

Il principio europeo della buona amministrazione ed il suo recepimento nell'ordinamento tributario interno

Diritto e pratica tributaria internazionale, n. 1, 1 gennaio 2023, p. 11

Commento alla normativa FABRIZIO AMATUCCI

[Scarica versione PDF](#)

Riferimenti

Carta sociale europea 12-12-2007, Articolo 41 - Diritto ad una buona amministrazione

Abstract: *The impact of the good governance European principle enshrined by art 41 of Charter of Fundamental Rights of the EU on national tax proceeding, has particular relevance at supranational level. Tax Good governance allow the achievement of the economical and financial aims and the coordination of the fiscal policies of the EU member States. The implementation of such European principles as right to be heard and the access to the documents by the national legislator, triggers new and further unequal and unreasonable treatments. It should be necessary the respect of proportionality, effectiveness principles and balance of the interests for the compliance with the rules inspired by European good governance.*

Abstract: L'influenza del principio europeo della buona amministrazione, fissato dall'art. 41 Carta dei diritti fondamentali UE, sulle regole procedurali tributarie nazionali previste dai Paesi membri UE, assume una particolare rilevanza a livello sovranazionale in quanto assicura il raggiungimento effettivo degli obiettivi economici e finanziari comuni ed il coordinamento delle politiche fiscali nazionali. Il recepimento dei principi europei (come quelli in materia di contraddittorio, diritto ad essere ascoltato e di accesso agli atti) da parte del nostro legislatore e dalla giurisprudenza nazionale, tuttavia crea spesso nuove ed ulteriori esclusioni e disparità di trattamento non sempre ragionevoli. Necessario in fase di adeguamento dei principi ispirato alla *good governance* europea, è il rispetto dei principi della proporzionalità ed effettività e la ponderazione dei diversi interessi coinvolti.

SOMMARIO: 1. La rilevanza del principio di buona amministrazione europea nei sistemi procedimentali tributari nazionali – 2. L'impatto e la portata dell'art. 41 della Carta di Nizza nell'ordinamento tributario nazionale – 3. Gli orientamenti restrittivi in materia di buona amministrazione tributaria da parte della giurisprudenza e del legislatore nazionale – 4. Conclusioni.

1. - La rilevanza del principio di buona amministrazione europea nei sistemi procedimentali tributari nazionali

Le regole procedurali tributarie nazionali in ambito UE si ispirano e si adeguano sempre più al principio europeo della buona amministrazione previsto dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Esse, anche se sono considerate formalmente di competenza degli Stati membri, assumono particolare rilevanza a livello sovranazionale in quanto assicurano in tale contesto il raggiungimento effettivo degli obiettivi economici e finanziari comuni ed il coordinamento delle politiche fiscali e delle disposizioni antielusive ed antievasione previste nei vari ordinamenti tributari nazionali. Il potere amministrativo

attraverso il quale si esercita l'attività impositiva, espressione della sovranità fiscale (indiretta) da parte degli Stati, è divenuto uno dei settori maggiormente condizionati dall'ordinamento UE. È per tale motivo che l'autonomia procedimentale tributaria nazionale ha subito progressivamente un notevole ridimensionamento, con conseguente svilimento delle tutele poste a livello costituzionale ed il rafforzamento di quei diritti fondamentali comuni ai Paesi membri riconducibili alla *good governance*. Tale stravolgimento, in grado di incidere notevolmente sul sistema delle fonti, è stato di certo favorito dall'attività interpretativa della giurisprudenza delle Corti sovranazionali e da alcuni interventi normativi della Commissione UE che hanno di fatto assorbito e riconosciuto i diritti fondamentali europei che regolano i rapporti tra fisco e contribuenti, quali parti essenziali dell'ordinamento UE[1], superando ogni tentativo di ridimensionamento della fonte convenzionale.

Gli eccessivi oneri ed i vincoli amministrativi tributari a carico del contribuente e di terzi e le limitazioni delle garanzie in fase di ispezione, controllo, accertamento e riscossione da parte degli ordinamenti nazionali, sono stati considerati dalla stessa giurisprudenza delle Corti sovranazionali potenzialmente restrizioni delle libertà economiche e violazioni da parte dei Paesi membri dei diritti fondamentali come il diritto di difesa in contrasto con il principio di proporzionalità[2]. Attraverso numerosi e frequenti interventi giurisprudenziali fondati sul principio di buona amministrazione, si è cercato di rafforzare con ottimi risultati, le stesse garanzie previste da molti sistemi tributari nazionali riferibili a fattispecie interne e non solo transnazionali (Contraddittorio, Buona fede, Trasparenza atti e Obbligo di motivazione, Diritto di difesa effettivo e immediato) e di superare quelle restrizioni interne procedurali determinate da alcuni vincoli eccessivi. Le modalità applicative ispirate alla reciproca fiducia (*compliance*), alla proporzionalità, ed all'effettività, consentono infatti, una efficacia maggiore del principio europeo della *good governance* regolamentato dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali UE rispetto alle disposizioni, spesso disattese, previste a livello cost. aventi analogo contenuto ed operanti nel nostro ordinamento in materia tributaria (come la conoscenza, la chiarezza degli atti e la tutela dell'affidamento e buona fede nell'attività dell'amministrazione finanziaria) e disciplinate nel dettaglio dallo Statuto dei diritti del contribuente.

In base alla buona amministrazione, il potere discrezionale amministrativo nelle attività procedurali tributarie nazionali, non può essere esteso eccessivamente se limita i diritti fondamentali dei contribuenti e va oltre ciò che è necessario al perseguimento di un determinato obiettivo. Il rispetto della *good governance* nelle sue diverse articolazioni, è divenuto il riferimento principale a cui si devono ispirare i sistemi giuridici amministrativi tributari nazionali in grado di garantire limiti comuni a livello UE e di assicurare il soddisfacimento degli interessi contrapposti attraverso il bilanciamento degli stessi. Tra i diversi documenti della Commissione UE che hanno esaltato la funzione svolta dalla buona amministrazione nel contesto tributario ed in particolare nell'azione internazionale di contrasto alla pianificazione fiscale aggressiva in particolare, vi è la Decisione (2013/C 120/07) del 23 aprile 2013 con la quale è stata proposta l'istituzione di una *Platform for tax good governance, aggressive tax planning and DT* [3], volta a stimolare il dialogo tra le A.F. dei Paesi membri e ad assicurare la reciproca collaborazione preventiva e la cooperazione rafforzata tra Stati. L'ampliamento delle garanzie procedurali è giunto sino all'elaborazione a livello UE di ipotesi di codificazione amministrativa[4] che, in materia tributaria, ha portato all'emanazione del Codice del contribuente europeo. Tale attività a livello UE è importante in quanto, in un'ottica di coordinamento dei sistemi procedurali tributari nella cooperazione amministrativa tra Stati membri, sono state emanate dal Consiglio le direttive DAC 1 n. 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 e DAC 2 n. 2014/107/UE del 9 dicembre 2014, che prevedono anche lo scambio automatico obbligatorio delle informazioni disponibili tra Stati membri ed alle quali hanno fatto seguito la DAC 3 (direttiva 2015/2376/UE) che prevede la condivisione di informazioni sui *ruling* preventivi transfrontalieri e sugli accordi sui prezzi di trasferimento emanati nei confronti di una persona o di un gruppo di persone diverse dalle persone fisiche e la n. 2016/886 (DAC 4). Tali ultime due direttive sono convogliate nella direttiva 2016/2258/UE (DAC 5) "*che ha esteso l'obbligatorietà*

dello scambio automatico alla disciplina antiriciclaggio". La successiva [direttiva 2018/822/UE](#) (DAC 6), risulta volta ad incrementare lo scambio di informazioni automatico previsto dalla [direttiva 2011/16](#) ed a rafforzare ulteriormente, attraverso diverse forme di collaborazione tra fisco e soggetti terzi privati, conformemente al BEPS, gli strumenti di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale, in particolar modo quelli diretti a combattere l'utilizzo di meccanismi di pianificazione fiscale aggressiva e di occultamento degli attivi, come il trasferimento di utili tassati verso regimi tributari più favorevoli. La particolarità di tale direttiva consiste nel fatto che i destinatari dell'obbligo di comunicazione sono gli intermediari, i professionisti, oltre il contribuente[5]. La direttiva DAC 7 (n. 2021/514), ha modificato nuovamente le regole in materia di cooperazione amministrativa nel settore fiscale, obbligando i gestori delle piattaforme digitali a comunicare i redditi percepiti dai venditori/clienti attivi sulle loro piattaforme che diventano "collaboratori fiscali". Da ultima la proposta di direttiva sulle società di comodo, approvata dal Parlamento UE il 17 gennaio 2023, nel prevedere alcuni indicatori comuni di operatività delle società nei diversi ordinamenti, consente di migliorare qualitativamente i dati oggetto dello scambio di informazione tra A.F.

Anche in materia di cooperazione in fase di riscossione, la [direttiva 2010/24/UE](#) del Consiglio del 16 marzo 2010, prevede l'assistenza reciproca nel recupero dei crediti risultanti da dazi, imposte ed altre misure allo scopo di salvaguardare la competenza degli Stati e di consentire di adempiere alle richieste di volta in volta, contemplando anche misure cautelari ed esecutive.

Tale intensa regolamentazione delle attività amministrative tributarie transnazionali a livello UE ed il contestuale adeguato rispetto dei diritti fondamentali europei garantito dalla *good governance* previsto dall'art. 41 della Carta di Nizza, condizionano inevitabilmente anche le fattispecie procedurali interne ed il rapporto tra i contribuenti e l'amministrazione finanziaria. In particolare, essendo sempre più frequenti i casi in cui si ricorre in alcuni ordinamenti come il nostro ad un'ampia gamma di strumenti presuntivi da parte degli Uffici ispettivi e delle autorità fiscali competenti, ai fini della determinazione del reddito, risulta fondamentale il rispetto del giusto procedimento tributario al fine di assicurare il diritto di difesa dei contribuenti sin dalla fase istruttoria, superando, laddove è possibile, la tendenza a privilegiare la tutela differita in sede processuale[6].

A principi europei come la coerenza e la tutela dell'affidamento dell'azione amministrativa, si deve ispirare l'attività dell'amministrazione finanziaria dei Paesi membri per consentire la piena attuazione di una serie di garanzie nei confronti dei contribuenti necessarie ad assicurare l'effettività della riscossione in ambito interno e transnazionale. Il rafforzamento di tali diritti dei cittadini contribuenti mediante il coordinamento delle procedure tributarie previste dai vari ordinamenti sanciti a livello europeo, non si contrappone dunque all'interesse fiscale ed economico (nazionale e sovranazionale), ma diventa un requisito necessario alla salvaguardia della sovranità fiscale degli Stati membri, evitando le diverse forme di erosione della stessa[7]. Le garanzie condivise in ambito UE, rappresentano dunque canoni di tutela procedimentale che possono determinare, grazie alla flessibilità ed alla loro forza espansiva, il superamento attraverso disapplicazione, di quelle regole nazionali procedurali tributarie eccessivamente restrittive. Esse, pur costituendo un forte argine all'intervento espansivo in settore delicato come quello procedimentale tributario, tuttavia, non sempre possono essere considerate dei veri e propri controlimiti in ambito UE in quanto, talvolta, risultano derogabili per il perseguimento di interessi finanziari considerati prioritari in settori come quello dei tributi c.d. armonizzati[8].

Inoltre, il coordinamento delle tutele in fase procedimentale a livello europeo, è volto a prevenire quegli accordi con le autorità amministrative nazionali che hanno l'obiettivo principale di determinare una riduzione indiscriminata delle imposte dovute dalle multinazionali secondo quanto previsto da un determinato ordinamento tributario (meglio conosciuti come *ruling* internazionali), generando una concorrenza fiscale dannosa tra Stati membri UE che pregiudica la loro crescita equilibrata. La previsione ed il recepimento negli ordinamenti nazionali di nuovi e diversi strumenti di cooperazione

più ragionevoli fondati sulla fiducia reciproca, sulla trasparenza, consente allo stesso tempo di non estendere eccessivamente la discrezionalità dell'Amministrazione finanziaria nella fase procedimentale nel rispetto e nella salvaguardia della sovranità fiscale nazionale^[9]. Il diritto UE non sembra, contrariamente a quanto affermato da alcuni Paesi e confermato dalla recente giurisprudenza della CGUE, tuttavia, limitare attraverso le decisioni sui *ruling*, l'autonomia tributaria (amministrativa) nazionale, né volere in alcun modo ostacolare le libertà fondamentali, considerata la priorità della salvaguardia degli interessi finanziari di tutti gli Stati membri. In base al principio della proporzionalità, le attività istruttorie dell'A.F. devono essere svolte arrecando il minor pregiudizio possibile e senza ostacolare l'esercizio del diritto di difesa dei contribuenti, né eccedere mai quanto necessario per il perseguimento dell'obiettivo da raggiungere.

2. - L' impatto e la portata dell'art. 41 della Carta di Nizza nell'ordinamento tributario nazionale

L'art. 41 della Carta di Nizza intitolato diritto ad una buona amministrazione, dopo aver sancito che: *Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione*, prevede che tale diritto comprende in particolare il diritto del cittadino a) ad "essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento che gli arrechi pregiudizi". b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.

Tra i principi riconducibili alla *good governance* in grado di ampliare le garanzie già previste dal nostro ordinamento ed a renderle operative sin dall'istruttoria procedimentale in base alla stretta correlazione tra giusto processo e giusto procedimento^[10], vi è, dunque, nell'ambito del diritto all'imparzialità e della ragionevole durata dei procedimenti amministrativi, innanzitutto il diritto del cittadino contribuente a partecipare ed essere ascoltato durante la fase endoprocedimentale prima che venga emanato un provvedimento che gli arrechi pregiudizi. Tale diritto è stato riconosciuto dalla giurisprudenza come principio del contraddittorio operante in applicazione del diritto di difesa in fase procedimentale tributaria, divenendo uno dei riferimenti più importanti per le attività istruttorie svolte dalle amministrazioni finanziarie e consentendo la partecipazione effettiva del contribuente all'acquisizione preventiva delle prove e degli elementi indiziari. Esso risulta delimitato e definito dalla proporzionalità e trova ulteriore limite, secondo la giurisprudenza europea, nel diritto al silenzio^[11] (*right to be silent*) che consente di definire meglio i suoi confini applicativi e di evitare automatismi. Il diritto al silenzio, pur non essendo collegato direttamente alla buona amministrazione in quanto operante in sede processuale secondo gli artt. 47 e 48 Carta di Nizza, pone dei limiti alle richieste formulate dall'AF nell'ambito del contraddittorio procedimentale qualora, dalla partecipazione a tale fase possano scaturire conseguenze gravose e responsabilità penali (Caso Corte EDU *Chambaz c Svizzera* del 2012 e CGUE, *DB-Consob* del 2 febbraio 2021, C-481/19), assicurando pienamente il diritto di difesa del contribuente che non è tenuto a fornire sempre informazioni a ad adempiere tempestivamente alla richiesta. Nel nostro ordinamento tributario il recepimento di tale diritto risulta non conforme all'effettività ed alla proporzionalità. Mentre gli artt. 6 comma 5, 7 e 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, come si esaminerà meglio oltre, garantiscono parzialmente i principi sanciti dall'art. 97 cost. in materia tributaria attraverso la chiarezza e semplificazione degli atti dell'A.F., l'obbligo di motivazione degli atti e l'invito a fornire chiarimenti prima delle iscrizioni a ruolo e la collaborazione attraverso la buona fede dei rapporti tra contribuente e AF, il diritto a partecipare al procedimento e ad essere ascoltato sancito alla lett. A) dell'art. 41 della Carta di Nizza, appare molto più dettagliato e vincolante sul punto in quanto, non solo prevede espressamente l'obbligo del contraddittorio procedimentale preliminare rispetto all'adozione di un provvedimento amministrativo (*right to be heard*), ma stabilisce una condizione precisa per il suo riconoscimento che consiste nel

grave pregiudizio che può essere successivamente arrecato al contribuente dall'attività procedimentale[12].

La giurisprudenza della Corte europea dei diritti umani ha, in diverse occasioni ribadito che il diritto ad essere ascoltato durante le attività istruttorie, costituisce uno standard internazionale generalmente riconosciuto che si pone alla base della nozione di equo processo e che è garantito in materia tributaria, quando dalle indagini fiscali possono scaturire conseguenze di tipo penale[13] [14]. Viene inoltre posta l'attenzione della giurisprudenza EDU sulla tutela immediata del contribuente in casi di irregolarità nella fase procedimentale delle ispezioni e delle misure cautelari[15].

I principi generali che tutelano particolarmente il contribuente durante il contraddittorio procedimentale, trovano dunque uno specifico riferimento normativo in alcune disposizioni come l'art. 41, par. 2 della Carta europea dei diritti fondamentali e l'art. 42 che disciplina l'accesso agli atti ed ai documenti delle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. Tali norme costituiscono un quadro di riferimento generale completo ed adeguato anche in materia tributaria UE, divenuto maggiormente vincolante nel 2009 per gli Stati membri con l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona, nonostante il ridimensionamento operato dalla nostra Corte cost. volto a circoscrivere la loro operatività nell'ambito della legittimità costituzionale[16].

La Corte di giustizia UE, dopo un primo periodo in cui ha ritenuto che alcuni principi guida dell'attività procedimentale tributaria come quello del contraddittorio e della proporzionalità, operassero solo qualora il procedimento amministrativo fosse propedeutico all'irrogazione delle sanzioni (CGUE 24 ottobre 1996, C-32/95, caso *Listrestal*), ha successivamente considerato che l'applicazione degli stessi fosse da ritenere generalizzata e da estendere a qualsiasi procedimento nei confronti di persone per effetto dell'art. 41 della Carta europea sui diritti fondamentali. Si è dunque riconosciuto, entrando più nel dettaglio, valore all'effettività della difesa durante il contraddittorio procedimentale anche in materia tributaria. Proprio al contraddittorio è dedicata particolare attenzione da parte della giurisprudenza UE che considera quest'ultimo *"principio fondamentale di diritto UE in grado di garantire fortemente e più direttamente la tutela degli interessi del contribuente e i principi di buona amministrazione"*[17]. Il diritto ad essere ascoltato preventivamente durante la fase del contraddittorio procedimentale senza preclusioni, è stato riconosciuto infatti, anche dalla Corte di giustizia in materia tributaria, in presenza di grave pregiudizio[18]. Nei procedimenti amministrativi, il diritto di difesa implica, grazie a tali interpretazioni giurisprudenziali, per il destinatario, un ragionevole lasso di tempo di durata del contraddittorio (che il giudice nazionale dovrà valutare) sufficiente per poter far valere il proprio punto di vista[19] e ciò nel rispetto del principio dell'effettività[20]. Al principio di contraddittorio è stata riconosciuta dalla Corte UE portata generale, ponendolo in relazione con i principi di imparzialità e di buon andamento della PA e ritenendo che esso *"impone un obbligo che incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniquale volta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità"*[21] purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di equivalenza) e non rendano impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)[22]. Come accaduto in ambito CEDU, la gradualità nell'applicazione del principio del contraddittorio, non impone anche secondo la CGUE sempre l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale, ma giustifica una differenziazione caso per caso fondata sulla proporzionalità[23] e sull'esercizio effettivo del diritto di difesa del contribuente scaturente dalla sua mancata osservanza e partecipazione. Non può esser trascurato il fatto che il diritto ad essere ascoltato incontra limiti previsti dallo stesso diritto UE in relazione alle fattispecie di scambio di informazioni tra Stati in cui si pone in particolare evidenza il problema del contrasto di interessi[24]. La Corte di giustizia[25] ha ritenuto che la valenza generale del diritto di difesa nell'ambito dell'ordinamento europeo, risulterebbe violata dal diniego di impugnazione avverso la

richiesta di scambio di informazioni da altro Paese membro, valutando la natura dell'interesse che reclama la tutela giurisdizionale. È stata, inoltre, correttamente realizzata in tali casi una distinzione tra i detentori delle informazioni, il contribuente, e gli altri terzi interessati. Questi ultimi, non essendo destinatari della medesima richiesta, subiscono una lesione attraverso la richiesta informativa solo in forma indiretta e non immediata, con la possibilità di contestarla solo incidentalmente in altri giudizi.

Il contraddittorio costituisce dunque un principio operante in applicazione del diritto di difesa e della buona amministrazione sin dalla fase procedimentale la cui violazione può essere invocata direttamente innanzi al giudice nazionale e risulta fondamentale nell'ordinamento europeo, nel rispetto dell'effettività e della proporzionalità, secondo quanto stabilito nella sentenza della Corte di giustizia UE, 3 luglio 2014, causa C-130/13, *Kamino*, ove è stato previsto, in conformità al principio di proporzionalità, che il diritto ad essere ascoltato preventivamente, determina l'annullamento dell'atto soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso (c.d. prova di resistenza). La interconnessione tra i diversi principi riconducibili alla *good governance* previsti dall'art. 41 cit., emerge nel caso esaminato dalla CGUE *Glencore* del 2019 (causa C-189/18), ove l'accesso agli atti e la trasparenza contemplati da tale ultima norma convenzionale europea nell'ambito della buona amministrazione, sono stati considerati, attraverso l'art. 47 della Carta diritti UE, nell'ambito del contraddittorio allargato e dalla parità delle armi, necessari per una piena informazione sul materiale istruttorio a disposizione dell'Amministrazione finanziaria (anche quando l'AF non è tenuta ad adempiere ad un obbligo generale di fornire accesso integrale al fascicolo)[26]. Inoltre, la disponibilità di tale documentazione proveniente da processi paralleli (come quello penale ed amministrativo), viene considerata correttamente necessaria per l'utilizzo nel processo tributario di elementi probatori risultanti da procedimenti connessi sui quali l'A.F. intende fondare le proprie contestazioni[27]. Ciò ha notevoli implicazioni anche a livello processuale tributario ove, nel nostro ordinamento, pur in presenza del doppio binario nel caso del procedimento penale, vi è una forte interferenza tra i risultati emersi dalle diverse attività istruttorie e manca una disciplina regolatoria in materia. Diversi interessi riconducibili congiuntamente alla fase procedimentale e processuale, sono considerati strettamente collegati tra loro, attraverso tale approccio della Corte di giustizia che sembra rivalutare il giusto procedimento e la parità delle parti in materia tributaria, oltre a garantire un equilibrio fondamentale tra diritti di difesa (attraverso accesso agli atti) ed esigenze di segreto istruttorio vantate dagli organi ispettivi. Anche in tale caso va rispettato il principio di proporzionalità e di ponderazione degli interessi in quanto – con la sentenza della CGUE *Ispas* C-298/16 del 9 novembre 2017 – si è ritenuto operante un limite all'accesso agli atti rappresentato dal perseguimento di obiettivi di interesse generale preminente[28].

3. - Gli orientamenti restrittivi in materia di buona amministrazione tributaria da parte della giurisprudenza e del legislatore nazionale

Una serie di limitazioni giurisprudenziali e legislative hanno riguardato il diritto alla buona amministrazione tributaria come concepito a livello europeo nel nostro ordinamento, compromettendo la sua effettività. Ciò è accaduto con riguardo all'obbligatorietà del contraddittorio ed ai suoi effetti sul procedimento che sono stati intesi come settoriali secondo quanto stabilito attraverso gli orientamenti della giurisprudenza di legittimità[29]. Il principio del contraddittorio non può infatti riguardare solo alcune categorie di tributi come quelli armonizzati, come ritiene la giurisprudenza nazionale maggioritaria, ma deve fondarsi, ai fini dell'annullamento del successivo atto impositivo secondo le direttive provenienti a livello europeo, sulla proporzionalità ed in particolare su di una valutazione degli effetti della mancata partecipazione del contribuente, ossia tener conto dell'eventuale risultato diverso che sarebbe scaturito in assenza di tale irregolarità procedurale per risultare conforme alla proporzionalità. La ripartizione interna settoriale, basata sulla distinzione tra tributi armonizzati e non, non può determinare una limitazione del riconoscimento del principio eurounitario del contraddittorio

quale espressione del diritto di difesa, in quanto si genererebbe in tal modo una ingiustificata disparità di trattamento attraverso la limitazione parziale di sovranità nazionale. Anche se il settore armonizzato è quello maggiormente vincolato dal diritto UE, l'effettività della tutela della difesa del contribuente in fase pre-contenziosa, non può essere circoscritta ad esso e dovrebbe determinare le stesse conseguenze in qualsiasi attività procedurale interna, secondo gli orientamenti europei, in quanto l'istruttoria spesso è unica e riguarda contestualmente iva e imposte dirette. Inoltre, l'incidenza ed il condizionamento che la buona amministrazione ha sul miglioramento del rapporto fisco – contribuente ed in particolare sulla tutela dell'affidamento e sulla *tax compliance*, non consentono ostacoli ed esclusioni di tipo settoriale da parte degli ordinamenti tributari nazionali.

Un sistema disarmonico ed una serie di norme procedurali previste dal nostro ordinamento, risultano tuttavia in pieno contrasto con il principio di buona amministrazione previsto dall'art. 41 I comma lett. a) e più in generale con il diritto ad essere ascoltato, a non incriminarsi ed a partecipare al procedimento in tempi ragionevoli[30]. Ci sono casi in cui le conseguenze derivanti da condotte di omessa collaborazione da parte del contribuente, risultano penalizzanti e punitive in termini di controllo. Si pensi alle omesse risposte di cui alla lettera d-bis dell'art. 39, comma 2, d.p.r. n. 600/1973, che consentono l'utilizzo delle presunzioni super-semplici o alla limitazione del diritto di difesa (ex artt. 32 c IV del d.p.r. n. 600/1973 e 52 del d.p.r. n. 633/1972) in materia di preclusioni probatorie in fase processuale, laddove è previsto che dati, notizie, atti e documenti e questionari che non sono stati offerti e compilati in collaborazione durante la fase delle indagini amministrative, non possono più essere utilizzati in fase processuale. La giurisprudenza di legittimità sul comportamento reticente in fase procedimentale risulta tuttavia ancora altalenante, riconoscendo raramente il pregiudizio che può essere arrecato da tali preclusioni (cfr. Cass. n. 12369/2009 e Cass. n. e 201317/2022). Tali norme restrittive, nonostante il limite della forza maggiore[31], rappresentano chiaramente un limite all'effettività del contraddittorio ed alla sua ragionevole durata. Anche l'art. 5-ter introdotto nel testo della l. n. 218/1997 ad opera della l. n. 34 del 2019 come esaminato, ha stabilito in realtà ulteriori limitazioni come quella di escludere la obbligatorietà del contraddittorio nei casi di accertamento parziale, ostacolando in modo evidente l'attuazione incondizionata dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'UE e non uniformandosi agli orientamenti giurisprudenziali UE. In presenza di un grave pregiudizio o di evidente ostacolo al diritto di difesa, potrebbe essere invocata in tali casi innanzi al giudice nazionale, la disapplicazione di tali disposizioni per violazione della proporzionalità, del diritto al silenzio e del diritto di difesa operante anche in fase procedimentale tributaria (ex artt. 41 e 47 della Carta di Nizza).

La conseguenza che deriva dall'evoluzione della giurisprudenza delle Corti sovranazionali (EDU e UE) esaminata precedentemente in materia di buona amministrazione, è una forma di riconoscimento da parte dell'ordinamento tributario nazionale del *giusto procedimento amministrativo tributario*, che consente di assicurare ai Paesi membri, attraverso la *good governance*, una effettiva parità delle parti attraverso maggiori vincoli nei confronti dell'A.F. e meno restrizioni per il contribuente. Il diritto al contraddittorio andrebbe, secondo tale orientamento, riconosciuto sempre dalla nostra giurisprudenza anche in mancanza di norme specifiche, in presenza di precise condizioni quali ad esempio l'esistenza di situazioni penalmente rilevanti (fondate su di un autonomo sistema probatorio) che denotano la "*gravità del pregiudizio*" arrecato dalla mancata partecipazione da parte del contribuente[32]. Tali gradazioni consentirebbero di evitare richiami pretestuosi a tale principio consentendo, attraverso criteri più precisi, l'obbligatorietà del contraddittorio non in relazione a singole fattispecie o tipologie di tributo ed a sanzionare a pena di nullità, il mancato rispetto di tale diritto fondamentale.

Anche in materia di accesso agli atti la normativa interna (art. 24, comma 1, lett. b, l. n. 241/1990 ed art. 6, comma 2, l. n. 212/2000), nel tentare di disciplinare la materia, ha posto specifiche restrizioni maggiori rispetto a quanto previsto dall'art. 41 I comma lett. b) (che dispone l'accesso al fascicolo nel rispetto della riservatezza e del segreto professionale) così come interpretato dalle corti europee. Se

[l'art. 24 l. n. 241/90](#) considera infatti esclusa tale fondamentale garanzia nei procedimenti tributari, fermo restando le particolari norme che li regolano, l'art. 6 cit. condiziona l'obbligo di informazione di ogni fatto a sua conoscenza soltanto al rischio di mancato riconoscimento di un credito ed all'irrogazione di sanzioni. Inoltre, mentre la giurisprudenza di legittimità ha considerato l'accesso agli atti dell'A.F. un diritto sussidiario e residuale (in tal senso [sent. Cass. n. 38062/2021](#)), quella amministrativa ha individuato, in totale autonomia, diversi limiti procedurali al riconoscimento di tale diritto.

L'accesso agli atti viene infatti strettamente collegato al diritto di difesa, ma deve essere rappresentato dalla necessità di una domanda ben circostanziata non generica e fondata su di un rigoroso e motivato vaglio sul nesso di strumentalità tra la documentazione richiesta ed interesse del richiedente, valutando la prevalenza della trasparenza rispetto all'opposto interesse della segretezza[\[33\]](#).

4. - Conclusioni

L'autonomia procedimentale tributaria nazionale risulta complessivamente maggiormente ridimensionata dai principi europei come la buona amministrazione per il perseguimento di obiettivi economici sovranazionali che assumono una rilevanza diversa rispetto ai vincoli posti nel nostro ordinamento dall'[art. 97 Cost.](#) Ciò accade in particolare nel settore dei tributi armonizzati, ove è considerato spesso prevalente l'interesse finanziario sovranazionale (trattandosi di risorse proprie del bilancio UE) ed in quello agevolativo fiscale ove opera la tutela della concorrenza che risulta prevalente rispetto alla certezza del diritto e affidamento. È evidente che il problema assume particolare delicatezza laddove, come in ambito UE, il rispetto dei diritti fondamentali è posto in discussione, qualora si privilegia esclusivamente il funzionamento del mercato interno.

La vincolatività delle regole procedurali europee fondate sulla *good governance* ex art. 41 Carta di Nizza e la derogabilità in alcuni casi dei principi fondamentali nazionali posti a tutela del contribuente, vengono considerati e recepiti parzialmente dalla giurisprudenza nazionale e nella maggior parte di casi, per soddisfare le esigenze prevalenti di recupero di risorse proprie del bilancio UE come l'iva. Tuttavia ciò determina eccessive cessioni di sovranità nazionale, violazione dei diritti fondamentali e disparità di trattamento all'interno dei sistemi fiscali nazionali attraverso l'applicazione parziale dei diritti fondamentali in un sistema sdoppiato non federale come l'UE, ostacolando il perseguimento di quegli obiettivi e benefici comuni realizzabili in ambito internazionale a livello OCSE e recepiti in ambito unionale. Viene inoltre compromessa quell'attività di coordinamento volta al superamento delle asimmetrie che incidono sull'attuazione dell'eguaglianza fiscale.

Il recepimento dei principi derivanti dalla *good governance* sanciti dalla Carta di Nizza da parte dall'ordinamento UE e l'adeguamento alla giurisprudenza della Corte sovranazionali da parte degli Stati membri, conferisce in ogni caso a questi ultimi la forza espansiva necessaria, individuando le modalità applicative che assicurano l'effettività di una serie di diritti fondamentali ed in particolare la anticipazione ed immediatezza del diritto di difesa in fase pre-processuale nel rispetto del giusto procedimento che spesso non è rispettato a livello tributario nazionale. Tuttavia, spesso l'attività giurisprudenziale è accompagnata o seguita da interventi legislativi di recepimento dei principi europei (come quelli in materia di contraddittorio e di accesso agli atti previsti dal nostro ordinamento tributario) che sono volti ad assicurare il buon andamento ed a garantire maggiore certezza, ma che in realtà finiscono quasi sempre per creare nuove ed ulteriori esclusioni e disparità di trattamento non sempre ragionevoli. Risulterebbe viceversa necessaria una maggiore discrezionalità amministrativa da parte delle autorità amministrative che dovrebbero poter decidere e svolgere la propria attività con maggiore autonomia nel rispetto di tali principi e della proporzionalità ed effettività, ponderando se necessario, i diversi interessi coinvolti nei limiti ben delineati dall'art. 41 della Carta dei diritti UE ed assicurando, attraverso un rapporto di reciproca fiducia, quell'anticipazione del diritto di difesa del

contribuente fortemente auspicata a livello sovranazionale.

Note:

[1] Diversi sono gli interventi giurisprudenziali della Corte di giustizia volti a garantire la cooperazione rafforzata tra gli Stati e la buona amministrazione in materia tributaria. Tra le tante sentenze cfr. Sent. CGUE: *POSTBANK* 10 novembre 1993, C-60/92, *Hein persche* C-318/07 del 2009 e *Sopropè* del 2008, MG e R del 10.9.2013 e *Glencore* del 2019, C-189/18. Inoltre non sono mancati anche importanti interventi normativi del Consiglio UE (direttive ATAD e DAC) o della Commissione UE (Decisioni sui ruling di alcuni Paesi membri dirette a limitare la discrezionalità A.F.) e provvedimenti volti a disciplinare in base alla buona fede e fiducia reciproca, i rapporti tra imprese e autorità fiscali attraverso la *Cooperative Tax Compliance* e favorire l'adempimento spontaneo e collaborativo dell'obbligazione tributaria e la cooperazione rafforzata, a livello *intra-UE* ed interno.

[2] Si pensi in particolare alla sent. CGUEWML del 17.12.2015 C-419/14, alla sent. *Glencore* cit. e *SCCF SRL* del 4.6.2020, C-439/19., ove hanno assunto valore anche nel contesto UE i Diritti fondamentali europei riconducibili alla *good governance* ed al diritto di difesa ed alle sentenze DB Consob 2 febbraio 2021, causa C-481/19. Nel caso ISPAS C-298/16 2017 (artt. 41 e 47 Carta dei dritti fondamentali UE) è stato riconosciuto il diritto di accesso agli atti in materia tributaria nel rispetto della proporzionalità.

[3] Il documento *Platform for tax good governance* della Commissione DG Taxaud del 2 marzo 2015 è stato emanato per evitare le difficoltà di tipo amministrativo che possono sorgere al fine di contrastare la pianificazione fiscale aggressiva e garantire fiscalmente certezza e prevedibilità ai contribuenti delle operazioni da effettuare. Sulla *good governance* v. G. Vegh, H. Gribnau, *Tax administration good governance*, in *EC Tax Rev.*, 2018, 55 "Internationally several measures have been developed and implemented to enhance voluntary compliance, including compliance programs as well as reporting requirements. Additionally, benchmarking tools have been developed to measure tax administration performance and to identify good practice".

[4] Oltre alle regole ed ai principi comuni, in ambito UE sono stati emanati dalla Commissione in materia fiscale atti come il Codice del contribuente europeo del 24 novembre 2016. Tale documento nasce dalla precisa esigenza di garantire in ambito europeo la riscossione puntuale di tutte le imposte dovute, renderla più efficace e di prevenire il contrasto alle frodi ed all'evasione fiscale per evitare disuguaglianze ed assicurare il mantenimento delle prestazioni e servizi che i cittadini si aspettano. Il Codice al fine di raggiungere tale obiettivo, è volto principalmente a realizzare una situazione di equilibrio tra diritti e doveri dei contribuenti e dell'A.F., rafforzando la fiducia e promuovendo un approccio maggiormente orientato all'individuazione dei servizi che devono essere offerti ai cittadini europei da parte delle A.F. e che risulta realizzabile attraverso il rafforzamento della *compliance*. Le maggiori garanzie e il miglioramento dei rapporti rappresentano in questa particolare ed innovativa ottica europea, che sembra fondarsi sulla correttezza, presupposti necessari per l'efficace riscossione dei tributi.

[5] Per intermediari si intendono sia banche, Sgr, Sim, Oicr, società fiduciarie, trust e sia soggetti obbligati all'antiriciclaggio (commercialisti, consulenti del lavoro, avvocati, notai). Se il soggetto tenuto rientra nei casi di esonero dalla comunicazione, sarà comunque obbligato ad informare altri intermediari coinvolti; qualora non vi fossero, l'obbligo sarà diretto verso il contribuente, che dovrà in via sussidiaria provvedere ad eseguire la comunicazione alle Entrate. Cfr. M. Marzano, *La Direttiva n. 2018/822 (c.d. DAC 6). Profili oggettivi e soggettivi*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2019. Il legislatore europeo ha voluto con tale direttiva, dotare le amministrazioni fiscali degli Stati membri di informazioni idonee, non solo ad attivare i congegni antielusivi già esistenti, ma anche ad anticipare la reazione dell'ordinamento verso pratiche fiscali il cui reale disvalore sembra risiedere – almeno per quelle condotte generatrici di risparmi fiscali leciti – non tanto nell'esistenza di un vantaggio fiscale, quanto piuttosto nel carattere opaco o inusuale delle modalità con cui è conseguito. La CGUE, con sentenza C-694/20 del 8 dicembre 2022, ha tuttavia ritenuto l'obbligo di comunicazione di informazioni su operazioni transfrontaliere del proprio cliente da parte dell'avvocato intermediario (sancito dalla direttiva DAC 6 del 2018), in contrasto con l'art. 7 della Carta di Nizza che sancisce il rispetto della vita privata e garantisce il segreto professionale.

[6] Si pensi alla tendenza verso l'anticipazione del contraddittorio in fase endo-procedimentale che tuttavia non sempre offre adeguate garanzie nel senso che spesso non consente in tempi brevi al contribuente di fornire giustificazioni (si pensi al difficile reperimento di documentazione giustificativa di operazioni bancarie o alla dimostrazione dell'inerenza di una spesa effettuata da un residente in altro Paese) e di assicurare l'effettività del diritto di difesa. F. Gallo, *Contraddittorio procedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, 2011, 477, ritiene che sarebbe necessario imporre all'ufficio deputato al controllo di rispondere in tempi brevi alle contestazioni avanzate dal contribuente in

ordine alla legittimità e lesività degli atti posti in essere nei suoi confronti. A. Marcheselli, L. Costanzo, *Elusione fiscale nello specchio del giusto processo*, in *Corr. trib.*, 2016, 897. Con riferimento all'abuso si osserva che la verifica non è limitata alla sola fase procedimentale, ma va considerata in una dialettica ordinata ed integrata in istruttorie distinte (compresa quella processuale) in un'ottica collaborativa.

[7] Cfr. F. Amatucci, *La sovranità fiscale nazionale, tra erosione e consolidamento*, Torino, 2022, 188.

[8] I principi ed i diritti fondamentali inalienabili sovranazionali in materia procedimentale posti a garanzia dei contribuenti, in ambito UE, tuttavia, nonostante il rispetto delle tradizioni costituzionali comuni sancito dall'[art. 6 TFUE](#), non sempre corrispondono ai controllimiti ed alle regole sancite a livello nazionale in quanto sono risultati talvolta derogabili in presenza di interessi finanziari UE sovranazionali prevalenti. In tal senso sono emblematici alcuni orientamenti giurisprudenziali riguardanti disposizioni tributarie in materia di iva, considerate particolarmente favorevoli previste dal nostro ordinamento ed in caso di recupero delle agevolazioni incompatibili con il divieto di Aiuti di Stato, ove la prevalenza del diritto UE e dei connessi interessi finanziari europei, sono stati riconosciuti in grado di vincolare l'attività procedimentale nazionale, nonostante il contrasto con i principi della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento. Cfr. F. Amatucci, *Il superamento dei limiti di decadenza e prescrizione in materia tributaria secondo gli orientamenti della Corte di giustizia UE*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2022, 5.

[9] Nonostante gli orientamenti della stessa giurisprudenza UE (sent. del Tribunale. UE, 24 settembre 2019, cause riunite T-636/16 e T-760/15 riguardante il caso *Strabuscs* sent. 15 luglio 2020, T-778/16 e T-892/16 (caso *Apple Irlanda*, cit.), il Tribunale UE, anche nel più di recente CGUE caso *Fiat Chrysler* dell'8.11.2022 C-885/19, ha ben evidenziato le incertezze derivanti dalla mancanza di poteri istruttori e conoscitivi della Commissione UE in grado di pregiudicare l'onere della prova ai fini della dimostrazione del vantaggio selettivo, rilevando la assenza di un requisito necessario ai fini del contrasto di tali procedure con il divieto di aiuti di Stato. Inoltre, si ritiene che la Commissione UE (nel caso *Fiat Chrysler*) non avrebbe considerato le scelte normative nazionali e la loro attuazione nel diritto nazionale.

Non si sarebbe tenuto conto del principio del principio della libera concorrenza al fine di valutare la selettività del vantaggio fiscale concesso.

[10] Il giusto procedimento garantito dall'[art. 41 Carta di Nizza](#), richiede che sia previsto l'accesso del contribuente alle informazioni e la sua partecipazione al contraddittorio ed il diritto ad un'adeguata motivazione. Cfr. A. Marcheselli, *Il giusto procedimento tributario*, Padova, 2012, 56; M.G. De Flora, *La tutela dei diritti del contribuente nel procedimento tributario*, Napoli, 2022, 88.

[11] Cfr. sent. CGUE, 2 febbraio 2021, C-481/19, DB-Consob. L'[art. 14](#), par. 3, della [direttiva 2003/6/CE](#) del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 gennaio 2003, relativa all'abuso di informazioni privilegiate e alla manipolazione del mercato (abusi di mercato), e l'[art. 30](#), par. 1, lett. b), del [Reg. \(UE\) n. 596/2014](#) del Parlamento europeo e del Consiglio, del 16 aprile 2014, relativo agli abusi di mercato (regolamento sugli abusi di mercato) e che abroga la [direttiva 2003/6](#) e le [direttive 2003/124](#), 2003/125 e 2004/72 della Commissione, letti alla luce degli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, devono essere interpretati nel senso che essi consentono agli Stati membri di non sanzionare una persona fisica, la quale, nell'ambito di un'indagine svolta nei suoi confronti dall'autorità competente a titolo di detta direttiva o di detto regolamento, si rifiuti di fornire a tale autorità risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative aventi carattere penale oppure la sua responsabilità pena. La sentenza della nostra Corte cost., 30 aprile 2021, n. 84, ha, principalmente, dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'[art. 187- quinquiesdecies](#) del d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria) – nella parte in cui esso si applica anche alla persona fisica che si sia rifiutata di fornire alla CONSOB risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative di carattere punitivo, ovvero per un reato – riveste indubbio interesse anche nell'ambito tributario il diritto al silenzio, da ultimo riconosciuto dal Giudice delle leggi nell'ambito dei procedimenti amministrativi sostanzialmente “punitivi” – come peraltro già avevano fatto sia la Corte EDU che la Corte di giustizia UE, sembra ora ritenersi sussistente anche con riferimento a quei procedimenti amministrativi, pure di tipo tributario. La Corte di giustizia – chiamata a pronunciarsi in via pregiudiziale a seguito dell'ordinanza n. 117/2019 della Consulta – con la sent. DB Consob del 2 febbraio 2021, causa C-481/19, ha avuto modo di statuire che le disposizioni della direttiva censurate, così come lette alla luce degli artt. 47 e 48 CDFUE, devono essere interpretate nel senso che esse consentono agli Stati membri di non sanzionare una persona fisica, la quale, nell'ambito di un'indagine svolta nei suoi confronti dall'autorità competente a titolo di detta direttiva o di detto regolamento, si rifiuti di fornire a tale autorità risposte che possano far emergere la sua responsabilità per un illecito passibile di sanzioni amministrative aventi

carattere penale, oppure la sua responsabilità penale. Cfr. A. Giovannini, *Note sul diritto al silenzio in diritto tributario*, in www.giustiziainsieme.it, 2022; F. Cociani, *Sul diritto del contribuente al silenzio*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2021. A. Marcheselli, *Il diritto al silenzio tra diritti fondamentali e doveri fondamentali in materia tributaria* in *Consulta on line*, www.giurcost.org, 2021, II.

[12] V. sent. Corte EDU, dell'8 febbraio 1996, n. 18731/91, caso *Murray*. La Corte europea dei diritti dell'uomo ha inizialmente dichiarato che obbligare l'imputato a rendere testimonianza non è da ritenere in contrasto con la Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, mentre vi sarebbe violazione della Convenzione se una condanna fosse basata solo o principalmente sul rifiuto di testimoniare. Cfr. F. Amatucci *Il superamento delle preclusioni probatorie e l'ampliamento del diritto di difesa del contribuente*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2014, 276.

[13] E. Della Valle, *Il giusto processo tributario: la giur CEDU* in *Rass trib.*, 2013, 443, commentando tale caso osserva che in tale caso la Corte di Strasburgo in linea con la precedente giurisprudenza, ritiene che l'irrogazione di sanzioni infrange il diritto al silenzio violando l'art. 6 CEDU. La portata applicativa del principio del contraddittorio procedimentale investe anche la sfera processuale tributaria secondo la giurisprudenza della CGUE. È stata infatti prevista con la sentenza 17 dicembre 2015, causa C-419/14, *WML*, la possibilità di ammettere nel processo tributario le prove provenienti dal procedimento penale, solo se il contribuente è preventivamente ascoltato dalle autorità amministrative in fase di contraddittorio ed ha avuto accesso a tali prove.

[14] Nel caso 5 aprile 2012, n. 11663/04, *Chambaz c. Switzerland* il rispetto del diritto a non testimoniare contro sé stessi, è stato considerato qualora dagli stessi potessero scaturire conseguenze di tipo penale.

[15] Cfr. caso 10 giugno 2003, n. 18497, *Ravon*, in attuazione degli artt. 41, 47 e 48 CEDU.

[16] A livello nazionale nel nostro ordinamento le disposizioni della convenzione sui diritti fondamentali UE sono state considerate norma interposta cost. che opera a livello subcostituzionale ed integrative dei parametri nazionali (v. Corte cost. n. 348/2009; Corte cost. n. 80/2011; Corte cost. n. 210/2013; Corte cost. n. 49/2015).

[17] In proposito, Corte giustizia 18 dicembre 2008, C-349/07, caso *Sopropè*, sono stati riconosciuti dalla Corte di giustizia il diritto di difesa e al contraddittorio a livello UE in materia doganale (il caso riguardava il termine preclusivo che era previsto in fase istruttoria per l'audizione della parte e la comunicazione di documenti) come principi generali e fondamentali. Cfr. G. Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, cit., 588; G. Corasaniti, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 1585.

[18] Cfr. sent. Corte di giustizia, 10 novembre 1993, C-60/92, *Postbank*, ove la Corte afferma che la Commissione europea, "nonostante in taluni casi può obbligare un'impresa a fornire tutte le informazioni, non può pregiudicare i diritti di difesa riconosciuti all'impresa imponendo ad es. l'obbligo di fornire risposte attraverso le quali sarebbe indotta ad ammettere l'esistenza della trasgressione che deve esser provata dalla Commissione". Ciò implica in generale un potenziamento dei poteri istruttori nei sistemi giuridici nazionali e l'eliminazione di preclusioni in fase processuale. Cfr. inoltre la sent. Corte di giustizia, 18 ottobre 1989, C-374/87, *Orkem 34*, del Tribunale. I grado UE, 28 aprile 2010, T-446/05.

[19] Cfr. sent. Corte di giustizia, *Sopropè* (37 e 38), ove è affermato che "In forza di tale principio 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. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente. Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità. Trattandosi dell'attuazione del principio in parola e, più in particolare, dei termini per esercitare i diritti della difesa, si deve precisare che, qualora non siano fissati dal diritto comunitario, come nella causa principale, essi rientrano nella sfera del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall'altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti della difesa conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario".

[20] Cfr. inoltre Corte di giustizia, sent. 13 settembre 2007, C-439/05.

[21] Sent. Corte di giustizia UE, 10 settembre 2013, C-383/13, *M.G. e R.* punto 32 in materia di libera circolazione delle persone.

[22] In tal senso, in particolare, Corte giustizia 18 dicembre 2008, *Sopropè*, cit., punto 38, nonché Corte giustizia 19

maggio 2011, C-452/09, cit., punto 16. Cfr. R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento UE*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, 56. Cfr. L. Sabbi, *Contributo allo studio del contraddittorio nell'attuazione del giusto processo*, Bergamo, 2019, 241. La comparabilità tra le situazioni interne e di diritto UE, non va intesa certamente in negativo e non significa che se l'ordinamento non preveda un obbligo generalizzato di contraddittorio, esso non possa essere comunque garantito a tutela di diritti fondamentali.

[23] In ambito UE cfr. sent. Corte di giustizia, 10 novembre 1993, C-60/92, *Postbank* ove la Corte osserva che è richiesto un potenziamento dei poteri istruttori nei sistemi giuridici nazionali e l'eliminazione di preclusioni in fase processuale. Cfr. inoltre la sent. Corte di giustizia, 18 ottobre 1989, C-374/87, *Orkem 34*, del Tribunale. I grado UE, 28 aprile 2010, T-446/05. Si ricorda che in materia doganale l'art. 22 Reg. 952/2013 entrato in vigore dal 1° maggio 2016, prevede che le autorità doganali prima di prendere decisioni favorevoli al contribuente devono dare la possibilità al richiedente di esprimere il proprio punto di vista.

[24] La sent. Corte di Giustizia 22 ottobre 2013, C-276/12, caso *Sabou*, chiariva che a livello UE, il diritto ad essere ascoltato, non conferisce al contribuente il diritto a chiedere qualsiasi informazione concernente l'oggetto della richiesta da parte di uno Stato membro ad un altro. L'orientamento della Corte di giustizia, è solo parzialmente mutato nella successiva sent. *Berlioz*, caso del 16 maggio 2017 ove è stato chiarito dagli stessi giudici UE, che pur riconoscendo la segretezza delle informazioni, considerano l'importanza del rispetto dei “*diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione*”, tra cui quello sancito dall'art. 47 della Carta dei diritti fondamentali. Tale orientamento è stato recepito nel nostro ordinamento. La [Corte di Cassazione con sentt. 19 agosto 2015, nn. 16950 e 16951](#) richiamando precedenti della giurisprudenza corte di Corte di giustizia (nel caso Corte di giustizia UE, *Sabou*, cit.), ha affermato allo stesso modo che non sono previste forme di contraddittorio preventivo, qualora si provveda attraverso cooperazione informativa intracomunitaria. Inoltre in tali casi, l'illecita acquisizione dei dati da soggetti terzi non determina la loro inutilizzabilità da parte dell'A.F. (v. Lista Falciani). Successivamente è stata ridimensionata la posizione della Corte di giustizia, nella sent. 16 maggio 2017, C-682/15, caso *Berlioz*, del laddove si è affermato che l'articolo 51, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro attua il diritto dell'Unione, nell'accezione di tale disposizione, – e che, di conseguenza, la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea risulta applicabile – quando attraverso la propria normativa commina una sanzione 16 della [direttiva 2011/16](#). Cfr. sul tema F. Amatucci, *From harmful tax Competition to new Information Exchange Standards: What Safeguards for European Taxpayers?*, in *60 Years of EU Competition Law: Stocktaking and Future Prospects*, a cura di R. Mastroianni, A. Arena, Napoli, 2017, 269.

[25] Nella sentenza Cause riunite C-245/19 e C-246/19, 6 ottobre 2020, *État Luxembourgeois*, è stato riconosciuto dalla CGUE che la normativa interna del Granducato del Lussemburgo, posta in attuazione della [direttiva 2011/16](#), limita il diritto di difesa, violando il diritto ad una tutela giurisdizionale effettiva così come sancito dall'art. 47 della Carta europea in quanto esclude espressamente la possibilità per il detentore di informazioni di proporre ricorso avverso la richiesta di scambio di informazioni da parte di altra A.F. e la decisione di ingiunzione. Detta ingiunzione determina infatti un obbligo nei confronti del destinatario la cui inottemperanza potrà generare un provvedimento sanzionatorio avverso cui è possibile proporre ricorso. La Corte UE, con tale sentenza, ritiene di dover ulteriormente garantire la posizione del destinatario, riconoscendogli il diritto di proporre ricorso diretto e immediato avverso la decisione, senza dover necessariamente violare alcun obbligo. I giudici UE hanno preliminarmente osservato che, a prescindere dall'individuazione dei diritti fondamentali della Carta che possono risultare violati, il diritto di agire in giudizio per la legittimità di tale provvedimento esiste sempre nel caso del destinatario di un provvedimento della Pubblica Autorità che gli possa arrecare pregiudizio.

[26] Sent SCCF del 4.6.2020, C-439/19.

[27] Sono stati affermati dalla CGUE tre importanti principi che incidono sull'autonomia procedimentale nazionale e che garantiscono la *good governance* e la trasparenza: i) l'amministrazione finanziaria deve far conoscere al soggetto passivo gli elementi di prova, ivi compresi quelli risultanti da tali procedimenti amministrativi connessi, sui quali essa intende fondare la propria decisione, di modo che al soggetto passivo sia assicurato il diritto di contestare utilmente, nel corso del procedimento di cui è oggetto, tali constatazioni di fatto e tali qualificazioni giuridiche; ii) il soggetto passivo deve essere messo nelle condizioni di avere accesso durante tale procedimento a tutti gli elementi raccolti nel corso di detti procedimenti amministrativi connessi o di ogni altro procedimento sul quale l'amministrazione intende fondare la sua decisione o che possono essere utili per l'esercizio dei diritti della difesa, a meno che obiettivi di interesse generale giustificano la restrizione di tale accesso; iii) il giudice adito con un ricorso proposto avverso il

provvedimento impositivo deve poter verificare la legittimità dell'ottenimento e dell'utilizzo di tutti gli elementi acquisiti nel corso dei procedimenti amministrativi o penali connessi. La rilevanza di tale decisione deriva dal fatto che frequenti sono i casi di diniego di accesso agli atti e di riproduzione del contenuto essenziale di altri procedimenti (fondati sul segreto istruttorio o sull'autonomia tra i procedimenti) a cui non ha preso parte il ricorrente e posti a fondamento della pretesa dell'A.F. La giurisprudenza nazionale ha iniziato ad adeguarsi agli orientamenti della CGUE. Cfr. sent. CTP Reggio Emilia n. 266/2019.

[28] Vedi M.P. Nastri, *Habeas data in materia tributaria tra procedimento amministrativo e diritto europeo* in *Dir. prat. trib. int.*, 2021, 543. Dalla interpretazione eurounitaria emerge la necessità di rendere l'accesso agli atti pieno ed effettivo, non potendo essere sostituito dalla prassi di mettere a conoscenza di essi il contribuente indirettamente attraverso la mera sintesi di elementi raccolti e selezionati discrezionalmente.

[29] Inizialmente il contraddittorio è stato riconosciuto dalle sent. Cass., 18 settembre 2014, nn. 19667 e 19668, per dare attuazione a “un principio fondamentale, immanente nell'ordinamento tributario, che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente”. Successivamente è cambiato l'orientamento con sent. Cass., sez. un., 9 dicembre 2015, n. 24823 la quale, pur riconoscendo la sussistenza di un diritto al contraddittorio endo-procedimentale nell'ordinamento europeo, ha smentito l'esistenza di un principio generale, ossia applicabile a prescindere dalla mancanza di specifici riscontri normativi, dalle origini del singolo tributo e dalla natura del procedimento concretamente instaurato. Il contraddittorio preventivo è, stato da tale momento considerato dunque, invocabile nei soli casi accertamenti sui tributi armonizzati (es. iva), con l'ulteriore limite della c.d. “prova di resistenza”. In tal senso infatti sent. Cass. n. 7137/2016, Cass. civ., sez. VI, ord. 14 marzo 2018, n. 6219; 16 febbraio 2018, n. 3900; 9 gennaio 2018, n. 310 e 16 aprile 2019, n. 10652 ove è stato chiarito che l'annullamento deriverebbe solo dal mancato contraddittorio per i tributi armonizzati. Su tale orientamento S. Muleo, *Il contraddittorio procedimentale: un miraggio evanescente?*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2016, 1, 233, secondo il quale nell'ambito di accertamenti unitari i tributi armonizzati non possono subire un trattamento peggiore rispetto a quelli non armonizzati e nulla osta a che la disciplina più garantista sia estesa ai secondi quando dell'esigenza di regime unitario discende dall'unitarietà del procedimento di accertamento. Cfr. A. Carinci, D. Deotto, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *Fisco*, 2016, 3, 207.

[30] La disomogeneità del nostro ordinamento tributario deriva dalla concezione autoritativa basata sulla indisponibilità della posizione del fisco, e ciò nel tempo ha determinato la mancanza di una norma generale idonea a sancire in via astratta il diritto del contribuente alla partecipazione all'attività posta in essere dall'A.F. ed avente ad oggetto la propria posizione erariale.

[31] Tale rigore è tuttavia stato in parte mitigato dalla possibilità da parte del contribuente di dimostrare di non aver potuto ottemperare per causa di forza maggiore o per causa di forza maggiore.

[32] Nel nostro ordinamento il diritto al contraddittorio trova applicazione in materia penale nonostante dal suo esercizio possa derivare l'impossibile formazione della prova testimoniale (cfr. sent. Cass. 17 settembre 2007, n. 34928 e sent. Cass. 28 gennaio 2008, n. 32557).

[33] In tal senso Cons. Stato 4 settembre 2020, n. 5565 e Cons. Stato 18 marzo 2021, n. 4. Cfr. M.P. Nastri, *Habeas data in materia tributaria tra procedimento amministrativo e diritto europeo*, cit. 544.