorni nel caso di cui al comma 3, come pure il caso di illegittimo rifiuto di accesso*

al fascicolo o di mancato rispetto del termine di 30 giorni di cui al comma 3, sono causa di nullità dell'atto impositivo emesso dall'ente impositore.

5. Nei soli casi in cui il ritardo nella notifica della proposta di accertamento o del processo verbale di constatazione dipenda da causa imputabile al contribuente o dai tempi legati all'espletamento di attività di indagine condotte dalla polizia giudiziaria nei confronti dello stesso contribuente o di soggetti ad esso connessi o collegati, qualora tra la data della notifica della proposta di accertamento o del processo verbale di constatazione e quella di decadenza dell'ente impositore dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrano meno di 120 giorni, il termine di decadenza per la notifica dell'atto impositivo è automaticamente prorogato di 120 giorni, in deroga al termine ordinario.».

BIBLIOGRAFIA ESSENZIALE

ACCORDINO P., *Problematiche applicative del “contraddittorio” nei procedimenti tributari*, Milano, 2018

AMATUCCI F., *Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2023, 1, 11 ss.

AMATUCCI F., *L'autonomia procedimentale tributaria nazionale ed il rispetto del principio europeo del contraddittorio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 2, 257 ss.

BASILAVECCHIA M., *Si rafforza il contraddittorio in materia doganale*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2010, 10, 877 ss.

CARINCI A. - DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 2016, 3, 207 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Anche la Corte Costituzionale (sent. 21 marzo 2023, n. 47) si esprime sull'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale (in nuce nella recente delega fiscale)*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 aprile 2023

COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra pronunce giurisprudenziali e scelte legislative “pro fisco”*, in *Dir. proc. trib.*, 2020, 2, 211 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Contraddittorio endoprocedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. “prova di resistenza”*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2020, 1, IV, 143 ss.

COLLI VIGNARELLI A., *Il contraddittorio endoprocedimentale e l'“idea” di una sua “utilità” ai fini dell'invalidità dell'atto impositivo*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, 1, II, 21 ss.

CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 4, II, 1575 ss.

CUVA A., *L'accertamento tributario alla prova del contraddittorio endoprocedimentale obbligatorio*, Bari, 2021

DE MITA E., *Sul contraddittorio le Sezioni Unite scelgono una soluzione “politica”*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, II, 241 ss.

- GRASSI E., *La partecipazione del contribuente al procedimento tributario nell'accertamento con adesione*, in *Dir. prat. trib.*, 1998, I, 1493 ss.
- IAIA R., *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento UE*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1, I, 55 ss.
- MARINI G. - DONATELLI S., *Contraddittorio endoprocedimentale tra interpretazioni giurisprudenziali e innovazioni normative*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019, 4, 817 ss.
- MARCHESELLI A., *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. trib.*, 2014, 33, 2542 ss.
- MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 413 ss.
- MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, 107 ss.
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in *Riv. giur. trib.*, 2009, 3, 203 ss.
- MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Dir. prat. trib.*, 2012, 4, II, 613 ss.
- MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 234 ss.
- MULEO S., *Avviso di accertamento ante tempus e vizi dell'atto*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 4, 996 ss.
- MULEO S., *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in BODRITO A. - CONTRINO A. - MARCHESELLI A. (a cura di), *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Torino, 2012, 406 ss.
- PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 2, 580 ss.
- RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2008
- SALVINI L., *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 1, 13 ss.
- SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, 67 ss.
- TESAURO F., *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. trib.*, 2013, 5, 1129 ss.
- TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di una previsione normativa*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 12, 945 ss.
- TUNDO F., *Illegittimo l'atto impositivo emesso "ante tempus": le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 2013, 36, 2825 ss.
- TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013

VIOTTO A., *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, 144
SS.