



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M.FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PUBBLICO, INTERNAZIONALE E
COMUNITARIO**

**CORSO DI LAUREA MAGISTRALE
IN ECONOMIA E DIRITTO**

TESI DI LAUREA

**"IL CONTRADDITTORIO NELL'AMBITO DELLE VERIFICHE
FISCALI"**

RELATORE:

CH.MO PROF. MAURO BEGHIN

LAUREANDO: PIETRO MICHELOTTO

MATRICOLA N. 1104206

ANNO ACCADEMICO 2016 – 2017

Il candidato dichiara che il presente lavoro è originale e non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere.

Il candidato dichiara altresì che tutti i materiali utilizzati durante la preparazione dell'elaborato sono stati indicati nel testo e nella sezione "Riferimenti bibliografici" e che le eventuali citazioni testuali sono individuabili attraverso l'esplicito richiamo alla pubblicazione originale.

Firma dello studente

RINGRAZIAMENTI

Ad Eugenio e Debora, che mi hanno permesso di raggiungere questo importante traguardo, sostenendomi nei momenti di difficoltà.

Ad Aurora e Paolo, per i quali spero di essere un esempio ed un fratello sul quale poter sempre contare. Avete un grande futuro di fronte a voi. Coglietene gli aspetti positivi e fatene tesoro.

A Rosanna e Stefano, senza dubbio un valore aggiunto della famiglia, che hanno compreso quanto fosse importante per me arrivare a questo obiettivo.

A Francesca, la persona che mi ha tenuto per mano ogni singolo giorno di questa avventura, sopportandomi e facendomi capire che non mi sarei mai trovato da solo.

A Lisa e Sebastiano e al nuovo bimbo che verrà, per aver rallegrato i miei giovedì sera, standomi sempre vicino.

Ai miei zii, parenti e a tutti i miei amici, perché sono sempre stati volenterosi nell'aiutarmi in qualsiasi momento.

Al Gent.mo Professor Beghin, perché con la sua professionalità e disponibilità è riuscito a farmi capire l'importanza di approfondire con attenzione ogni singola questione durante il mio percorso.

Allo Studio Terrin Associati e ai suoi professionisti, per il tempo concesso per laurearmi e per la competenza con la quale mi seguono tutti i giorni, responsabilizzandomi e integrandomi sempre di più nelle dinamiche di uno studio consolidato.

Infine, un ringraziamento speciale è rivolto a Pietro, Angela ed Ornella, per i quali dovrei scrivere infinite pagine. A loro dedico ogni mio singolo sforzo ed ogni fatica, perché mi hanno insegnato che non c'è soddisfazione senza impegno e non c'è ambizione senza un obiettivo. Per loro sembrerà normale quello che ho fatto, perché credono fortemente nelle mie capacità. A me, invece, basta che siano sempre orgogliosi di me.

INDICE

<i>INTRODUZIONE</i>	3
---------------------------	---

Capitolo primo

Il contraddittorio preventivo

1.1 L'origine e la declinazione del principio del contraddittorio.....	7
1.2 Il contraddittorio alla luce dei successivi interventi giurisprudenziali	20
1.3 In cosa consiste il contraddittorio preventivo?	26

Capitolo secondo

Il problema del contraddittorio nella giurisprudenza e nella prassi italiana recente

2.1 Il contraddittorio a seguito della sentenza n. 24823/2015 della Corte Suprema di Cassazione, Sezioni Unite Civili	31
2.2 Gli interventi giurisprudenziali successivi alla sentenza n. 24823/2015 della Corte Suprema di Cassazione	36
2.3 Il contraddittorio secondo la prassi dell'Amministrazione finanziaria: i riferimenti alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 2016	42

Capitolo terzo

Prospettive di modifica dell'applicazione del contraddittorio preventivo

3.1 Il rinvio alla consulta della Commissione Tributaria Regionale di Firenze	47
3.2 La sentenza n. 1496/2017 della Corte Suprema di Cassazione orienta la Corte Costituzionale	52
3.3 E' illegittimo l'avviso di accertamento emanato senza l'applicazione del contraddittorio preventivo	57

<i>CONCLUSIONI</i>	65
--------------------------	----

<i>BIBLIOGRAFIA</i>	69
---------------------------	----

INTRODUZIONE

Il contraddittorio preventivo è un principio che ha trovato attuazione nel corso degli anni a seguito di numerosi dibattiti dottrinali e giurisprudenziali.

Tuttavia, esso non è ancora riconosciuto come forma di garanzia immanente all'interno del diritto tributario, poiché la sua applicazione è limitata in base al tributo accertato o al luogo in cui l'Amministrazione finanziaria svolge la verifica fiscale. Infatti, basandosi letteralmente su alcune disposizioni che saranno approfondite, il contraddittorio non trova applicazione per alcuni accertamenti, come quelli "a tavolino".

Ciò fortifica la posizione dell'ufficio accertatore durante un'istruttoria e permette di affermare come le verifiche fiscali siano ancora fortemente sbilanciate a favore dell'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, si è ritenuto opportuno indicare le disposizioni normative e gli orientamenti dottrinali e giurisprudenziali, che hanno avuto come oggetto tale principio, così da poter dimostrare come l'instaurazione del contraddittorio preventivo debba essere riconosciuta al termine di qualsiasi verifica fiscale, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento.

Nel primo capitolo, quindi, viene introdotto il contraddittorio preventivo, presentandone l'origine e la declinazione. In tal senso, si sottolineano tre importanti riferimenti.

Il primo riguarda la L. n. 241/1990, ossia la legge generale sul procedimento amministrativo. Quest'ultima qualifica le norme introdotte come "principi generali dell'ordinamento giuridico", prevedendo il contraddittorio nel rapporto tra i privati e la Pubblica Amministrazione.

Il secondo riferimento è legato all'art. 111 della Costituzione, che introduce il termine contraddittorio nell'ordinamento interno. In relazione a questo, si sottolinea l'interpretazione di tale principio alla luce di ulteriori articoli costituzionali: 3, 24, 53, 97, che, secondo autorevole dottrina, fortificano l'applicazione generalizzata del contraddittorio.

L'ultimo riferimento è costituito dallo Statuto dei diritti del contribuente che, soprattutto con riferimento all'art. 12, co.7, dispone diritti e garanzie nei confronti dei contribuenti sottoposti a verifiche fiscali.

Il primo capitolo prosegue con i riferimenti giurisprudenziali che hanno permesso di definire tale principio e di riconoscerne l'applicazione all'interno del diritto tributario. Le pronunce della Corte di Cassazione e della Corte Costituzionale indicate consentono un inquadramento dell'interpretazione che i giudici danno in merito al contraddittorio.

Infine, in seguito alla contestualizzazione del procedimento tributario in oggetto, si può dare una definizione esaustiva di contraddittorio preventivo, sia per comprendere quando debba essere attuata la fase di confronto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, sia per

indicare le differenze rispetto agli altri momenti in cui il contribuente può venire interpellato durante una verifica fiscale.

Nel secondo capitolo, si passa al problema del contraddittorio nella giurisprudenza e nella prassi italiana recente.

Inizialmente, viene citata la sentenza n. 24823/2015 della Corte Suprema di Cassazione che limita l'applicazione di tale principio a seconda della tipologia di tributo accertato e del luogo in cui viene condotta l'istruttoria. Tuttavia, poiché essa è stata ed è ancora oggi criticata da gran parte della dottrina, è doveroso presentarne gli aspetti più rilevanti per sostenere come sia foriera di evidenti distorsioni, per almeno cinque motivi.

Successivamente, vengono citati i riferimenti giurisprudenziali che confutano la tesi della sentenza n. 24823/2015, affermando come il contraddittorio preventivo debba trovare un'applicazione generalizzata. Di conseguenza, anche gli accertamenti "a tavolino" meritano che venga instaurata una fase di confronto tra le parti, in cui il contribuente possa esporre le proprie ragioni in relazione all'istruttoria lesiva nei suoi confronti.

La parte conclusiva del secondo capitolo è dedicata all'interpretazione che l'Amministrazione finanziaria fornisce rispetto a tale principio. Pertanto, vengono indicate due circolari dell'Agenzia delle Entrate: la n. 25/E/2014 che tratta della prevenzione e del contrasto all'evasione e la n. 16/E/2016 che riprende la stessa tematica a due anni di distanza. È opportuno rilevare come sia la stessa Amministrazione finanziaria a riconoscere la rilevanza del contraddittorio preventivo durante le verifiche fiscali, con un'interpretazione estensiva dell'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Il terzo capitolo, che presenta le prospettive di modifica dell'applicazione del contraddittorio, si apre con l'ordinanza 736/2016 della Commissione Tributaria Regionale della Toscana. Tale pronuncia ordina la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale, affinché questa si esprima sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co.7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

In seguito, la sentenza più recente in relazione al tema oggetto di approfondimento, ossia la n. 1496/2017 della Corte Suprema di Cassazione, viene analizzata per ribadire la rilevanza del contraddittorio preventivo, affinché possa orientare la Corte Costituzionale, che è chiamata ad esprimersi sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co. 7 dello Statuto.

Infine, si afferma come gli atti impositivi, emanati senza la previa partecipazione del contribuente, siano da dichiarare illegittimi. In tal senso, si è rilevato opportuno citare alcune pronunce che dichiarano l'invalidità di un avviso di accertamento, emesso violando il principio del contraddittorio.

Ciò conduce a sostenere la tesi secondo la quale quest'ultimo debba essere attuato al termine di qualsiasi verifica fiscale, prima dell'emanazione dell'avviso di accertamento.

CAPITOLO PRIMO

IL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

1.1 L'origine e la declinazione del principio del contraddittorio

Il contraddittorio è un principio che si sta progressivamente affermando sia a livello nazionale che comunitario ed implica che il soggetto destinatario di un atto abbia il diritto di esporre le proprie ragioni prima dell'emanazione dell'atto stesso.¹

Nel diritto tributario non si rinviene una disciplina generale sul contraddittorio e sulla partecipazione che obblighi l'Amministrazione Finanziaria a interloquire sempre con il contribuente prima di emettere un atto. Tuttavia, nel corso degli anni, ci sono stati alcuni interventi legislativi che gran parte della dottrina e della giurisprudenza hanno interpretato e valutato a favore dell'applicazione del contraddittorio in ambito tributario.

Pertanto, di seguito, verranno presentate le principali azioni legislative per cercare di delineare e di studiare questo principio.

Nonostante il termine "contraddittorio" sia stato introdotto nella Costituzione italiana a seguito delle modifiche apportate all'art. 111 dalla legge Cost. 23 novembre 1999, n. 2, tale termine è stato oggetto di intensi dibattiti dottrinali e giurisprudenziali già in seguito alla Legge n. 241 del 7 agosto 1990 (legge generale sul procedimento amministrativo).²

Per comprendere ciò, è opportuno dapprima soffermarsi sul contraddittorio in generale nel diritto amministrativo per poi affrontare un'analisi specifica nel diritto tributario.

La L. n. 241/1990 qualifica le norme introdotte come "principi generali dell'ordinamento giuridico", prevedendo il contraddittorio nel rapporto tra i privati e la Pubblica Amministrazione.

Tale aspetto viene inizialmente sottolineato dall'art. 7 della L. n. 241/1990, che afferma che *"ove non sussistano ragioni di impedimento derivanti da particolari esigenze di celerità del procedimento, l'avvio del procedimento stesso è comunicato, con le modalità previste"*

¹MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, in BODRITO A. et. al., a cura di, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 413.

²SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in BODRITO A. et. al., a cura di, *Consenso, equità*, cit., 442; TUNDO F., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Trento, 2012, 115 ss; TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Milano, 2013, 36 ss; RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 51 s; MARCHESELLI A., *Il giusto procedimento tributario*, Milano, 2012, 14 ss.

dall'articolo 8, ai soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti ed a quelli che per legge debbono intervenire”.

Il principio del contraddittorio viene poi evidenziato dagli artt. 9 e 10 della medesima Legge che sostengono rispettivamente che *“qualunque soggetto, portatore di interessi pubblici o privati, nonché i portatori di interessi diffusi costituiti in associazioni o comitati, cui possa derivare un pregiudizio dal provvedimento, hanno facoltà di intervenire nel procedimento”* e che *“i soggetti di cui all'articolo 7 e quelli intervenuti ai sensi dell'articolo 9 hanno diritto: di prendere visione degli atti del procedimento, salvo quanto previsto dall'articolo 24; di presentare memorie scritte e documenti, che l'Amministrazione ha l'obbligo di valutare ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento”.*

A tale scopo vengono così disciplinati in ambito amministrativo gli istituti del responsabile del procedimento, della partecipazione del privato al procedimento e dell'accesso del medesimo agli atti amministrativi.

Tali istituti nel diritto amministrativo consentono una tutela anticipata durante la fase del procedimento, nonostante quest'ultima fosse stata tradizionalmente riconosciuta al controllo giurisdizionale degli atti amministrativi. Inoltre, viene riconosciuto agli amministrati la possibilità di intervenire con proprie osservazioni prima del momento finale dell'azione amministrativa, ponendosi in una posizione di parità con la Pubblica Amministrazione.³

Quindi, il contraddittorio tra la Pubblica Amministrazione e i soggetti interessati si traduce nel diritto di essere informati dell'inizio del procedimento con una apposita comunicazione, di poter prendere visione degli atti e di poter sostenere le proprie ragioni in relazione al procedimento avviato e agli atti emessi.⁴

Inoltre, la legge generale sul procedimento amministrativo basa le sue norme su alcuni principi, fondamentali per comprendere la declinazione del contraddittorio. L'art. 1 infatti prevede che *“l'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di pubblicità e di trasparenza secondo le modalità previste dalla presente legge e dalle altre disposizioni che disciplinano singoli procedimenti, nonché dai principi dell'ordinamento comunitario”.*

Il criterio di economicità prevede un uso diligente ed accorto delle risorse da parte della Pubblica Amministrazione. Gli ulteriori principi di pubblicità e di trasparenza sono strettamente legati ad alcuni principi presenti all'interno della Costituzione italiana.⁵ Ci si riferisce, *in primis*,

³SELICATO P., *Scambio*, cit., 445.

⁴SAMMARTINO S., *Tutela del contribuente e contraddittorio endoprocedimentale*, Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Sicilia, 2016, 5.

⁵MARCHESELLI A., *Il giusto*, cit. 14 ss.

alla libertà di informazione (art. 21) e al diritto di difesa nel processo (art. 24), che sono fortemente connessi con il principio di pubblicità. Quest'ultima è intesa come occasione per il soggetto interessato di acquisire una conoscenza esauriente del "progetto" del provvedimento che la Pubblica Amministrazione sta svolgendo con l'obiettivo di emettere l'atto al termine. Inoltre, si consente all'individuo di difendersi da atti e provvedimenti della Pubblica Amministrazione mediante documenti e memorie scritte.

In secondo luogo, il principio di trasparenza è espressione dei principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.). La *ratio fondante* è, da un lato, tutelare l'interesse dei soggetti destinatari del procedimento, affinché possano avere conoscenza di quest'ultimo e possano esprimere le proprie ragioni sugli assunti su cui si basa l'iniziativa dell'Amministrazione; dall'altro lato, tutelare anche l'interesse pubblico, così che venga rispettata l'imparzialità e il buon andamento dall'inizio alla fine della procedura.⁶ Tali riferimenti costituzionali sembrano, dunque, riconoscere il contraddittorio come principio attuabile all'interno dei procedimenti amministrativi.

A questo punto è necessario approfondire come queste disposizioni vengano recepite dal diritto tributario.

Infatti, sono presenti diverse posizioni in dottrina che affermano come la L. n. 241/1990 non si applichi in ambito tributario sotto il profilo della partecipazione.⁷

Ci si riferisce all'art. 13 della medesima legge (in particolare al comma 2) che, durante le verifiche fiscali, esclude il soggetto dalla partecipazione al procedimento, nonostante la legge n. 241/1990 si presenti come una disciplina generale della partecipazione valida per tutti i procedimenti amministrativi.⁸

Ciò è stato oggetto di intensi dibattiti, che hanno portato molti autori ad interpretazioni differenti in merito al contraddittorio e alla sua declinazione.

⁶MARCHESELLI A., *Gli otto pilastri del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie delle regioni Piemonte e Valle d'Aosta, Torino, 2015, 7.

⁷PERRONE L., *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto*, in BODRITO A. et. al., a cura di, *Consenso, equità*, cit., 219 ss; PICCIAREDDA F., *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in BODRITO A. et. al., a cura di, *Consenso, equità*, cit., 400.

⁸L'art. 13 della L.n. 241/1990, al co.1, afferma che: "*Le disposizioni contenute nel presente capo non si applicano nei confronti dell'attività della pubblica Amministrazione diretta alla emanazione di atti normativi, amministrativi generali, di pianificazione e di programmazione, per i quali restano ferme le particolari norme che ne regolano la formazione*". Al co. 2 aggiunge che: "*Dette disposizioni non si applicano altresì ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano*".

Alcuni studiosi, basandosi sul dato meramente letterale dell'art. 13, escludono la partecipazione del soggetto interessato al procedimento tributario; unica eccezione riguarda le forme di contraddittorio disciplinate in norme specifiche. Ci si riferisce alle forme di partecipazione che si rinvencono nelle discipline:

- degli studi di settore (L. n. 662 del 23 Dicembre 1996);
- della contestazione preventiva dell'illecito (art.16 del D.Lgs. 18 Dicembre 1997, n.472, che riconosce al contribuente, ricevuto un atto di contestazione preventiva, la facoltà di presentare deduzioni difensive entro sessanta giorni);
- dell'accertamento con adesione (D.Lgs. 19 Giugno 1997, n.218).

E così anche:

- in materia di accertamento sintetico (art. 38, comma 4, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600; il Legislatore in seguito, con l'art. 22, comma 1, del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, ha imposto all'ufficio un obbligo di contraddittorio preventivo);
- in tema di liquidazione e controllo formale della dichiarazione (art. 36-*bis*, co. 3, modificato dall'art. 1 del D.Lgs 26 gennaio 2011, n. 32 e poi dal comma 10 dell'art. 2 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203 dove il contribuente, entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, può fornire chiarimenti se rileva dati o elementi non considerati);
- in tema di contestazione di fattispecie elusive (art. 37-*bis*, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, che prevede una procedura rafforzata nelle ipotesi in cui sia contestata l'elusività di un'operazione inclusa nel comma 3 di tale articolo);
- in tema di accertamento fondato su presunzioni desunte dai conti correnti bancari (art. 32, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, che sostiene che l'ufficio possa invitare i contribuenti a fornire dati e notizie rilevanti relativamente alle indagini finanziarie).⁹

Altri autori, invece, hanno espresso un'interpretazione diversa, che non si limita restrittivamente al solo dato letterale.¹⁰

E' necessario, quindi, interpretare l'art. 13 citato alla luce dei principi desumibili dalla Costituzione e dall'ordinamento comunitario.

Le disposizioni della legge n. 241/1990, evidenziando l'osservanza dei principi generali dell'attività amministrativa, richiamano l'importanza della trasparenza (art. 1), da applicare anche in tema di partecipazione al procedimento. Tale intervento non può essere considerato

⁹TUNDO F., *Procedimento*, cit., 30 s.

¹⁰MARCHESELLI A., *Il giusto*, cit., 21 ss.; TUNDO F., *Procedimento*, cit., 25 ss.; SELICATO P., *Scambio di informazioni*, cit., 444 ss.

marginale dell'attività amministrativa e dovrebbe essere attuato al di là della materia specifica alla quale è riferito il procedimento.¹¹

Prevedere che tali norme non vadano osservate in sede procedimentale per specifici casi tributari particolari non significa che non possano operare nelle restanti fattispecie, tenuto conto, come più volte ribadito, che vengono espressi principi validi nella generalità delle attività amministrative.¹²

Ciò trova fondamento negli artt. 3 e 97 della Costituzione. Quest'ultimo articolo, come già detto, è strettamente correlato con il concetto di trasparenza. L'attuazione di un procedimento imparziale e trasparente, dove viene a delinearsi il buon andamento della Pubblica Amministrazione, è alla base di un giusto procedimento, sia amministrativo sia tributario.

In riferimento all'art. 3 della Costituzione, esso esprime il concetto di uguaglianza, che deve sussistere anche nell'ambito della partecipazione del contribuente. In caso contrario, si verificherebbe una disparità di trattamento tra i soggetti che partecipano al procedimento amministrativo (lesivo nei loro confronti) condotto dalla Pubblica Amministrazione ed i contribuenti che, sottoposti ad una verifica fiscale, non si vedano riconosciuto il diritto al contraddittorio.

Non tutelare la posizione soggettiva del contribuente vorrebbe dire violare i principi di buon andamento e imparzialità dell'Amministrazione Finanziaria (art. 97Cost.) e ciò implicherebbe una discriminazione tra il procedimento tributario e quello amministrativo, inconciliabile con l'art. 3 della Costituzione.

Tundo esplicitamente afferma che *“ciò significa dunque che il medesimo deve essere innanzitutto informato al criterio del giusto procedimento così come previsto dall'art. 97 Cost. e dal corollario di principi applicabili al procedimento amministrativo che dallo stesso traggono origine. Se è infatti vero che la disciplina sulla partecipazione contenuta nella legge n. 241 del 1990 non si applica al procedimento tributario, è allo stesso tempo vero che la legge sul procedimento amministrativo, ed in particolare il capo III, costituisce una delle manifestazioni positive di principi generali dell'ordinamento, poiché di matrice costituzionale e comunitaria, che si estendono anche al rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente. Non solo. È ormai considerata assunta l'applicabilità al procedimento tributario delle norme generali sul procedimento amministrativo, ed in particolare delle norme contenute nella legge n. 241 del 1990, così come modificata dalla novella introdotta dalla legge n. 15 del 2005”*.¹³

¹¹SAMMARTINO S., *Tutela del contribuente*, cit., 13.

¹²MARCHESELLI A., *Il giusto*, cit., 96 ss.

¹³TUNDO F., *Procedimento*, cit., 41 s.

La L. n. 15/2005, che ha modificato la L. n. 241/1990, oltre a prevedere un'espressa disciplina in materia di nullità e annullabilità dei provvedimenti amministrativi, ha introdotto alcuni principi comunitari accanto a quelli generali. Il buon andamento e l'imparzialità della Pubblica Amministrazione sono stati riconosciuti come forme di garanzia durante l'azione amministrativa. Questo, quindi, concorda con l'interpretazione precedente, riconoscendo le disposizioni menzionate nella L. n. 241/1990 come regola attuabile all'interno di qualsiasi procedimento, sia amministrativo sia tributario. Questi principi generali dell'attività amministrativa, esplicitati con la L. n. 15/2005, devono orientare anche l'Amministrazione Finanziaria nell'ambito del procedimento tributario.

Tundo ribadisce *“l'esplicita enunciazione dei principi che costituiscono l'estrinsecazione del giusto procedimento, e che richiamano i principi di rango costituzionale desumibili anche dalla norma sul giusto processo, contribuisce a individuare il fondamento costituzionale della giustizia e della legalità del procedimento amministrativo. Dunque, questi si palesano necessariamente non solo nel rispetto delle norme di diritto interno ma anche nel rispetto delle norme e dei principi dell'ordinamento europeo”*.¹⁴

È fondamentale richiamare l'orientamento comunitario per diverse ragioni, ossia: spiegare il contraddittorio e sottolinearne l'importanza; comprendere il processo che ha condotto alla L. n. 15/2005; anticipare l'introduzione dello Statuto dei diritti del contribuente nel nostro ordinamento, questione che verrà approfondita in seguito.

I principi comunitari, sia che operino nella cura degli interessi nazionali sia che operino nella cura di interessi comunitari, fanno sì che i poteri pubblici vengano esercitati nel rispetto delle regole del “giusto procedimento”. Tali principi sono presentati nell'art. 1 della L. n. 241/1990 e questa disposizione, indicandoli come criteri generali dell'attività amministrativa, li qualifica come norme e fonti di diritto interno. Quindi, ne viene sottolineata la loro diretta applicabilità a tutti i procedimenti amministrativi nazionali, compresi quelli tributari.¹⁵

L'obiettivo è quello di aumentare il livello di protezione e di tutela dei privati, anche all'interno dei procedimenti tributari. Garantire principi come quello del contraddittorio dà all'Amministrazione finanziaria la possibilità di recepire più informazioni e dati reali, cosicché possa emettere un atto al termine di un “giusto procedimento”.

Il riferimento normativo più importante, al di là delle numerose fonti giurisprudenziali della CGUE trattate nel prossimo paragrafo, si rinviene nell'art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (approvata nel 2000). Infatti, viene espressamente previsto

¹⁴*Idem, Ivi*, 44 s.

¹⁵PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il principio di collaborazione e buona fede*, Torino, 2013, 104 ss.

che “ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell’Unione. Tale diritto comprende in particolare:

- il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio,
- il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale,
- l’obbligo per l’Amministrazione di motivare le proprie decisioni”.

Il Trattato di Lisbona, firmato successivamente nel 2007, al comma 1 dell’art 6, sostiene che “l’Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell’Unione europea del 7 dicembre 2000, adattata il 12 dicembre 2007 a Strasburgo, che ha lo stesso valore giuridico dei trattati” e al comma 3 che “i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell’uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell’Unione in quanto principi generali”.

Riguardo questo ultimo punto, di fondamentale importanza è il richiamo all’art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell’Uomo (CEDU). Esso delinea gli elementi di diritto affinché si instauri un equo processo, ossia vengono posti criteri generali che trovano una loro applicazione anche nel rispetto del giusto procedimento. Ci si riferisce:

- all’importanza di ogni persona di essere informata della natura e dei motivi di un’accusa a suo carico;
- alla possibilità di disporre del tempo necessario per potersi difendere;
- alla possibilità di farsi assistere da un difensore.¹⁶

Elementi, questi, che hanno una loro specifica applicazione durante un contenzioso, ma che hanno fondamento di principi generali, dunque utilizzabili anche durante la fase pre-contenziosa.

Tuttavia, nell’ordinamento interno, è la Legge Cost. 23 novembre 1999 n. 2, come già precedentemente riportato, che introduce il termine “contraddittorio”.

Con essa si concretizza un’interpretazione evolutiva degli artt. 97 e 111 della Costituzione italiana.¹⁷

Si inizia, dunque, a teorizzare l’integrazione del giusto procedimento all’interno del tessuto costituzionale, inserendo l’obbligo di riconoscere il principio del contraddittorio, che richiede

¹⁶TUNDO F., *Procedimento*, cit., 49.

¹⁷*Idem*, *Ivi*, 36.

l'intervento del contribuente, oltretutto dell'Amministrazione finanziaria, prima dell'emissione dell'atto impositivo.

Una spinta assai forte proviene dalla dottrina e dalla giurisprudenza, che ribadiscono l'importanza della partecipazione del singolo nel diritto tributario. Ciò non solo riconoscendo l'esercizio del diritto di difesa durante un contenzioso (art. 24 Cost.), ma anche disciplinando il confronto e il contraddittorio tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria durante le verifiche fiscali.

A livello tributario tale intervento legislativo costituisce la base per l'emanazione di diversi articoli dello Statuto dei diritti del contribuente (L. n. 212/2000). In esso hanno trovato applicazione le istanze di partecipazione e di garanzia del contribuente. Ciò ha una chiara assonanza comunitaria, che già dalla legge n. 240/1990 avrebbe dovuto portare ad un riconoscimento generalizzato del contraddittorio in tutti i procedimenti, sia amministrativi sia tributari.

Selicato afferma che *“con l’inserimento dello Statuto, la necessità del contraddittorio assume valenza normativa qualificata e rappresenta una risposta, per molti aspetti soddisfacente, alle istanze garantistiche che trovano la loro fonte nella Costituzione e che hanno nell’attuazione dei principi del giusto procedimento, dell’imparzialità, della trasparenza e nella partecipazione del contribuente all’accertamento, un momento cruciale per la loro realizzazione. La norma in esame, a ben vedere, non fa che codificare gli elementi del contraddittorio anticipato in un modo analogo a quello che in precedenza poteva essere ricavato in via interpretativa”*.¹⁸

In questo modo, lo Statuto codifica per la prima volta i principi generali dell'ordinamento tributario nel nostro Paese.¹⁹ Esso costituisce una disciplina della partecipazione del contribuente coerente con gli assunti di ordine sistematico e costituzionale. Infatti, si ha un primo riscontro nella regola in cui il legislatore dello Statuto dichiara di dare attuazione ai principi costituzionali di eguaglianza, capacità contributiva, legalità e imparzialità amministrativa attraverso regole derogabili o modificabili *“solo espressamente e mai da leggi speciali”*.²⁰

Marongiu sostiene che *“significativamente l’art. 1 della legge statuisce che le sue disposizioni costituiscono principi generali dell’ordinamento tributario e attuazione degli artt. 3, 23, 53, 97 Cost. Lo Statuto, coerentemente, nelle sue prime norme, è volto a garantire una disciplina tributaria scritta per principi, stabile nel tempo, affidabile e trasparente e perciò idonea ad*

¹⁸SELICATO P., *Scambio di informazioni*, cit., 457.

¹⁹MARONGIU G., *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 49 s.

²⁰RAGUCCI G., *Il contraddittorio*, cit. 57 ss.

agevolare, nella interpretazione, sia il contribuente che l'Amministrazione finanziaria e a diminuire gli alibi del primo nel tentare e nel realizzare comportamenti evasivi".²¹

Lo Statuto presenta i principi generali dell'ordinamento tributario, enunciando le disposizioni come attuative della Costituzione.

La Legge n. 212/2000 ha ripreso e specificato quanto era indicato nella L. n. 241/1990 sul procedimento amministrativo, sottolineando aspetti rilevanti in relazione alle esigenze proprie dell'attività impositiva.²²

Talune disposizioni dello Statuto prevedono, regolando anche l'eventualità di una violazione, specifiche forme di contraddittorio.

Nonostante alcuni autori abbiano manifestato l'opinione che la L. n. 212/2000 abbia formalizzato il principio del contraddittorio in diritto tributario, secondo altri il Legislatore ha rinunciato a dettare una regola generale sul contraddittorio e sul tema della partecipazione del contribuente. Il Legislatore avrebbe potuto fornire un supporto più solido all'applicazione di tale principio, evitando così di considerarlo attuabile solo per alcuni casi circoscritti.

In questa sede, si è scelto di approfondire le norme dello Statuto che trovano un fondamento rispetto al contraddittorio, tralasciando gli articoli non concernenti tale specifico principio.

Sono dirette a questo scopo: le disposizioni che fanno riferimento ai principi di imparzialità e buona fede (art. 1); la previsione del dovere di informazione del contribuente (art. 5); la garanzia dell'effettiva conoscenza degli atti e di una loro semplificazione (art. 6); la chiarezza e la motivazione degli atti (art. 7); i principi di tutela dell'affidamento e della buona fede (art. 10); i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali (art. 12).²³ È, quindi, opportuno presentare ogni singola norma, con un particolare riguardo all'articolo 12 dello Statuto, ossia quello più idoneo a dare una declinazione al principio del contraddittorio.

In relazione all'art. 1, sono diversi i riferimenti già segnalati. Emergono, infatti, alcuni principi che trovano fondamento nella Cost. (art. 97). Essi, come la L. n. 241/1990, sono criteri generali, applicabili anche in ambito tributario.

L'obiettivo, quindi, oltre a fornire maggiori garanzie ai contribuenti, è quello di procedere con un *iter* efficace ed efficiente, in cui la partecipazione di entrambe le parti sia vincolante per giungere ad un esito finale informato e corretto. Ciò viene perseguito se l'Amministrazione finanziaria si comporta in modo imparziale e secondo buona fede durante il procedimento, attuando il contraddittorio con il contribuente.

²¹MARONGIU G., *Lo Statuto*, cit., 51 s.

²²RAGUCCI G., *Il contraddittorio*, cit., 59 s.

²³SELICATO P., *Scambio di informazioni*, cit., 454.

Oltre alla chiarezza e alla trasparenza, che devono emergere da una disposizione tributaria, la L. n. 212/2000 agli artt. 5 e 6 introduce i principi di informazione, di effettiva conoscenza degli atti e di semplificazione.²⁴

Marongiu evidenzia che *“nel disposto dell’art. 5 per il quale l’Amministrazione finanziaria, non solo deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, ma deve anche portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro decreto o atto che dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti”*.²⁵

Nell’art. 6 si sottolineano ulteriori doveri dell’Amministrazione finanziaria nei confronti dei contribuenti. Essa, infatti, deve provvedere ad assicurare l’effettiva conoscenza degli atti destinati al contribuente, comunicandoli in tempi utili e facendo in modo che siano comprensibili anche a coloro che sono sforniti di conoscenze in materia tributaria.

Quindi, si ribadisce l’importanza dell’Amministrazione finanziaria che deve coinvolgere il contribuente nelle verifiche e nei controlli che lo riguardano, informandolo e comunicandogli gli atti a lui destinati in modo chiaro e comprensibile. Al comma 5 dell’art 6 si afferma che *“prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l’Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta”*.

Ciò rappresenta l’inizio del contraddittorio come principio generale, ossia quella fase in cui il singolo prende conoscenza di ciò che sta succedendo e viene informato, affinché possa esprimere le sue ragioni e far emergere chiarimenti che l’Amministrazione finanziaria erroneamente potrebbe non aver considerato.²⁶

Nell’art. 7 si introduce il principio di motivazione degli atti dell’Amministrazione finanziaria, richiamando l’art. 3 della L. n. 241/1990. Infatti, l’Amministrazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che stanno alla base della propria decisione.

Inoltre, viene riconosciuta la legittimità della motivazione *per relationem*. A seguito dell’art. 7 dello Statuto e del decreto di attuazione (n. 32/2001), viene imposto l’obbligo di allegazione dell’atto richiamato oppure la possibilità di riportare il contenuto essenziale dell’atto a cui si

²⁴Le disposizioni riprendono i principi indicati nella L. n. 241/1990 sul procedimento amministrativo.

²⁵MARONGIU G., *Lo Statuto*, cit., 127.

²⁶*Idem*, *Ivi*, 141 ss.

rinvia all'interno del documento con cui l'Amministrazione finanziaria avanza la propria pretesa impositiva.²⁷

Non ammettere la fase del contraddittorio vorrebbe dire non consentire al contribuente di conoscere il contenuto degli atti istruttori prima che venga emanato il provvedimento finale. Il contraddittorio si potrà dire compiuto quando, prima ancora di emettere l'atto impositivo, l'Amministrazione finanziaria renda partecipe il contribuente e stimoli eventuali contro-repliche. Solo dopo tale fase, l'Amministrazione finanziaria potrà emettere un avviso, che dovrà essere motivato analiticamente sulla mancata adesione alle ragioni esposte dal contribuente.

Per quanto riguarda la partecipazione al procedimento, le norme più rilevanti risultano essere gli artt. 10 e 12.

L'art. 10 al co. 1 sostiene che *“i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”*.

Anche in questo caso, si allude ai principi di buon andamento, efficienza ed imparzialità dell'azione amministrativa tributaria derivanti dall'art. 97 Cost.²⁸ Essi sono immanenti all'ordinamento tributario. Seguendo le regole generali di collaborazione e di buona fede, l'Amministrazione finanziaria e il contribuente vi si devono sempre informare nei loro reciproci rapporti. Quindi, anche il soggetto privato deve evitare comportamenti ingannevoli o tali da eludere una giusta pretesa tributaria.²⁹ Il principio della collaborazione, che attua i principi di buon andamento ed efficienza amministrativa, regola i rapporti che si instaurano tra Amministrazione e contribuente anche oltre alle occasioni rigidamente formalizzate relative ai procedimenti impositivi. Questo permette di riconoscere la valenza generale del contraddittorio come condizione che permette di realizzare una effettiva garanzia della giusta imposizione, con modalità adeguate a un ordinamento tributario evoluto.³⁰

L'art. 12 dello Statuto è lo strumento dell'ordinamento tributario che riconosce i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali. Esso indica alcuni obblighi che l'Amministrazione finanziaria deve rispettare durante le verifiche fiscali, prevedendo quanto segue.

- Tutti gli accessi, le ispezioni e le verifiche fiscali sono subordinate ad effettive esigenze di indagine. È necessario che siano svolte durante l'orario lavorativo, in modo che arrechino la minore turbativa possibile.³¹

²⁷PERRONE L., *La disciplina*, cit., 223 s.

²⁸RAGUCCI G., *Il contraddittorio*, cit., 61ss.

²⁹MARONGIU G., *Lo Statuto*, cit., 144 s.

³⁰RAGUCCI G., *Il contraddittorio*, cit., 56.

³¹MAGISTRO L., *Accesso nei luoghi di esercizio delle imprese: diritti e garanzie del contribuente*, in *Corr. trib.*, 33/2000, 2377 ss.

- Quando inizia la verifica, il contribuente deve venire informato delle ragioni che la giustificano e dell'oggetto che la riguarda, considerando anche la possibilità di essere assistito da un professionista dinanzi alle Commissioni tributarie.
- Il soggetto verificato può richiedere che la documentazione venga consultata ed analizzata dai verificatori presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria.
- Nel processo verbale delle operazioni di verifica sono prese in considerazione le osservazioni e le ragioni del contribuente e del professionista.
- La durata della permanenza degli operatori civili e militari, presso la sede del contribuente per le verifiche fiscali, non eccede i trenta giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta giorni solo nei casi di particolare complessità.
- *“Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza” (comma 7).*³²

Tale articolo è, dunque, una disposizione di principio, al cui interno sono previsti obblighi per l'Amministrazione finanziaria a favore del contribuente.

C'è un primo riferimento al contraddittorio al comma 4 dell'art. 12, dove viene richiesta la verbalizzazione delle ragioni avanzate dal privato e dal professionista che eventualmente lo assista. In quest'ottica è presente un dialogo tra parte pubblica e privata, che cooperano per perseguire il medesimo fine, ossia il prelievo conforme alla legge.³³

L'art. 12, co. 7 è una delle disposizioni dello Statuto che più significativamente caratterizza la partecipazione del cittadino-contribuente alle verifiche fiscali dell'Amministrazione finanziaria.³⁴ Esso prevede che, entro sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, il contribuente possa comunicare richieste ed osservazioni che devono essere valutate dagli uffici impositori.

Nella fase antecedente all'emanazione dell'atto, il contribuente ha il diritto di comunicare le sue osservazioni; è obbligo dei verificatori valutarle e, in seguito, esporre nell'avviso di accertamento le ragioni per cui non sono state accolte. Una mancanza di queste ultime, infatti, determina l'inammissibilità dell'atto.

³²TUNDO F., *La partecipazione*, cit., 22 s.; MARONGIU G., *Lo Statuto*, cit., 174 ss.

³³RAGUCCI G., *Il contraddittorio*, cit., 64 s.

³⁴MARONGIU G., *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in Corr. trib., 6/2011, 474 ss.

Pertanto, l'avviso di accertamento è illegittimo qualora non venga rilasciato un processo verbale di constatazione o un atto che assolva alla sua funzione. Infatti, se non rilasciato, non ci sarebbe un termine per calcolare la decorrenza e per attuare il contraddittorio tra le parti.³⁵

Di conseguenza, l'atto è illegittimo se emanato senza il rilascio preventivo di un processo verbale di constatazione o se emanato senza considerare le ragioni esposte dal contribuente durante il contraddittorio.

L'unica possibilità di derogare al termine di sessanta giorni riguarda i casi di particolare e motivata urgenza. Ciò viene determinato caso per caso (si guarda a circostanze esterne e oggettive: ad esempio un contribuente estremamente pericoloso) e la motivazione e la particolare specificità non possono assolutamente "essere, quindi, ricondotte all'incombente del termine ultimo di decadenza della potestà accertatrice".³⁶ Se l'Amministrazione finanziaria ha una pianificazione inefficiente dei controlli fiscali e non è in grado di eseguire nei termini previsti le verifiche, ritardando l'emissione degli avvisi di accertamento oltre gli anni previsti³⁷, ciò non può danneggiare il contribuente. Egli deve poter esprimere le proprie ragioni, attuando il contraddittorio durante i sessanta giorni. Questi ultimi non possono essere ridotti per colpe relative all'organizzazione dell'ufficio impositore.

Tale disposizione, ossia l'art. 12 co. 7 dello Statuto, fa emergere due problemi rilevanti, che ora ci si limita ad anticipare. Essi saranno oggetto di trattazione più approfondita nei prossimi capitoli.

La prima questione riguarda la portata di tale norma come fonte generale per attuare il contraddittorio durante il procedimento tributario, non qualificandola come principio da applicare solo in alcuni casi specifici.³⁸ In questo modo, la copia del processo verbale di chiusura delle operazioni dovrebbe essere rilasciata al contribuente anche qualora l'attività istruttoria dell'Amministrazione finanziaria non abbia determinato accessi o verifiche presso la sede del contribuente, ma solo indagini in ufficio (cosiddetti accertamenti "a tavolino"). Ciò garantirebbe sempre il contraddittorio tra le due parti durante i sessanta giorni seguenti.

³⁵TUNDO F., *La partecipazione*, cit., 221 ss.

³⁶MARONGIU G., *Lo Statuto*, cit., 188.

³⁷Dal 2017 si sono allungati i tempi di accertamento per Iva e imposte sui redditi da 4 a 5 anni, quindi valgono gli avvisi di accertamento emessi entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di presentazione (quindi entro il 31 dicembre 2022 per i redditi del 2016, da dichiarare nel 2017); in caso di dichiarazione omessa o nulla gli anni sono 7. Se le indagini fiscali riguardano i paradisi fiscali, i tempi si allungano maggiormente: quindi si passa al decimo anno successivo a quello di presentazione della relativa dichiarazione, che salgono a 14 in caso di omissione.

³⁸MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio*, cit., 420 ss.

Un ulteriore problema riguarda la violazione del principio del contraddittorio, una volta riconosciuto come principio generale dell'ordinamento tributario. Infatti, è fondamentale approfondire se la mancata applicazione del contraddittorio comporti la nullità dell'avviso di accertamento oppure no.

1.2 Il contraddittorio alla luce dei successivi interventi giurisprudenziali

Oltre a presentare i riferimenti normativi da cui partire per disciplinare il principio del contraddittorio, è opportuno soffermarsi sull'interpretazione in relazione a quanto affermato dalla giurisprudenza. Si inizierà, come precedentemente indicato, con l'orientamento europeo e, quindi, con le sentenze della Corte di Giustizia dell'Unione Europea (CGUE). Successivamente, si analizzeranno le sentenze della Cassazione e della Corte Costituzionale, in modo da evidenziare come viene recepito il principio del contraddittorio dalla giurisprudenza nazionale.

A livello comunitario le sentenze più rilevanti risultano essere quella della CGUE del 18 dicembre 2008, in causa 349/07 (società *Sopropè*), e la sentenza emanata dalla CGUE il 3 luglio 2014 nelle cause C-129/13 e C 130/13, rispettivamente società *Kamino International* e società *Datema*.³⁹

È opportuno chiarire che le sentenze in questione riguardano la materia doganale, quindi una materia armonizzata. Pertanto, si ricorda che deve essere applicata la stessa disciplina per tutti gli accertamenti IVA nazionali.

Nel caso *Sopropè* le autorità portoghesi hanno ritenuto che 52 operazioni d'importazione fossero state realizzate presentando certificati d'origine e documenti di trasporto falsificati. Pertanto, sarebbe stato necessario applicare un'aliquota dei dazi doganali più elevata. L'Amministrazione doganale ha dato la possibilità alla società di intervenire esercitando il suo diritto all'audizione. Tuttavia, non ritenendo che la *Sopropè* avesse fatto emergere nuovi elementi per modificare l'esito della verifica fiscale, l'Amministrazione doganale richiese di pagare i dazi doganali dovuti entro dieci giorni. Dall'opposizione della società a tale richiesta è scaturito un contenzioso che si è protratto sino alla sentenza della CGUE del 18 dicembre 2008. Essa afferma che “*spetta al giudice nazionale adito stabilire se, alla luce delle circostanze particolari della causa, il termine concretamente concesso a detto importatore gli abbia consentito di essere utilmente ascoltato dalle autorità doganali. Il giudice nazionale deve inoltre verificare se, in considerazione del periodo intercorso tra il momento in cui*

³⁹MARCHESELLI A., *Gli otto pilastri*, cit., 2.

l'Amministrazione interessata ha ricevuto le osservazioni dell'importatore e la data in cui ha adottato la sua decisione, sia possibile o meno ritenere che essa abbia tenuto adeguatamente conto delle osservazioni che le sono state trasmesse”.

Viene, così, riconosciuta la partecipazione effettiva tra la parte pubblica e la parte privata a livello comunitario, ammettendo il contraddittorio preventivo come principio generale.⁴⁰ Quest'ultimo, pertanto, riveste portata vincolante anche per il legislatore, i giudici e l'Amministrazione finanziaria nazionale, anche senza una norma specifica che lo riconosca espressamente.⁴¹

Lo stesso accade nella sentenza della CGUE del 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13. In tal caso le autorità doganali olandesi, a seguito di un controllo, hanno ritenuto che la classificazione contabile di alcune merci fosse inesatta. Ciò ha comportato che si dovesse applicare un'aliquota più elevata. Per questo motivo l'ispettore delle imposte ha emesso un'intimazione di pagamento per procedere al recupero del supplemento di dazi doganali dovuti sia dalla società *Kamino* sia dalla società *Datema*.

Entrambe, però, fecero ricorso, poiché non avevano avuto la possibilità di esporre le loro argomentazioni prima dell'emissione di tali intimazioni di pagamento. Dopo un lungo contenzioso, la Corte di Giustizia dell'UE si è espressa dichiarando che *“il principio del rispetto dei diritti della difesa da parte dell'Amministrazione e il diritto che ne deriva, per ogni persona, di essere sentita prima dell'adozione di qualsiasi decisione che possa incidere in modo negativo sui suoi interessi, ..., possono essere fatti valere direttamente, dai singoli, dinanzi ai giudici nazionali. Il giudice nazionale, avendo l'obbligo di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione, può, nel valutare le conseguenze di una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, tenere conto della circostanza che una siffatta violazione determina l'annullamento della decisione adottata al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tal irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso”.*

Ecco, dunque, una risposta ai quesiti riguardanti la declinazione e la portata del diritto al contraddittorio previsto nel diritto comunitario.⁴² La partecipazione del contribuente e il contraddittorio tra le due parti è ribadita ancora una volta come principio che trova applicazione non solo in sede giurisdizionale, ma anche endoprocedimentale.

⁴⁰RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2/2009, 570 ss.

⁴¹CORASANITI G., *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, V, 1838 ss.

⁴²MARCHESELLI A., *Gli otto pilastri*, cit., 2.

L'attività amministrativa nazionale, e quindi anche quella tributaria, è retta dai principi dell'ordinamento comunitario.

Per quanto riguarda la giurisprudenza interna, si segnala la sentenza della Corte Costituzionale n. 505 del 11 dicembre 1995. In essa viene sostenuto che nel procedimento amministrativo *“trovano diretta e necessaria applicazione i principi relativi al diritto dell'interessato di conoscere gli atti che lo riguardano, una sua, pur limitata partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell'interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi”*.

Quindi, già prima dello Statuto del contribuente, il principio del contraddittorio trova una copertura costituzionale.⁴³

Anche la Suprema Corte di Cassazione (con la sentenza n. 1236 del 23 gennaio 2006) ha rimarcato l'importanza del contraddittorio. Essa afferma che *“i principi generali dell'attività amministrativa stabiliti dalla L. 7 agosto 1990, n. 241, che si applicano, salva la specialità, anche per il procedimento amministrativo tributario.... Sul piano normativo generale si deve tener presente che il procedimento amministrativo, anche quello tributario, è la forma della funzione e che il potere di adottare l'atto amministrativo finale è solo l'esercizio terminale di un potere che è stato frazionato, in conformità alle norme, ispirate alla natura delle cose, sul procedimento e, quindi, sulla divisione del potere amministrativo anche nel potere di iniziativa e, soprattutto, per quel che interessa la presente causa, nel potere istruttorio”*.

Ciò ribadisce come al diritto tributario si applichino i principi affermati nella L. n. 241/1990 che è stata descritta precedentemente. Tale riferimento normativo costituisce la base per declinare il principio del contraddittorio.

La giurisprudenza ha cominciato a riconoscere il principio del contraddittorio durante l'istruttoria a partire dalla sentenza della Cassazione n. 17229 del 28 luglio 2006.⁴⁴ Questa sostiene che *“nella fase procedimentale amministrativa che va dalla dichiarazione tributaria all'avviso di accertamento, tra ufficio tributario e contribuente non si è svolto alcun contraddittorio, cosicché è vano invocare uno studio di settore”*. La questione riguarda un accertamento fondato su elementi non ricavati dalla realtà propria del contribuente che, quindi, non sono sufficienti a giustificare l'accertamento. Anche se ciò è emerso in materia di accertamenti tributari riguardanti gli studi di settore, il problema ha carattere generale. Infatti, se non si considerano gli elementi offerti dal contribuente, si realizza una valutazione non

⁴³MARCHESELLI A., *L'effettività del contraddittorio*, cit., 414.

⁴⁴*Idem*, Ivi, 417.

corretta; ciò contrasta con i principi di buon andamento e imparzialità dell'agire dell'Amministrazione Pubblica.⁴⁵

Un altro riferimento giurisprudenziale è fornito dall'ordinanza della Corte Costituzionale n. 244 del 24 luglio 2009, in cui viene sottolineata l'applicazione del principio del contraddittorio in ambito tributario. Questa esplicita la valenza dell'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente. Poiché afferma la nullità degli avvisi di accertamento in mancanza di contraddittorio con il contribuente, essa verrà ripresa quando si parlerà della violazione di tale principio.

Inoltre, la Corte di Cassazione a Sezioni Unite riconosce il contraddittorio, come fase necessaria del giusto procedimento, nella sentenza n. 26635 del 18 dicembre 2009. Infatti, tale principio *“deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa”* ed *“esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica”*. Nonostante il caso faccia riferimento alle ipotesi di accertamento fondato su dati standard, la sentenza legittima il contraddittorio come requisito generale necessario del giusto procedimento tributario. È opportuno aggiungere che, durante una qualsiasi verifica fiscale, è molto probabile che il contribuente sia a conoscenza di elementi che l'Amministrazione finanziaria non ha potuto acquisire. In questo senso, la partecipazione del privato è fondamentale per condurre il procedimento ad un atto finale che richieda una pretesa impositiva reale e corretta.

Pertanto, il contraddittorio non sembra avere limiti nella sua applicazione. Un'interpretazione restrittiva di tale principio, infatti, rischierebbe di *“scontrarsi”* con la declinazione che ne danno sia il diritto comunitario sia il diritto costituzionale italiano.⁴⁶

Tali considerazioni sono messe in evidenza dall'art. 12 dello Statuto dei diritti del contribuente, che la giurisprudenza e la dottrina hanno interpretato e applicato non soffermandosi al mero dato letterale, ma considerandolo come principio generale della partecipazione del contribuente al procedimento di accertamento tributario.

Questa interpretazione trova conferme in alcune sentenze più recenti (n. 18184/2013, n. 19667/2014, n. 132/2015).

Nella sentenza n. 18184 del 2013 la Corte di Cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, stabilisce definitivamente che il contraddittorio non può più essere omesso nell'ambito del procedimento tributario.⁴⁷ La questione attiene alle conseguenze della

⁴⁵MARCHESELLI A., *Il giusto*, cit., 114.

⁴⁶*Idem*, *Ivi*, 109.

⁴⁷TUNDO F., *Procedimento tributario*, cit., 143.

violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente. Nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione da parte dei verificatori, il contribuente può comunicare, entro sessanta giorni, osservazioni e richieste, che devono essere valutate dagli uffici impositori. La sentenza sottolinea che *“tale intervallo temporale è destinato a favorire l’interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale”*. Si devono, dunque, poter sviluppare repliche e controrepliche tra le parti, per tutta la durata dei sessanta giorni.⁴⁸ Il contraddittorio permette, così, una forma di tutela sia nei confronti del contribuente, che può esporre le sue ragioni, sia nei confronti dell’Amministrazione, che potrà realizzare una verifica fiscale basata su dati reali ed adeguati. Tale *iter* consente, inoltre, di deflazionare eventuali contenziosi futuri, con evidenti risvolti positivi in termini economici e temporali per entrambe le parti. Pertanto, *“l’inosservanza del termine dilatorio, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l’invalidità dell’avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dalla violazione della facoltà del contribuente di partecipare al procedimento stesso”*.⁴⁹

Per quanto concerne la sentenza n. 19667/2014 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite, pur pronunciandosi sulla legittimità dell’iscrizione di ipoteca non preceduta da apposita comunicazione, si sofferma sul tema del contraddittorio endoprocedimentale. Inizialmente, viene esplicitamente espresso che l’art. 13 della L. n. 241/1990 non esclude i procedimenti tributari dall’applicazione degli istituti partecipativi indicati nell’art. 7 della medesima legge. Si tratta solamente di un rinvio che lascia la regolamentazione di questi istituti alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario. Inoltre, viene ribadito il contraddittorio come principio fondamentale e immanente nell’ordinamento interno, cui dare attuazione anche senza che vi sia una espressa e specifica previsione normativa. Esso assume un ruolo indefettibile, che trova un riferimento normativo negli artt. 24 e 97 della Costituzione. Ogni contribuente deve, quindi, essere sentito prima della notificazione di qualunque atto lesivo della sua sfera giuridica.⁵⁰ Con riferimento al contraddittorio, la sentenza sottolinea che *“la violazione determina la nullità dell’atto lesivo che sia stato adottato senza la preventiva comunicazione al destinatario”*. Riferendoci nuovamente allo Statuto dei diritti del

⁴⁸TUNDO F., *Illegittimo l’atto impositivo emesso «ante tempus»: le sezioni unite chiudono davvero la questione?*, in Corr. trib., 36/2013, 2825 ss.

⁴⁹TABET G., *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti «ante tempus»*, in GT - Riv. giur. trib., 11/2013, 843 ss.

⁵⁰TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in GT - Riv. giur. trib., 12/2014, 937 ss.

contribuente, la possibilità di non rispettare il termine dei sessanta giorni, dopo la notifica del processo verbale di constatazione (art. 12, co. 7), è una disciplina eccezionale. Essa prevede la deroga per motivi di urgenza. Tuttavia, al di fuori di questo caso circoscritto, la necessità del contraddittorio è assoluta e universale in tutte le altre fattispecie.⁵¹ La sentenza lo afferma chiaramente, identificandolo come *“principio il cui rispetto è dovuto da parte dell’amministrazione indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva”*.

Infine, la sentenza n. 132 del 7 luglio 2015 della Corte Costituzionale ha affrontato il tema della legittimità costituzionale dell’obbligo di contraddittorio preventivo tra Amministrazione e contribuente, in presenza di fattispecie elusive.⁵² Anche in tal caso, poiché non si rinviene nell’ordinamento una specifica disposizione che disciplini la fattispecie in questione, i giudici hanno valutato alcune norme interne ed altre comunitarie per fornire una risposta alla controversia. Sono stati considerati unitariamente l’art. 37-bis, co. 4 del DPR n. 600/1973 e l’art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.⁵³ Infatti, in entrambe le disposizioni è previsto che il contribuente venga informato delle verifiche fiscali nei suoi confronti. Egli, come già ampiamente descritto, ha sessanta giorni per presentare eventuali osservazioni; dopodiché, l’Amministrazione finanziaria potrà emettere l’avviso di accertamento. Il principio del contraddittorio nella fase pre-accertativa ha un riferimento negli artt. 3 e 53 della Costituzione. Se questo viene considerato come principio assoluto e se ne considera la sua capacità espansiva, è opportuno considerarlo tale anche nelle fattispecie elusive. In caso contrario, l’accertamento sarebbe inconciliabile con gli artt. 3 e 53 della Costituzione, poiché violerebbe il principio di uguaglianza e rischierebbe di determinare una pretesa impositiva non corretta. Considerando le peculiarità delle fattispecie elusive e il ruolo che in esse possono assumere le osservazioni del contribuente, risulta ancor più rilevante garantire l’effettività del contraddittorio. I giudici della Corte di Cassazione affermano che *“l’attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell’ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell’atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell’interessato al procedimento stesso”*⁵⁴ e che *“la necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento*

⁵¹MARCHESELLI A., *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 39/2014, 3019 ss.

⁵²TUNDO F., *La corte costituzionale sulla nullità dell’accertamento “antielusivo” anticipato - il commento*, in *Corr. trib.*, 35/2015, 2670 ss.

⁵³RAGUCCI G., *Commento (sent. n. 132/2015: accertamento) - Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 5/2015, 1217 ss.

⁵⁴In tal caso viene ripresa la sentenza n. 19667 del 2014, descritta precedentemente.

e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'Amministrazione è chiamata a compiere". Pertanto, anche in tale pronuncia, il mancato rispetto del termine di sessanta giorni di confronto tra il contribuente e l'Amministrazione costituisce una violazione del contraddittorio preventivo, con conseguente illegittimità dell'atto impositivo.

Tuttavia, l'orientamento indicato dalla sentenza n. 132 del 2015 è stato sconfessato dalla più recente pronuncia n. 24823 del 9 dicembre 2015. Essa sarà oggetto di analisi e approfondimento nel secondo capitolo.

1.3 In cosa consiste il contraddittorio preventivo?

In generale, il principio del contraddittorio consiste nel diritto di ogni contribuente di difendersi in sede procedimentale prima dell'emissione di un atto conclusivo, senza subire alcuna preclusione, unitamente al dovere dell'Amministrazione finanziaria di esaminare le osservazioni espresse in sede di atto finale.

Di evidente derivazione giurisdizionale, il contraddittorio si attua nei processi civili, amministrativi, contabili e penali, nonché nel processo di contenzioso tributario.⁵⁵ Come già affermato precedentemente, il contraddittorio trova il proprio fondamento nell'art. 111, commi 1 e 2, Cost. Tale norma dispone che *"la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale"*, imponendosi pertanto come regola processuale di carattere generale.

La problematica della nozione di contraddittorio preventivo è strettamente legata all'applicabilità di questo principio. In ambito tributario, equivale a riconoscerlo nella fase precedente all'avviso di accertamento, ossia durante le verifiche fiscali.

Per molti anni, la dottrina ha distinto la partecipazione in funzione difensiva (partecipazione-contraddittorio) dalla partecipazione in funzione collaborativa (partecipazione collaborativa o anche servente). Tra queste due funzioni, emergono, infatti, molteplici differenze.

La partecipazione con funzione collaborativa:

- dà la possibilità all'Amministrazione finanziaria di conoscere elementi ulteriori;

⁵⁵MARCHESELLI A., *Il giusto*, cit., 97 ss.

- si realizza nel momento in cui le verifiche fiscali sono in corso;
- comporta un obbligo di collaborazione da parte del contribuente (di conseguenza, la mancata partecipazione determina alcuni effetti negativi come l'irrogazione di sanzioni e alcune preclusioni processuali);
- presuppone il dovere di partecipazione del contribuente e la facoltà per l'Amministrazione finanziaria di interpellare l'altra parte.

Alcuni esempi di questo tipo di partecipazione sono l'obbligatorietà per il contribuente di fornire i documenti e i dati richiesti, di compilare i questionari inviati e di rispondere agli interrogatori. Si tratta di elementi che possono aiutare l'Amministrazione finanziaria, ma che non forniscono una difesa nei confronti del contribuente.

Invece, la partecipazione con funzione difensiva (contraddittorio):

- ha come obiettivo la difesa del contribuente;
- si realizza quando le verifiche fiscali sono terminate e l'Amministrazione ha raccolto gli elementi a sua disposizione;
- non determina un dovere di partecipazione del contribuente, che può così scegliere se difendersi o meno;
- comporta un obbligo nei confronti dell'Amministrazione finanziaria di convocare il contribuente e di sentire le sue osservazioni e i suoi chiarimenti. Questi ultimi, emersi durante il contraddittorio, devono essere valutati dall'Amministrazione in base alla loro rilevanza.⁵⁶

Si prenderà in considerazione questa seconda forma di partecipazione, nonostante ci siano degli elementi in comune tra le due forme, considerando il percorso di un procedimento e i rapporti tra le parti.

Quanto si vuole affermare, con la nozione di contraddittorio preventivo in ambito tributario, riguarda proprio l'estensione della difesa del contribuente alla fase pre-accertamento e, quindi, nel corso di una verifica fiscale.

Quindi, il contraddittorio, pur manifestandosi durante la fase meramente contenziosa, non è applicabile esclusivamente alla fase conclusiva del procedimento. Dimostrata la sua valenza generale come principio giuridico, ciò equivale a riconoscere la sua rilevanza anche durante il procedimento, sia amministrativo sia tributario.

⁵⁶PICCIAREDDA F., *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in BODRITO A. et. al., a cura di, *Consensus, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 399 s.

Inoltre, con lo Statuto dei diritti del contribuente, questa definizione del contraddittorio preventivo viene rafforzata e circoscritta ad un momento specifico, ossia il processo verbale di constatazione (o un qualsiasi atto che eserciti la stessa funzione).

Se, come ampiamente affermato, tale principio, che si manifesta ogni qualvolta la funzione svolta sia retta da imparzialità e buona fede, trova fondamento nello Statuto, esso è applicabile senza preclusioni a qualsiasi verifica fiscale posta in essere dall'Amministrazione finanziaria.

Ne consegue, quindi, che un qualsiasi provvedimento tributario non può essere adottato senza previa audizione del contribuente che ne subisce gli effetti. In quest'ottica, la partecipazione del privato, interessato al procedimento in *itinere*, può allora esplicare una funzione di difesa e di tutela, costituendo uno strumento di garanzia della propria posizione giuridica.

Il contraddittorio preventivo consiste proprio in questo. È opportuno anticipare la difesa del contribuente alla fase successiva al processo verbale di constatazione, momento dal quale egli ha sessanta giorni per esporre le proprie ragioni e le proprie osservazioni. Tale termine può avere nel contempo una funzione collaborativa, atta a consentire alla Pubblica Amministrazione di pervenire, nell'oggettivo interesse pubblico, a conoscenza degli elementi necessari ed opportuni per un'esauritiva valutazione del caso concreto.

Si è già evidenziato come la partecipazione del cittadino al procedimento amministrativo costituisca esplicitazione non solo dei principi di imparzialità e buon andamento, ma costituisca addirittura espressione dei principi di ragionevolezza, trovando fondamento nell'art. 3 della Costituzione.

Le osservazioni, le deduzioni, le istanze e le opposizioni degli interessati, durante la fase tra il processo verbale di constatazione e l'avviso di accertamento, costituiscono un fondamentale contributo alla formazione di un atto legittimo, giusto e ragionevole.

Quindi, con l'espressione "contraddittorio preventivo" si intende un concetto simile a quello di contraddittorio giurisdizionale: il criterio secondo il quale, all'interno di un procedimento, al soggetto destinato a subire gli effetti di un provvedimento, deve essere offerta la possibilità di difendersi, interloquendo e manifestando il proprio punto di vista. Sfruttando tale opportunità, le ragioni del contribuente dovranno essere adeguatamente valutate dall'ufficio incaricato di emettere l'avviso di accertamento.

Il contraddittorio preventivo, in base a quanto rilevato nella sua definizione, ha, come obiettivo fondamentale, presidiare gli interessi di entrambe le parti della procedura. Pertanto, da un lato, il contribuente esprime le sue osservazioni, difendendosi da effetti sfavorevoli e riportando ulteriori elementi di fatto, prove e argomenti giuridici a sostegno delle sue ragioni. Dall'altro lato, l'Amministrazione finanziaria acquisisce ulteriori elementi di conoscenza per un provvedimento più corretto e fondato.

L'obiettivo dei prossimi capitoli sarà, dunque, quello di sostenere l'applicabilità del contraddittorio preventivo dopo il processo verbale di constatazione in qualsiasi accertamento tributario, sia che riguardi le imposte armonizzate sia che riguardi quelle non armonizzate. Inoltre, verrà sottolineato come questo principio generale si attui sia nel caso in cui la verifica fiscale venga svolta presso la sede del contribuente, sia nel caso in cui questa venga svolta presso l'ufficio dell'Amministrazione (accertamento "a tavolino").

CAPITOLO SECONDO

IL PROBLEMA DEL CONTRADDITTORIO NELLA GIURISPRUDENZA E NELLA PRASSI ITALIANA RECENTE

2.1 Il contraddittorio a seguito della sentenza n. 24823/2015 della Corte Suprema di Cassazione, Sezioni Unite Civili

Una recente sentenza della Corte di Cassazione (n. 24823/2015) ha rilevato alcune problematiche sulla questione del contraddittorio preventivo come principio immanente nell'ordinamento tributario.

Essa sottolinea che ci sono delle garanzie diverse a seconda che l'accertamento si basi su tributi armonizzati oppure su tributi non armonizzati.

Nel primo caso, appellandosi all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, la pronuncia sostiene *“il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio”*. Ciò comporta la diretta applicazione del contraddittorio preventivo con riferimento ai tributi armonizzati. Quindi, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria svolga un accertamento per verificare il corretto adempimento dell'IVA, essa dovrà attuare il contraddittorio con il contribuente prima di emettere l'atto impositivo. In questo modo, il soggetto avrà la possibilità di enunciare in concreto le proprie osservazioni e i propri rilievi sulla verifica fiscale in corso. Tale procedura soddisfa i canoni generali di correttezza e buona fede e offre la possibilità al contribuente di difendersi prima che venga emesso l'avviso di accertamento. La violazione dell'obbligo del contraddittorio preventivo comporta, in questo caso, l'invalidità del successivo atto impositivo. Quindi, la normativa comunitaria riconosce l'importanza di questo principio, che assume un rilievo generalizzato.

Contrariamente, nel caso in cui l'accertamento sia basato su tributi non armonizzati, la sentenza dispone che *“l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge”*. Si afferma, quindi, che il contraddittorio sia attuabile solo nel caso in cui vi sia una disciplina nazionale che lo riconosca espressamente, come nel caso degli accertamenti in materia di studi di settore, oppure in materia di accertamenti

sintetici.⁵⁷ Inoltre, l'interpretazione che viene data dalla sentenza dell'art. 12, co. 7 dello Statuto non permette di generalizzare l'applicazione del principio del contraddittorio. Essa afferma che *“la previsione dell'art. 12, comma 7, l. 212/2000 non è fonte di un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale a carico dell'Amministrazione fiscale”*. La partecipazione del contribuente viene concessa solamente laddove la verifica fiscale si svolga presso i locali in cui il contribuente esercita l'attività imprenditoriale o professionale.

Di conseguenza, tale sentenza, riconoscendo l'obbligo generalizzato di attivazione del contraddittorio nei tributi armonizzati e sostenendo l'attuazione di tale principio solamente se riconosciuto da specifiche discipline interne in materia di tributi non armonizzati, esclude il confronto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria nel caso in cui la verifica fiscale venga effettuata presso la sede dell'ufficio accertatore (accertamenti “a tavolino”).

Proprio tale affermazione è stata oggetto di intensi dibattiti dottrinali e di numerose critiche da parte di molti autorevoli autori di diritto tributario. Questi ultimi sostengono esplicitamente che il contraddittorio, quale principio immanente e generale del diritto tributario, debba essere riconosciuto prima di qualsiasi atto impositivo, indipendentemente dal fatto che si tratti di un tributo armonizzato oppure di un tributo non armonizzato e a prescindere dal luogo in cui si conduca l'istruttoria.

La sentenza n. 24823/2015 è foriera di evidenti distorsioni, per almeno cinque motivi.

Innanzitutto, accade molto spesso che il procedimento adottato sia lo stesso sia per i tributi armonizzati che per quelli non armonizzati. Quindi, l'atto impositivo avanza delle pretese sia a titolo di IVA che a titolo di IRPEF (o IRES) e di IRAP. Secondo la sentenza, la mancata attivazione del contraddittorio preventivo comporterebbe la nullità solo parziale dell'atto. Infatti, la pretesa relativa all'IVA sarebbe illegittima laddove non venisse concesso al contribuente di esporre le proprie ragioni e osservazioni, prima dell'emissione dell'avviso di accertamento. Al contrario, sarebbe legittima la pretesa in materia di IRPEF (o IRES) e di IRAP, poiché, secondo la pronuncia della Corte Suprema di Cassazione, non vi sarebbe alcuna norma interna che obblighi l'Amministrazione finanziaria ad avere un confronto preventivo con il soggetto privato, per gli accertamenti svolti “a tavolino”.⁵⁸ Tuttavia, tale soluzione appare irrazionale e difficilmente realizzabile⁵⁹; vorrebbe dire che un accertamento fondato su una verifica fiscale svolta “a tavolino”, ossia presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria,

⁵⁷BRUZZONE M., *Torna al vaglio della consulta il contraddittorio preaccertativo nelle indagini “a tavolino” - l'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 è davvero incostituzionale?*, in GT- Riv. giur. trib., 3/2016, 249 ss.

⁵⁸SAMMARTINO S., *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in Rass. trib., 4/2016, 986 ss.

⁵⁹CARINCI A., DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della suprema corte*, in Fisco, 3/2016, 207 ss.

conceda garanzie diverse a seconda del tributo rilevato. Considerando il caso in cui vengano accertati maggiori ricavi ai fini delle imposte sui redditi e si verifichi un debito IVA, secondo la sentenza presentata, il contraddittorio dovrebbe essere attuato solo per questo ultimo tributo; ciò non è ammissibile. Il contraddittorio, invece, deve trovare applicazione a prescindere dalla tipologia di tributo, perché l'istruttoria che viene condotta è una sola. Questo principio va riconosciuto universalmente mediante una fase di confronto tra le due parti, che si attua nei sessanta giorni tra il processo verbale di constatazione e l'avviso di accertamento. Il verbale, infatti, esplicita gli aspetti principali della verifica fiscale, lesiva nei confronti del contribuente, richiamando tutti i tributi (armonizzati e non) ed è corretto che sia emesso anche a seguito di un accertamento "a tavolino". In tal modo, sarà concesso al soggetto di poter esporre le proprie ragioni, affinché venga valutato dall'Amministrazione finanziaria se emettere l'atto impositivo oppure no.

Un secondo motivo si ricollega all'ordinamento comunitario. La sentenza, richiamando l'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, prevede "*il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio*". Tale concetto è alla base di un "giusto procedimento", basato sulla "buona amministrazione" della parte pubblica.⁶⁰ Essendo, quindi, il contraddittorio preventivo riconosciuto come "diritto fondamentale dell'Unione Europea", tale principio deve trovare applicazione durante qualsiasi verifica fiscale, sia "a tavolino" che presso la sede dell'attività del contribuente. Questa considerazione emerge dal fatto che l'ordinamento interno deve rispettare i diritti che garantisce l'ordinamento comunitario. Di conseguenza, nonostante non sia esplicitamente presente nel diritto tributario nazionale una norma che contenga il dovere dell'Amministrazione finanziaria di confrontarsi con il contribuente durante un'istruttoria condotta "a tavolino", la garanzia della partecipazione è implicita e deve essere rispettata, poiché si fonda su disposizioni comunitarie.

Un'ulteriore critica alla sentenza n. 24823/2015 deriva dall'effetto della Legge n. 241/1990. Essa indica i principi generali da applicare in ambito amministrativo e, come già dimostrato nel capitolo precedente, applicabili anche in ambito tributario. All'art. 1 vengono presentati i criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza che disciplinano ogni singolo procedimento ma, di questo, la Corte Suprema di Cassazione non sembra tenere conto. Evidenziando la legge richiamata, si sottolinea come l'Amministrazione finanziaria debba coinvolgere l'altra parte, informandola della verifica fiscale condotta nei suoi confronti. Il

⁶⁰TUNDO F., *La riaffermazione del contraddittorio anteriore al provvedimento accertativo- Il commento*, in Corr. trib., 24/2016, 1878 ss.

processo verbale di constatazione deve chiudere sia l'attività istruttoria effettuata presso la sede in cui il contribuente svolge la sua attività, che quella in cui gli accertamenti vengono predisposti "a tavolino". In questo modo, c'è la possibilità per il contribuente di poter esercitare il contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria, essendo un principio di portata generale.⁶¹ Il quarto aspetto censurabile va ricollegato agli artt. 3, 24 e 97 Cost; alcune di queste disposizioni verranno solamente riprese, poiché già approfondite nel primo capitolo. Non è accettabile la tesi, sostenuta dalla sentenza n. 24823/2015, che non colleghi il principio del contraddittorio preventivo direttamente all'art. 97. La pronuncia afferma che "*l'art. 97 Cost. non reca, in alcuna delle sue articolazioni, il benché minimo indice rivelatore dell'infettibilità del contraddittorio endoprocedimentale*". Quanto sostenuto dalla Suprema Corte di Cassazione non è condivisibile. Infatti, non si può sottovalutare la necessità di assicurare un "giusto procedimento", anche tributario, e non si può non considerare il "buon andamento" della procedura e della condotta dell'Amministrazione finanziaria. È doveroso riconoscere il contraddittorio preventivo prima dell'emissione dell'atto impositivo, come strumento che può garantire un avviso di accertamento sensato e corretto.⁶² I principi di "buon andamento" ed imparzialità devono sempre essere riconosciuti, sia negli accertamenti "a tavolino" che in quelli svolti presso la sede in cui il contribuente svolge la sua attività; ciò, inoltre, non prescinde da tributi armonizzati o non, poiché questi criteri hanno valenza generale. Allo stesso modo, il principio del contraddittorio preventivo è un'emanazione di questa disposizione e deve venire riconosciuto senza alcuna limitazione. Lo stesso art. 3 della Cost. configura la partecipazione del contribuente come regola da attuare in tutti gli accertamenti. Riconoscere questa possibilità solamente nel caso in cui la verifica fiscale venga condotta presso la sede in cui il contribuente esercita la sua attività significa violare il principio di uguaglianza. Quanto sostenuto dalla Suprema Corte di Cassazione risulta, infatti, a discapito di coloro che subiscono un'indagine "a tavolino", poiché non hanno possibilità di confronto e di replica. Inoltre, evidenziare una disparità tra i tributi armonizzati e non armonizzati nella loro rilevazione, mediante una verifica fiscale, riserva un trattamento diseguale ad alcuni contribuenti rispetto ad altri. La soluzione pacifica è, pertanto, quella di riconoscere il contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, anche come diritto di difesa (art. 24 Cost.). Come ribadito più volte, tale possibilità viene esercitata dal momento della notifica del processo verbale di constatazione, che deve essere emesso al termine di qualsiasi verifica fiscale. Dalla notifica decorrono i sessanta giorni entro i quali il contribuente può

⁶¹*Idem, ibi*, 1878 ss.

⁶²LOVISOLO A., *Sulla c.d. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. Prat. trib.*, 2/2016, 719 ss.

esporre le proprie ragioni e osservazioni sull'istruttoria condotta nei suoi confronti. Il principio del contraddittorio preventivo si può, quindi, rinvenire in diversi articoli costituzionali, a differenza di quanto affermato dalla sentenza n. 24823/2015.

L'ultima critica da muovere alla sentenza n. 24823/2015 fonda le sue ragioni su alcuni articoli dello Statuto dei diritti del contribuente, in particolare sull'art. 12, co. 7. La sentenza sostiene che la possibilità di usufruire dei sessanta giorni di confronto tra il contribuente e la Pubblica Amministrazione, dopo la notifica del processo verbale di constatazione, sia riconosciuta solo a seguito di indagini, verifiche, accessi presso la sede in cui il contribuente esercita la sua attività, come previsto letteralmente dallo Statuto. Tuttavia, anche su questo punto si possono sollevare alcune criticità.⁶³

Ancor prima dell'art. 12, il contraddittorio preventivo emerge dall'art. 6, co. 2 dello Statuto, che presuppone il dovere di informazione nei confronti del contribuente, anche nel caso in cui l'attività istruttoria sia condotta presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria. Inoltre, l'art. 10 sottolinea i principi di correttezza, collaborazione e buona fede sempre al fine di far emergere un confronto tra le parti. L'obiettivo, infatti, non è far in modo che una parte domini sull'altra, esercitando i propri poteri, ma individuare una giusta pretesa impositiva (art. 53 Cost.). Il contraddittorio serve per condurre l'istruttoria in modo efficiente ed efficace, per arrivare eventualmente ad un atto impositivo corretto, dopo un procedimento di confronto e di collaborazione tra le parti. In questo contesto si colloca l'art. 12 dello Statuto. Già al comma 3, si consente al contribuente di chiedere che i controlli vengano svolti presso gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate o della Guardia di Finanza. Quindi, viene espresso un chiaro riferimento alla possibilità di proseguire le verifiche "a tavolino", sottolineando come non sia importante il luogo in cui l'indagine viene svolta ma l'avviso di accertamento eventualmente emanato al termine. Per giungere all'atto finale, è doveroso attuare il contraddittorio preventivo. Anche ragionando sul tema della "invasività", accedere "a tavolino" ad un conto corrente bancario di un soggetto controllato non è assolutamente meno invasivo di un controllo di un libro contabile presso la sede dell'attività del contribuente. Avendo visto che i presupposti e il fine sono gli stessi, il contraddittorio non può subire limitazioni solamente per il luogo in cui l'istruttoria viene condotta. Un'interpretazione meramente letterale dell'art 12, co. 7 dello Statuto sarebbe, dunque, molto restrittiva e "disancorata" dalle norme cardine dell'ordinamento interno.

⁶³BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti – Il commento*, in Corr. trib., 7/2016, 479 ss.

Tali conclusioni permettono di affermare che il contraddittorio preventivo debba essere attuato anche nel caso di verifiche svolte “a tavolino” per i tributi non armonizzati.

2.2 Gli interventi giurisprudenziali successivi alla sentenza n. 24823/2015 della Corte Suprema di Cassazione

Dopo aver presentato le critiche sollevate dalla dottrina, è opportuno rilevare le principali sentenze e ordinanze successive alla pronuncia n. 24823/2015. Queste ultime, infatti, sono rilevanti per confutare la tesi sostenuta nella sentenza in questione.

Ne verranno citate alcune che hanno come oggetto principale il contraddittorio, mentre se ne indicheranno altre che affermano l'importanza di questo principio, nonostante la controversia riguardi molteplici elementi.

La prima pronuncia da considerare è l'ordinanza n. 736/2016 della Commissione Tributaria Regionale della Toscana. In tal caso, i giudici di merito hanno sollevato la questione di illegittimità costituzionale con riferimento all'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, poiché letteralmente esso non prevede l'obbligo di applicazione del contraddittorio preventivo negli accertamenti “a tavolino”.⁶⁴ Essendo, quindi, limitata la portata applicativa dell'art. 12, co. 7, la questione è stata rimandata alla Corte Costituzionale. Tuttavia, tale ordinanza verrà approfondita nel terzo capitolo, dove ci si concentrerà sull'applicazione attuale del principio del contraddittorio.

Una sentenza che è opportuno evidenziare è la n. 5/2016 della Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia. Essa afferma che è illegittimo l'accertamento effettuato presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria senza l'attuazione del contraddittorio preventivo, una volta emanato il processo verbale di constatazione, ossia l'atto che certifica la conclusione delle operazioni di verifica.⁶⁵ Tale affermazione si rinviene quando la pronuncia sostiene che il “*contraddittorio endoprocedimentale deve essere garantito anche nelle verifiche svolte internamente all'ufficio. Peraltro, il venir meno delle garanzie procedurali violerebbe anche le norme sovranazionali che prevedono l'inderogabilità del diritto al contraddittorio*”. La sua applicazione generalizzata deve risultare da un processo verbale di constatazione, dalla cui emissione il contribuente deve avere a disposizione sessanta giorni per poter presentare le proprie osservazioni. Durante questo lasso di tempo, l'Amministrazione finanziaria non può

⁶⁴CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'unione europea*, in Dir. Prat. trib., 4/2016, 1575 ss.

⁶⁵GLENDI G., *I giudici di merito (e non solo) si “ribellano” alle “ultime parole” delle sezioni unite sul contraddittorio – Il commento*, in Corr. trib., 20/2016, 1569 ss.

emettere l'avviso di accertamento. Questa interpretazione è conforme sia ai principi costituzionali che a quelli comunitari, come sottolineato in precedenza. Vengono nuovamente evidenziati gli artt. 24 e 97 della Cost., nonché gli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea. Di conseguenza, osserva la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, è illegittimo qualsiasi avviso di accertamento in mancanza del contraddittorio preventivo, a prescindere dalla tipologia del tributo sottoposto alla verifica fiscale. I giudici di merito sostengono esplicitamente che *“oltretutto, è proprio nelle verifiche "a tavolino" che più sussiste l'esigenza di un contraddittorio col soggetto sottoposto a verifica; negli accessi e ispezioni presso la sede del contribuente vi è infatti una interlocuzione molto stretta con quest'ultimo, sancita anche dalla redazione dei verbali giornalieri delle operazioni compiute dai verificatori, delle domande fatte e delle risposte ricevute; al contrario, nei controlli "a tavolino" il contribuente potrebbe trovarsi a ricevere un accertamento esecutivo per tutta risposta di una produzione documentale – magari effettuata da terzi - o della risposta a un questionario, senza aver potuto mai interloquire con l'Ufficio finanziario e prospettare le proprie ragioni nei confronti dell'ipotesi accusatoria, che sarà conosciuta per la prima volta soltanto a seguito di un atto già esecutivo, suscettibile di cristallizzarsi se non impugnato entro uno stretto termine di decadenza”*.

Un'altra pronuncia rilevante è la n. 2879/2016 della Corte di Cassazione. In tale ordinanza, viene confermato l'orientamento favorevole all'applicazione del contraddittorio preventivo, espresso dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 19667/2014.⁶⁶ Si affronta il caso in cui l'iscrizione ipotecaria vada preceduta da un'apposita comunicazione al contribuente. La Corte di Cassazione ritiene che *“l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41, 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea”*. Vengono nuovamente riprese le disposizioni comunitarie, per fortificare come il contraddittorio debba avere un'applicazione generalizzata. Pertanto, l'Amministrazione finanziaria è sempre tenuta a informare il contribuente dell'avvio del procedimento e soprattutto a fornire un verbale di chiusura delle operazioni, assegnando un termine congruo (sessanta giorni) entro il quale il soggetto possa contrastare la pretesa con documenti e memorie scritte. In relazione a questo, se l'Amministrazione finanziaria viola il proprio obbligo, l'avviso di accertamento successivo è viziato, e, quindi, illegittimo.

Inoltre, una presa di posizione da parte della Corte di Cassazione emerge con l'ordinanza n. 5361/2016. La controversia ha inizio dall'impugnazione di un avviso di accertamento. Infatti,

⁶⁶SAMMARTINO S., *Il diritto*, cit., 986 ss.

il contribuente ritiene illegittimo l'atto perché emesso prima del termine dei sessanta giorni che decorrono dall'emanazione del processo verbale di constatazione.⁶⁷ Con riferimento all'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, la Corte di Cassazione afferma che *“la norma in esame tende a garantire il contraddittorio procedimentale, ossia a consentire al contribuente di far valere le proprie ragioni nel momento stesso in cui la volontà impositiva si forma quando l'atto impositivo è ancora in fieri”*. Ancora una volta la giurisprudenza riconosce questo principio come immanente nell'ordinamento tributario. La fase del contraddittorio, anteriore all'atto impositivo, ha una valenza generalizzata a prescindere dalla tipologia del tributo accertato e dal luogo in cui viene svolta la verifica fiscale. Tale ordinanza, quindi, oltre a riaffermare il criterio del rispetto dei sessanta giorni previsti dall'art. 12, co. 7 dello Statuto, tutela maggiormente la figura del contribuente, sottoposto alla verifica fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Anche la sentenza n. 10988/2016 della Corte di Cassazione affronta il tema del contraddittorio preventivo in ambito tributario. Essa dichiara l'illegittimità dell'avviso di accertamento, a causa dell'inosservanza dell'obbligo di offrire al contribuente un termine congruo entro cui far valere le proprie ragioni.⁶⁸ Ciò, secondo la Corte di Cassazione, ha valenza indipendentemente dal fatto che vi sia una norma che esplicitamente chiarisca questo punto, poiché è implicito dall'interpretazione dell'art. 12, co. 7 dello Statuto. Infatti, la sentenza sostiene che *“si tratta, anche in questo caso, di garantire il pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, con la conseguenza che la sanzione dell'invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale”*. In tale pronuncia, vengono ribaditi i riferimenti agli artt. 24 e 97 della Cost. e l'interpretazione estensiva dell'art. 12, co. 7 dello Statuto. Un principio riconosciuto sia dall'ordinamento interno che da quello comunitario non può essere ristretto solamente alle verifiche svolte presso la sede in cui il contribuente esercita la sua attività. Se ne deduce che il termine congruo di sessanta giorni, che decorrono dalla data di emissione dell'atto di chiusura dei controlli fiscali, deve essere garantito a tutti i contribuenti accertati. Questi ultimi, sia negli accertamenti scaturenti dalle verifiche presso le sedi delle proprie attività lavorative sia negli accertamenti svolti presso gli uffici dell'Amministrazione finanziaria, devono vedersi riconosciuto lo stesso grado di tutela. L'inosservanza dell'obbligo di comunicare al contribuente la chiusura dei controlli fiscali, con conseguente mancanza del principio del contraddittorio preventivo, determina un vizio di legittimità dell'atto impositivo. Anche qualora

⁶⁷TUNDO F., *La riaffermazione*, cit., 1878 ss.

⁶⁸TUNDO F., *La cassazione sul difetto di contraddittorio per la deduzione dei costi “black list” – Il commento*, in Corr. trib., 35/2016, 2669 ss.

l'ufficio proceda ad emettere l'avviso di accertamento prima dei sessanta giorni (termine favorevole al contribuente), questo risulta illegittimo, poiché non viene concessa alla controparte la fase di contraddittorio. Tale principio è un elemento essenziale per arrivare ad un'equa pretesa impositiva nell'eventuale atto successivo.

Un'altra ordinanza da segnalare è la n. 19331/2016 della Corte di Cassazione. L'oggetto della controversia riguarda un avviso di accertamento emesso a carico di una società mentre la verifica fiscale era ancora in corso. Nonostante la pronuncia consideri un controllo svolto presso la sede dell'attività del contribuente, i giudici, a causa della mancata redazione del processo verbale di constatazione, dichiarano l'illegittimità dell'atto impositivo dell'Amministrazione finanziaria.⁶⁹ Su tale fattispecie, è concorde anche la sentenza della Corte di Cassazione n. 24823/2015. Infatti, viene espressamente riconosciuto il diritto al contraddittorio preventivo a seguito degli accertamenti svolti presso la sede in cui il soggetto esercita la propria attività. Lo spunto rilevante dell'ordinanza citata lo si rileva quando essa sostiene che il contraddittorio procedimentale *“costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”*. Anche in tal caso, si evidenzia come il principio del contraddittorio trovi fondamento negli artt. 24 e 97 della Cost. L'obiettivo dello svolgimento di tale fase di partecipazione è definire una pretesa impositiva corretta. Quindi, l'Amministrazione finanziaria, nello svolgere la verifica fiscale, non può dotarsi di un potere diverso a seconda del luogo in cui svolge l'indagine. Essa deve concedere alla controparte la stessa garanzia, che consiste nella possibilità per il contribuente di fornire eventuali osservazioni sugli atti lesivi nei suoi confronti. Il grado di tutela non cambia sia che si tratti di un processo verbale di constatazione sia che venga emanato un qualsiasi altro atto di conclusione delle verifiche fiscali. Allo stesso modo, quindi, il contraddittorio preventivo deve essere attuato affinché si giunga a determinare una contribuzione più sensata e corretta. Per arrivare a questo, è necessario che il contribuente non abusi della possibilità e della garanzia data, ma che collabori con l'Amministrazione finanziaria. Il principio del contraddittorio ha una sua valenza, se sfruttato, sia dall'Amministrazione finanziaria per recuperare elementi e dati non considerati, sia dal contribuente che rende la pretesa impositiva più realistica, senza cercare di indurre in errore gli accertatori.

⁶⁹BORGOGLIO A., *Illegittimo l'accertamento se la verifica è ancora in corso – Commento*, in Fisco, 42/2016, 4061 ss.

Per fortificare la tesi secondo cui il contraddittorio deve essere considerato come principio immanente nell'ordinamento tributario, e, dunque, applicabile durante qualsiasi verifica fiscale, si presentano ora altre tre ordinanze della Corte di Cassazione molto recenti:

- la n. 18110/2016;
- la n. 18349/2016;
- la n. 9278/2016.

La prima ordinanza si esprime a seguito della violazione, secondo il contribuente, del riconoscimento del termine dilatorio di sessanta giorni, nei quali egli può esporre le proprie ragioni. Nonostante la pronuncia abbia come oggetto la valutazione del momento in cui il processo verbale di constatazione faccia decorrere i sessanta giorni (nel caso in questione, vengono consegnati due processi verbali di constatazione in momenti diversi), essa fa sorgere alcune riflessioni in tema di contraddittorio preventivo. L'ordinanza sostiene esplicitamente che *“la particolare forma di tutela prevista dalla L. n. 212 del 200, art. 12. Comma 7, infatti, in quanto diretta a garantire il pieno dispiegarsi del contraddittorio, attribuendo al contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la piena partecipazione del procedimento, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare) (Cass. 18184/2013), non può che postulare il completamento della verifica e dunque la completezza degli elementi dalla stessa risultanti”*. Non ci si può limitare ad una interpretazione letterale dell'art. 12, co. 7 dello Statuto senza valorizzare la sua *ratio*. Tale norma deve essere collocata nel contesto del sistema generale, riguardante le garanzie poste in essere nei confronti del contribuente durante una verifica fiscale.⁷⁰ In relazione a questo, viene ripresa la sentenza n. 18184/2013. Nella sentenza n. 18184 del 2013 la Corte di Cassazione, nell'esercizio della funzione nomofilattica, stabilisce definitivamente che il contraddittorio non può più essere omesso nell'ambito del procedimento tributario. Quindi, se a seguito di un accertamento “a tavolino” manca il processo verbale di constatazione, ciò comporta che l'intera procedura è viziata. In questo modo, il contribuente non prende visione degli atti lesivi nei suoi confronti e non può formulare le proprie difese. Infatti, egli usufruisce del termine dilatorio di sessanta giorni solo laddove venga a conoscenza della verifica fiscale a lui rivolta.

La seconda ordinanza della Corte di Cassazione (n. 18349/2016) ritiene illegittima l'iscrizione ipotecaria esattoriale senza l'attivazione di alcun contraddittorio.⁷¹ Essa afferma che *“l'omessa attivazione di tale contraddittorio endoprocedimentale comporti la nullità dell'iscrizione*

⁷⁰TUNDO F., *Obbligo di verbalizzazione anche in caso di acquisizioni documentali e conseguente diritto al contraddittorio* – Il commento, in Corr. trib., 41/2016, 3159 ss.

⁷¹GRASSOTTI A., *E' sempre obbligatoria la comunicazione preventiva dell'ipoteca esattoriale* – Il commento, in Corr. trib., 3/2017, 230 ss.

ipotecaria per violazione del diritto alla partecipazione al procedimento, garantito anche dagli artt. 41,47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali della Unione Europea". L'ordinanza citata riprende ancora una volta i riferimenti normativi comunitari per sostenere la generale obbligatorietà del contraddittorio. Di conseguenza, la comunicazione preventiva da parte dell'Amministrazione finanziaria è sempre doverosa sia come "diritto ad una buona amministrazione", sia come diritto di ogni individuo ad essere ascoltato prima che venga emesso un atto lesivo nei suoi confronti. Tale concetto, come già dimostrato precedentemente, è rafforzato dalla L. n. 241/1990. Il contribuente deve sempre essere informato prima che venga emesso l'atto impugnabile. Ciò garantisce ad un soggetto accertato la possibilità di difendersi, fornendo chiarimenti prima di giungere all'avviso di accertamento (art. 24 Cost.). Inoltre, consente di prevenire molteplici contenziosi, con notevole risparmio sia in termini economici che di tempo per entrambe le parti. Tutto ciò non può essere limitato a seconda del luogo in cui si svolge l'accertamento o a seconda del tributo rilevato. Pertanto, anche tale ordinanza ritiene illegittima l'iscrizione ipotecaria esattoriale, senza l'attivazione di alcun contraddittorio.

L'ultima pronuncia della Corte di Cassazione (n. 9278/2016) sottolinea l'importanza dell'applicazione del contraddittorio preventivo. Sebbene la controversia riguardi la materia doganale, ci sono diversi punti in cui si rileva tale principio come immanente nell'ordinamento tributario. L'ordinanza afferma che "*secondo la Corte Europea, il diritto al contraddittorio si applica a qualsiasi procedimento che possa sfociare in un atto lesivo*". Si è già sottolineata precedentemente la rilevanza dei principi di derivazione europea e la loro attuazione nell'ordinamento interno; pertanto, risulta superabile la distinzione tra tributi armonizzati e tributi non armonizzati.⁷² Non ammettere questo vorrebbe dire impedire il processo di integrazione europea, anche in ambito tributario. L'obiettivo della sentenza è offrire un ulteriore spunto per l'applicazione generalizzata del contraddittorio, così da orientare la giurisprudenza che dovrà valutare la questione di legittimità dell'art. 12, co. 7 dello Statuto, come indicato in precedenza. L'obiettivo è, infatti, che il principio del contraddittorio preventivo divenga operativo in ogni accertamento, senza alcun limite normativo e senza alcuna compressione giurisprudenziale.

⁷²CORASANITI G., *Il principio*, cit., 1575 ss.

2.3 Il contraddittorio secondo la prassi dell'Amministrazione finanziaria: i riferimenti alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 16/E del 2016

Dopo aver visto parte della dottrina e della giurisprudenza esprimersi in merito al contraddittorio, è opportuno comprendere l'interpretazione che l'Amministrazione finanziaria attribuisce a tale principio. Pertanto, verranno indicate due circolari dell'Amministrazione finanziaria:

- la n. 25/E/2014 che tratta della prevenzione e del contrasto all'evasione;
- la n. 16/E/2016 che riprende la stessa tematica a due anni di distanza. Dunque, ci si soffermerà particolarmente su quest'ultima pronuncia più recente.

Nella Circolare n. 25/E/2014 si rinviene che *“il Ministro ha anche assegnato all'Agenzia il compito di presidiare la centralità del rapporto con il contribuente che, nell'ambito dell'attività di controllo, si declina attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell'ambito degli istituti definitivi della pretesa tributaria”*. Inoltre, con riferimento alle indagini finanziarie, essa sostiene che *“in particolare, appare opportuno evidenziare l'importanza che assume il ricorso al contraddittorio preventivo con il contribuente”*. Quindi, l'Agenzia delle Entrate, regolando la prassi interna, si pone l'obbligo del contraddittorio preventivo, quale strumento utile per ricostruire la situazione reddituale del contribuente. Viene ribadita ancora l'importanza di tale principio, da attuare durante gli accertamenti tributari; in questo caso è l'Amministrazione finanziaria a sottolinearne la rilevanza. La Direzione Centrale evidenzia che lo scopo delle indagini finanziarie è quello di ricostruire l'effettiva disponibilità reddituale del soggetto accertato. Tale obiettivo viene raggiunto con la collaborazione del contribuente, che potrà giustificare ogni pretesa lesiva nei suoi confronti. L'applicazione del contraddittorio è un elemento su cui devono puntare gli uffici dell'Amministrazione finanziaria.⁷³ Rendere partecipare il contribuente, in modo tangibile e trasparente, permette all'Agenzia di esercitare i propri compiti in un contesto di collaborazione, buona fede, lealtà. Ciò dimostra anche una certa capacità di dialogo e di confronto, consentendo di individuare la pretesa impositiva con maggior attendibilità. In relazione a questi aspetti, il contraddittorio assolve una triplice funzione, anche nella prassi interna dell'Amministrazione finanziaria, ossia:

- garanzia del contribuente, che partecipa durante il procedimento alla verifica dei dati che gli accertatori hanno raccolto;

⁷³CONIGLIARO M., *Contraddittorio, indagini finanziarie e antifrode nel piano dei controlli dell'agenzia delle entrate*, in *Fisco*, 37/2014, 3607 ss.

- legalità del procedimento amministrativo, che, perseguendo i principi di correttezza e buona fede, individua una maggiore sostenibilità della pretesa impositiva nell'eventuale avviso di accertamento successivo;
- ricerca della giusta imposta, che, qualora sia condivisa, permette al contribuente una riduzione delle sanzioni e agli uffici finanziari di incassare in tempi più rapidi.

Per arrivare a questa fase di dialogo, è opportuno che in precedenza l'Amministrazione finanziaria raccolga le informazioni utili per portare avanti l'accertamento. Pertanto, il contraddittorio preventivo troverebbe applicazione in un momento successivo, ossia dall'emissione del processo verbale di constatazione (o di un qualsiasi atto che testimoni la chiusura dell'istruttoria). Mantenendo il suo carattere endoprocedimentale, il contraddittorio preventivo deve potersi attuare per qualsiasi tipologia di tributo e a prescindere dal luogo in cui si è svolta la verifica fiscale. Quanto affermato permette di sostenere la tesi per cui l'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente vada applicato anche in caso di indagini finanziarie svolte "a tavolino". Come prevede la norma, il principio di cooperazione tra le due parti deve emergere dopo il rilascio della copia del processo verbale di constatazione.

Di conseguenza, l'Agenzia delle Entrate si era posta l'obbligo di applicazione del contraddittorio già con questa circolare del 2014 (n. 25/E), ponendolo come strumento necessario per ricostruire la situazione reddituale del contribuente.

La circolare n. 16/E del 28 aprile 2016 ribadisce la rilevanza del contraddittorio come principio generalizzato dell'ordinamento tributario. L'Amministrazione finanziaria afferma che esso *"dovrà essere considerato un momento significativamente importante del procedimento e non un mero adempimento formale. Un'attività di controllo sistematicamente incentrata sul contraddittorio preventivo con il contribuente, da un lato rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile, dall'altro scongiura l'effettuazione di recuperi non adeguatamente supportati e motivati perché non preceduti da un effettivo controllo."* Inoltre, la circolare aggiunge che *"per quanto riguarda le modalità istruttorie, si sottolinea anche per tale settore impositivo l'inderogabile necessità di utilizzare l'istituto del contraddittorio con il contribuente prima dell'emissione dell'avviso di rettifica, quale efficace metodo per il rafforzamento della quantificazione della pretesa tributaria e la riduzione della conflittualità nel rapporto con il contribuente. Il confronto preventivo, infatti, costituisce la modalità istruttoria più valida, poiché consente al contribuente di fornire chiarimenti e documentazione utili a inquadrare in modo più realistico la fattispecie oggetto di stima e, nello stesso tempo, permette all'Amministrazione finanziaria di pervenire a valutazioni più trasparenti e sostenibili"*.

L’Agenzia delle Entrate valorizza l’importanza del contraddittorio nella circolare citata,⁷⁴ nella prospettiva di ridurre il contenzioso, riservato esclusivamente a casi di particolare distanza tra il contribuente e l’Amministrazione. Tale principio deve, quindi, essere considerato un momento importante del procedimento e non un mero adempimento formale. Ciò rende la pretesa tributaria più credibile e sostenibile e, inoltre, riduce il rischio di un recupero successivo di elementi non accuratamente considerati durante il confronto tra le due parti.⁷⁵

Infatti, il rapporto tra il fisco e il contribuente dovrebbe sempre essere basato sulla fiducia, sulla trasparenza e sulla semplificazione. Dunque, secondo quanto riportato dall’Agenzia delle Entrate, il contraddittorio assume un ruolo centrale all’interno dell’istruttoria ed è un momento cruciale del procedimento accertativo. Esso consente di non far condurre all’Amministrazione finanziaria pretese senza fondamento. La possibilità di conoscere le osservazioni e le ragioni del contribuente, inoltre, è utile per gli accertatori anche per conoscere gli elementi della controparte in un eventuale contenzioso futuro.

Il contraddittorio rappresenta, così, la possibilità per “facilitare” la cooperazione del contribuente, così da consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa.

Di conseguenza, prima dell’emissione dell’avviso di accertamento, l’istituto del contraddittorio con il contribuente è inderogabile. Esso è un metodo efficace per rafforzare la quantificazione della pretesa tributaria e per ridurre la conflittualità del rapporto.⁷⁶ La partecipazione preventiva è fondamentale per fornire la possibilità al contribuente di fornire chiarimenti e informazioni, utili per inquadrare in modo più preciso e realistico la richiesta dell’Amministrazione.

Le due circolari presentate, quindi, dimostrano che l’Agenzia delle Entrate è consapevole delle conseguenze positive dell’applicazione del contraddittorio, sia nel portare a valutazioni più trasparenti e sostenibili sia nell’evitare molteplici contenziosi futuri.

Pertanto, risulta opportuno riconoscere generalmente tale principio, preventivamente rispetto all’emissione dell’avviso di accertamento. Tale interpretazione è in linea sia con l’ordinamento comunitario, sia con l’orientamento interno, che afferma la valenza assoluta dei principi di imparzialità e buon andamento durante qualsiasi procedimento. Con riferimento all’art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, la fase di partecipazione del contribuente, come già evidenziato, deve essere riconosciuta per sessanta giorni dal momento in cui vi è il rilascio della

⁷⁴BASILAVECCHIA M., *Conferme e novità nel programma controlli dell’Agenzia delle Entrate*, in *Corr. trib.*, 26/2016, 2029 ss.

⁷⁵CONIGLIARO M., *Contrasto all’evasione fiscale: compliance sì, ma lotta serrata alle frodi e ai “suggeritori”*, in *Fisco*, 22/2016, 2129 ss.

⁷⁶FERRANTI G., *L’agenzia delle entrate “apre” sulla necessità del contraddittorio*, in *Fisco*, 25/2016, 2407 ss.

copia del processo verbale di constatazione (o di un atto che rilevi la chiusura delle operazioni di verifica fiscale).

Arrivare alla conclusione a cui è pervenuta parte della dottrina e della giurisprudenza, e a cui ora è giunta anche l'Amministrazione finanziaria direttamente, non significa penalizzare il soggetto accertatore. Come già dimostrato, quest'ultimo può, infatti, beneficiare di molteplici conseguenze positive, qualora si attui il contraddittorio preventivo.

In questo senso, l'Agenzia delle Entrate si è rivelata totalmente favorevole all'applicazione del principio con un'interpretazione estensiva dell'art. 12, co. 7 dello Statuto. Essa, sancendo la necessità del contraddittorio, ha superato il pensiero espresso da parte della giurisprudenza e rispetto a chi interpreta la normativa nazionale solamente letteralmente.

Pertanto, basandosi sulla prassi dell'Amministrazione finanziaria, non vi sarebbero differenze tra tributi armonizzati e non, poiché, durante la verifica fiscale, al contribuente sarebbero riconosciute le medesime garanzie sia qualora l'accertamento venga svolto presso la sede lavorativa del contribuente, sia qualora venga effettuato "a tavolino".

CAPITOLO TERZO

PROSPETTIVE DI MODIFICA DELL'APPLICAZIONE DEL CONTRADDITTORIO PREVENTIVO

3.1 Il rinvio alla consulta della Commissione Tributaria Regionale di Firenze

Dopo aver ripercorso gli orientamenti normativi, dottrinali e giurisprudenziali in tema di contraddittorio preventivo, è opportuno ora soffermarsi sulle prospettive di modifica dell'applicazione di tale principio.

Nel paragrafo 2.2 è stata citata l'ordinanza n. 736/2016 della Commissione Tributaria Regionale (CTR) della Toscana, poiché essa si pone in contrasto rispetto alla sentenza n. 24823/2015 della Corte di Cassazione. In realtà, tale pronuncia merita un approfondimento specifico, poiché ordina la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale, affinché questa si esprima sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co.7 dello Statuto dei diritti del contribuente. La pronuncia della CTR di Firenze costituisce, quindi, un passo importante per declinare il contraddittorio preventivo come principio immanente all'interno del diritto tributario.

L'ordinanza si esprime a seguito di una controversia tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente. Infatti, quest'ultimo richiede la nullità dell'avviso di accertamento, poiché emesso senza rispettare le garanzie previste dall'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Tale disposizione prevede che, dopo il rilascio del processo verbale di constatazione e la conseguente chiusura della verifica fiscale, il soggetto accertato abbia a disposizione sessanta giorni per comunicare eventuali osservazioni e richieste. Tale termine, qualora non rispettato, comporta l'illegittimità dell'atto impositivo, salvo i casi di particolare e motivata urgenza.

La CTR di Firenze, ritenendo che questa garanzia debba essere attuata in tutti gli accertamenti (anche in quelli "a tavolino"), rimanda la questione alla Corte Costituzionale, affinché questa si esprima sull'interpretazione dell'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Per argomentare la propria richiesta, la CTR di Firenze, oltre all'art. 12, co. 7 dello Statuto, fa riferimento principalmente agli artt. 3, 24, 53 e 111 della Costituzione.⁷⁷

⁷⁷FANTOZZI A., 2016. *E' già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale.* Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/05/24/gia-tramontata-la-breve-stagione-del-garantismo-tema-contraddittorio-procedimentale-non-resta-sperare-nella-corte-costituzionale/> [Data di accesso: 08/02/2016].

Con riferimento alla norma dello Statuto, inizialmente vi è un richiamo esplicito alla sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013 delle Sezioni Unite, già trattata nel primo capitolo.

Infatti, la pronuncia afferma che *“le disposizioni cui si accenna costituiscono un quadro assai eterogeneo e variegato, in cui per l’ampiezza dell’ambito di applicazione spicca l’art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, qui richiamato dalla parte privata. Ed in base alla sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013 delle Sezioni Unite, la norma deve essere interpretata nel senso che l’inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento - termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un’ispezione o una verifica nei locali destinati all’esercizio dell’attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell’atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”*.

I giudici di merito, quindi, nel rispetto dei principi costituzionali di collaborazione e buona fede tra Amministrazione finanziaria e contribuente, sostengono che la finalità dell’art. 12, co. 7, che stabilisce che l’atto impositivo emesso prima del decorso del periodo sospensivo di sessanta giorni dal rilascio del processo verbale di constatazione è nullo, è quella di tutelare l’applicazione generalizzata del contraddittorio preventivo.⁷⁸ Di conseguenza, tale principio si dovrebbe attuare per tutti gli accertamenti tributari.

Successivamente, per argomentare la propria interpretazione, i giudici di merito richiamano la sentenza n. 19667/2014 (presentata nel primo capitolo), sancendo un vero e proprio principio generale del contraddittorio.

Nella pronuncia si rinviene 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”*.

Come già precedentemente evidenziato, l’attuazione di un procedimento imparziale e trasparente, dove viene a delinearsi il “buon andamento” della Pubblica Amministrazione, è alla base di un “giusto procedimento” tributario. Non tutelare la posizione soggettiva del contribuente vorrebbe dire violare i principi di buon andamento ed imparzialità

⁷⁸BORGOGLIO A., *Alla consulta la questione dell’obbligo di contraddittorio anche per i controlli “a tavolino”* – *Commento*, in *Fisco*, 7/2016, 687 ss.

dell'Amministrazione Finanziaria. Il contraddittorio esercita la funzione di garantire i soggetti privati, riconoscendo loro un termine entro cui poter esporre le proprie ragioni.

Inoltre, sotto il profilo dell'applicazione dell'art. 24 della Cost., i giudici di merito ritengono che tutto il materiale probatorio, su cui si fonda il processo tributario, si formi nella fase istruttoria precedente. Per tale ragione, il contribuente deve sempre essere ascoltato, affinché egli possa far emergere eventuali rilievi e chiarimenti. Quindi, riconoscere il contraddittorio prima dell'emissione dell'avviso di accertamento è uno strumento rilevante per poter esercitare il proprio diritto di difesa (art. 24 Cost.).⁷⁹

L'ordinanza prosegue sottolineando che *“secondo la giurisprudenza delle Sezioni Unite della Cassazione nel nostro diritto vige il principio generale del contraddittorio, che trova applicazione anche ove non sia enunciato dalle specifiche disposizioni di legge. E quindi, non vi è una disparità di trattamento fra i casi in cui il contraddittorio è previsto da una puntuale disposizione di legge e quelli in cui difetta simile specifica previsione”*.

Con tale affermazione, i giudici di merito richiamano la citata sentenza n. 132/2015, che valorizza i principi costituzionali di collaborazione e buona fede, diretti a garantire un esercizio più efficace della potestà impositiva anche nelle fattispecie elusive.⁸⁰

In tal senso, non vi deve essere alcuna differenza tra le verifiche fiscali con accesso, ispezioni o verifica e le istruttorie condotte “a tavolino”. La disparità di trattamento viola l'art. 3 della Cost. Creare delle garanzie solamente nei confronti dei contribuenti sottoposti a verifiche e accessi presso le sedi delle loro attività, non esercitando le stesse tutele nei confronti degli altri soggetti accertati, significa incorrere in profili di manifesta incostituzionalità.⁸¹

Quando viene effettuato l'accesso presso la sede dell'attività del contribuente, l'Amministrazione finanziaria recupera direttamente i documenti con il coinvolgimento del soggetto accertato. Conclusa la verifica fiscale, gli accertatori emettono un processo verbale di constatazione che riassume le operazioni svolte e i rilievi rinvenuti; da questo momento decorrono i sessanta giorni, al termine dei quali potrà essere emesso l'avviso di accertamento e in cui il contribuente può esercitare il proprio diritto al contraddittorio.

Negli accertamenti “a tavolino”, analizzando ad esempio il caso dei controlli bancari, l'Amministrazione finanziaria richiede alcuni dati ed informazioni ad un soggetto terzo (la banca), senza attuare nessun confronto con il soggetto accertato. Quindi, accade molto spesso che il contribuente riceva un atto impositivo sulla base di elementi che non ha fornito

⁷⁹CORASANITI G., *Il principio*, cit., 1575 ss.

⁸⁰PROCOPIO M., *Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale e la nullità conseguente al mancato riscontro alle osservazioni dei contribuenti*, in Dir. Prat. Trib., 6/2016, 2280 ss.

⁸¹BORGOGGIO A., *Alla consulta*, cit., 687 ss.

direttamente. In tale situazione, nella totale inconsapevolezza dell'attività accertativa lesiva nei suoi confronti, egli non può far emergere alcun chiarimento, poiché non viene emesso nessun processo verbale di constatazione.

Analizzando i due casi presentati, essi giungono sempre ad una pretesa impositiva da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Tuttavia, l'*iter* procedimentale riconosce garanzie diverse secondo una buona parte della dottrina. Ciò è evidentemente contrario all'art. 3 della Cost., che richiede di trattare in modo omogeneo situazioni omogenee e, a fronte di situazioni disomogenee, di decretare trattamenti differenziati che siano coerenti con le caratteristiche di difformità dei casi rinvenuti.⁸²

Inoltre, con riferimento agli artt. 3 e 53 della Cost., l'ordinanza della CTR di Firenze stabilisce che *“il particolare regime delle operazioni di accertamento a seguito di accesso, ispezione o verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente appare infine irragionevolmente discriminatorio in relazione a quei contribuenti che non hanno subito accesso o verifica nei locali. Alcuni hanno diritto al contraddittorio altri no in relazione al fatto – in sé non pertinente – di aver subito una ispezione”*.

Quindi, la pronuncia sostiene che non vi deve essere nessuna differenza di trattamento tra i procedimenti relativi a tributi armonizzati e quelli relativi a tributi non armonizzati; allo stesso modo, deve sempre essere riconosciuta l'attuazione del contraddittorio, indipendentemente dal luogo in cui viene condotta la verifica fiscale (art. 3 Cost.).

L'affermazione dei giudici di merito è coerente anche con l'art 53 della Cost. L'obiettivo del contraddittorio preventivo, infatti, non è far in modo che una parte comandi sull'altra, esercitando i propri poteri, ma individuare una giusta pretesa impositiva (art. 53 Cost.). Tale principio consente di condurre l'istruttoria in modo efficiente ed efficace, per arrivare eventualmente ad un atto impositivo corretto, dopo un procedimento di confronto e di collaborazione tra le parti.

Successivamente, la pronuncia della CTR Toscana sostiene che *“il contraddittorio amministrativo appare dunque strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino, su un piano se non di compiuta parità almeno in condizioni di parità di guisa che il processo risulti giusto, come prescrive l'art. 111 della Costituzione; che si ispira all'art. 6 della Carta europea dei Diritti dell'Uomo recepita dall'art. 9 della Costituzione Europea; secondo cui l'Unione aderisce alla Convenzione*

⁸²FARRI F., 2016. *Contraddittorio: la Cassazione suggerisce alla Corte Costituzionale ma sbaglia a inquadrare il problema*. Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/03/30/contraddittorio-la-cassazione-suggerisce-alla-corte-costituzionale-sbaglia-inquadrare-problema/> [Data di accesso: 08/02/2016].

Europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali (e quindi il citato art. 6 è posto sotto lo scudo degli artt. 11 e 117, 1° comma Cost.). E appare ovvio che non è né giusto né equo un processo in cui le parti non siano poste in condizione di parità”.

Quindi, sotto il profilo della possibile violazione dell'art. 24 Cost., i giudici di merito ritengono che il contribuente debba essere ascoltato, così da poter esercitare il proprio diritto di difesa. È fondamentale che ciò avvenga nella fase precedente all'atto impositivo, poiché il materiale su cui si basa il processo tributario viene raccolto durante l'istruttoria.

La verifica fiscale viene condotta dall'Amministrazione finanziaria, che sceglie i poteri istruttori da esercitare per recuperare i dati e le informazioni su un determinato contribuente.

Pertanto, considerando che la fase procedimentale coinvolge solamente l'Amministrazione finanziaria, è opportuno che il soggetto accertato sia chiamato a manifestare la propria valutazione su determinati rilievi, emersi durante la verifica fiscale.⁸³

Di conseguenza, il contraddittorio preventivo è strumentale a garantire il diritto di difesa del contribuente (art. 24 Cost.) e, inoltre, deve essere attuato per fare in modo che le due parti si collochino su un piano di parità (art. 111 Cost).

Ciò trova una conferma soprattutto in relazione al fatto che nel diritto tributario il giudice non acquisisce le prove direttamente, ma conosce le informazioni solamente attraverso la documentazione fornita dall'Amministrazione finanziaria (ad esempio, il processo verbale di constatazione) e dal contribuente. In questo senso, è doveroso che quest'ultimo venga coinvolto, potendo esprimere le proprie ragioni.

Ciò costituisce la base per un “giusto procedimento” tributario, riconosciuto sia dall'ordinamento interno che da quello comunitario, come già sottolineato in precedenza.

Oltre a quanto indicato, è ragionevole ritenere che non sia né equo né razionale un procedimento in cui le parti siano collocate in condizioni differenti.⁸⁴

In conclusione, nella parte finale dell'ordinanza toscana si sottolinea che *“tutto ciò evidenzia la non manifesta infondatezza del dubbio di illegittimità costituzionale che investe il 7° comma dell'art. 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212, nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale con cui si concludano le operazioni di accertamento (ad esempio compiute mediante acquisizione di dati bancari, o accesso nei locali non di pertinenza del contribuente stesso) e di disporre di un termine di sessanta giorni per eventuali*

⁸³FARRIF., 2016. *Contraddittorio tributario in Italia: alla Corte Costituzionale l'ultima parola*. Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/02/09/contraddittorio-tributario-in-italia-alla-corte-costituzionale-lultima-parola/> [Data di accesso: 08/02/2016].

⁸⁴TUNDO F., *Il contraddittorio è ammesso anche negli accertamenti parziali – Nuovi spiragli in materia di contraddittorio preventivo*, in GT- Riv. Giur. Trib., 11/2016, 859 ss.

controdeduzioni, alle sole ipotesi in cui la Amministrazione abbia effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività del contribuente”.

I giudici di merito ritengono che le garanzie poste dall'art. 12, co. 7 dello Statuto non vadano limitate ai soli casi in cui la verifica fiscale venga svolta presso i luoghi in cui il contribuente esercita la propria attività.

In tal modo, la CTR Toscana vuole cercare di estendere le regole di diritto interno, applicando un'interpretazione non meramente letterale della norma dello Statuto.

L'obiettivo è quello di far sussistere all'interno dell'ordinamento italiano un obbligo generale del contraddittorio per l'Amministrazione finanziaria, affinché si instauri tale principio con il contribuente prima di emettere l'atto impositivo in tutti gli accertamenti tributari.

Risulta, quindi, fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente; in caso contrario, si garantirebbe la possibilità di riconoscere al soggetto accertato il termine di sessanta giorni dalla ricezione del processo verbale di constatazione solamente negli accertamenti condotti dall'Amministrazione finanziaria presso la sede dell'attività del contribuente.

Pertanto, la Corte Costituzionale potrebbe ampliare l'interpretazione del termine “verifiche” oppure riconoscere un momento di confronto attraverso altri tipi di processi verbali.⁸⁵ In questo modo, la Corte Costituzionale, ritenendo fondata la questione, supererebbe, sotto il profilo delle garanzie in esame, anche l'interpretazione del diritto europeo, riconoscendo l'obbligo del contraddittorio preventivo durante qualsiasi verifica fiscale.

3.2 La sentenza n. 1496/2017 della Corte Suprema di Cassazione orienta la Corte Costituzionale

Alla luce del rinvio alla Consulta da parte della Commissione Tributaria Regionale di Firenze, è opportuno indicare una sentenza molto recente, ossia la n. 1496/2017 della Corte Suprema di Cassazione.

⁸⁵FANTOZZI A., 2016. *E' già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale.* Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/05/24/gia-tramontata-la-breve-stagione-del-garantismo-tema-contraddittorio-procedimentale-non-resta-sperare-nella-corte-costituzionale/> [Data di accesso: 08/02/2016].

Tale pronuncia, infatti, potrebbe orientare la Corte Costituzionale, che è chiamata ad esprimersi sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La controversia nasce a seguito di un ricorso in Cassazione da parte del contribuente, che afferma come la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia non abbia considerato alcuni elementi; tra questi, emerge la mancata pronuncia sulla violazione del diritto al contraddittorio da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, il soggetto accertato richiede la nullità dell'avviso di accertamento successivamente notificato.

Nonostante la sentenza abbia ad oggetto un accertamento standardizzato, vi sono alcuni riferimenti all'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio preventivo.

È già stato sottolineato in precedenza come tale principio sia obbligatorio durante le verifiche fiscali basate su parametri standardizzati o studi di settore.

Quindi, il contribuente ha la possibilità di esprimere le proprie ragioni, in merito ad eventuali scostamenti rispetto ai redditi che gli uffici verificano per una tipologia di attività specifica.

Ai fini accertativi, è sempre obbligatoria la regolare instaurazione del contraddittorio preventivo ed il soggetto accertato deve dimostrare, confutando le ragioni dell'Amministrazione finanziaria, le condizioni che consentono di discostarsi dall'applicabilità dei dati standardizzati.

La pronuncia accoglie la richiesta da parte del contribuente, affermando che *“va accolto, conformemente alla richiesta del Procuratore Generale, il primo motivo, e, pertanto, ritenuta assorbente la fondatezza dell'eccezione relativa alla mancata instaurazione del contraddittorio, risulta superfluo l'esame dei rimanenti motivi ed impone a questa Corte di cassare la sentenza decidendo nel merito con l'annullamento dell'avviso di accertamento”*.

Inoltre la Corte di Cassazione, riconoscendo il contraddittorio preventivo come principio generalizzato, sostiene che *“il principio secondo cui, a prescindere dalla qualificazione giuridica dell'accertamento (analitico induttivo o in base agli studi di settore), è immanente nell'ordinamento tributario il rispetto del precetto che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'amministrazione del contraddittorio endoprocedimentale ogni volta che debba essere adottato un provvedimento che incide sui diritti e gli interessi del contribuente”*.

Quindi, viene ribadita la rilevanza del contraddittorio come strumento applicabile a prescindere sia dalla tipologia del tributo verificato, che dal luogo in cui viene condotta la verifica fiscale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il confronto tra le due parti si deve attuare in qualsiasi procedimento tributario, qualora sia in corso un'istruttoria che potrebbe portare ad un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente.

Pertanto, la pronuncia non si limita a riconoscere tale garanzia fiscale solamente nel caso degli accertamenti standardizzati.

Successivamente, nonostante vengano ripresi alcuni elementi della sentenza n. 24823/2015 della Corte Suprema di Cassazione, emerge un riferimento esplicito alla sentenza n. 26635/2009 della Corte di Cassazione a Sezioni Unite.

Riportando una citazione già indicata precedentemente, la pronuncia n. 26635/2009 riconosce che il contraddittorio *“deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa”* ed *“esso è il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica”*.

Il contraddittorio è, quindi, obbligatorio nel caso degli accertamenti basati sugli studi di settore, poiché esso è ontologicamente fondato per verificare un'ipotesi che, prima dell'intervento del contribuente, è solamente probabilistica.⁸⁶

Tuttavia, la sentenza n. 26635/2009 riconosce tale principio come requisito generale e necessario del giusto procedimento tributario.

Infatti, durante una verifica fiscale, è molto probabile che il contribuente sia a conoscenza di elementi che l'Amministrazione finanziaria non ha potuto acquisire.

Ciò si verifica anche nei casi in cui l'ufficio accertatore stia svolgendo “a tavolino” un'istruttoria.

Se, ad esempio, sono state trovate delle anomalie nell'analisi del rapporto bancario del contribuente, è opportuno interpellare il soggetto accertato, affinché fornisca gli opportuni chiarimenti.

Emettere un avviso di accertamento senza il confronto tra le parti rischia di portare ad un contenzioso tributario, che avrebbe potuto essere già risolto durante la fase procedimentale.

In tal modo, la sentenza n. 1496/2017, richiamando la pronuncia n. 26635/2009, evidenzia la rilevanza del contraddittorio preventivo, che non sembra avere limiti nella sua applicazione.

⁸⁶SCALINCI C., 2017. *La Cassazione conferma che per gli accertamenti standardizzati il contraddittorio preventivo è un obbligo anche “ontologicamente” fondato*. Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2017/02/03/il-contraddittorio-preventivo-sugli-accertamenti-standardizzati-e-anche-ontologicamente-fondato/> [Data di accesso: 10/02/2017].

È criticabile la parte successiva in cui la Corte di Cassazione afferma che *“inoltre la sentenza SS. UU. 24823/2015 individua una serie di norme che impongono il contraddittorio anche in quei procedimenti accertativi che non comportano verifiche, ispezioni ed altro nella sede dell’azienda”*.

La sentenza sembrerebbe limitarsi ad affermare l’applicazione del contraddittorio preventivo solamente nei casi in cui vi sia una disposizione specifica che lo riconosca. Tuttavia, l’affermazione della Corte non è condivisibile. Essa, addirittura, sembra contraddirsi nella pronuncia medesima.

Affermare, inizialmente, che il contraddittorio sia un principio immanente nell’ordinamento tributario e richiamare la sentenza n. 26635, conferma come sia necessaria la partecipazione del contribuente alla fase di formazione dell’atto.⁸⁷

Di conseguenza, è criticabile la parte in cui vi è il riferimento alla sentenza n. 24823/2015.

Tale pronuncia è stata oggetto di analisi nel secondo capitolo, ma è opportuno evidenziare alcune ulteriori precisazioni.

Infatti, nel diritto tributario, vi sono una serie di norme, compresa quella che interessa la vicenda della sentenza n. 1496/2017, che impongono il contraddittorio anche durante i procedimenti accertativi che non comportano accessi, ispezioni o verifiche presso la sede in cui il soggetto accertato svolge la propria attività.

Tuttavia, per gli accertamenti che non hanno una disposizione *ad hoc*, ad esempio gli accertamenti “a tavolino”, tale principio deve essere attuato a prescindere da uno specifico ancoraggio normativo.

Quindi, l’applicazione del contraddittorio deve essere generalizzata e non limitata ad alcuni casi circoscritti.

Contrariamente alla sentenza n. 24823/2015, l’obbligo di attivazione di quest’ultimo trova fondamento nel principio del giusto procedimento tributario, oltretutto nei principi di efficienza, efficacia, imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione (art. 97 Cost.).

Analizzando la seconda parte della sentenza n. 1496/2017, si possono avanzare ulteriori considerazioni, che confutano la sentenza n. 24823/2015.

Essa afferma *“dunque, tutto ciò esposto, nel caso di specie l’A.F. non ha avviato la procedura del contraddittorio, trovano dunque applicazione i principi giurisprudenziali di legittimità e*

⁸⁷SCALINCI C., 2017. *La Cassazione conferma che per gli accertamenti standardizzati il contraddittorio preventivo è un obbligo anche “ontologicamente” fondato*. Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2017/02/03/il-contraddittorio-preventivo-sugli-accertamenti-standardizzati-e-anche-ontologicamente-fondato/> [Data di accesso: 10/02/2017].

precisamente quelli di cui alla sentenza delle SS.UU. n. 26635 del 18.12.2009 (Rv. 610691) secondo cui la procedura di accertamento tributario standardizzato, mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore, costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli "standards" in sé considerati,.. ma nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente".

Considerato che la sentenza sostiene, nel caso specifico, che si tratti di presunzioni e che se ne dichiarano la gravità, la precisione e la concordanza, ciò deve valere a prescindere dal luogo in cui si conduce l'accertamento.

Anche qualora la verifica fiscale venga condotta "a tavolino", basandosi, ad esempio, su alcune operazioni bancarie non rilevate in sede di dichiarazione dal contribuente, essa pone l'Amministrazione finanziaria su un piano, che non è di oggettività assoluta. Pertanto, l'ufficio adotta delle presunzioni sulle informazioni rilevate, affinché possa emergere una risposta al termine dell'istruttoria.

In tal senso, è rilevante l'intervento ed il confronto con il contribuente, così da poter precisare con maggior dettaglio le operazioni che gli accertatori stanno verificando.

Oltre alle presunzioni, il livello di gravità, di precisione e di concordanza, che richiedono gli accertamenti "a tavolino", non è sicuramente inferiore rispetto a quello adottato per gli altri procedimenti.

È opportuno ricordare che l'obiettivo dell'indagine fiscale è quello di arrivare ad una pretesa impositiva corretta (art. 53 Cost.).

Durante la verifica fiscale condotta dall'Amministrazione finanziaria, definire l'ammontare di quest'ultima in modo preciso e concordante, è, quindi, alla base dell'ordinamento tributario italiano.

Allo stesso modo non si può sostenere che ci siano a priori degli accertamenti più gravi ed altri meno gravi.

Vi saranno indagini condotte su evasori più pericolosi ed altri meno, ma il grado di importanza e di tutela, riconosciuti rispettivamente ad ogni accertamento e ad ogni soggetto accertato, non dipendono dalla tipologia del tributo accertato o dal luogo in cui gli accertatori conducono la verifica fiscale.

Il richiamo alla sentenza n. 26635/2009, quindi, permette di confutare l'interpretazione della Corte di Cassazione nella pronuncia n. 24823/2015.

Il contraddittorio preventivo deve essere riconosciuto come principio immanente nell'ordinamento tributario e si deve applicare prima dell'emissione di qualsiasi atto

impositivo. La sentenza n. 1496/2017 ribadisce che esso debba sempre trovare attuazione, anche durante le verifiche fiscali condotte “a tavolino”.

Pertanto, la pronuncia analizzata si conclude con l’affermare l’illegittimità dell’avviso di accertamento, dichiarando l’Agenzia delle Entrate come parte soccombente. Tutto ciò in virtù del fatto che il contribuente non ha partecipato alla fase di formazione dell’atto.

Gli elementi offerti dalla pronuncia della Corte di Cassazione possono, così, orientare la Corte Costituzionale, che si deve esprimere sulla questione di legittimità costituzionale dell’art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Adeguarsi ad un’interpretazione estensiva di tale norma vorrebbe dire riconoscere ciò che la dottrina e la giurisprudenza attuale affermano, configurando l’ordinamento tributario come un sistema progredito ed evoluto.

3.3 E’ illegittimo l’avviso di accertamento emanato senza l’applicazione del contraddittorio preventivo

In relazione a ciò che è stato approfondito fino ad ora, la speranza è che la Corte Costituzionale si esprima in senso favorevole ad un’interpretazione estensiva dell’art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente o che, comunque, riconosca il contraddittorio preventivo con altre modalità.

Inoltre, qualora ciò avvenisse, tutti gli avvisi di accertamento emanati senza l’applicazione di tale principio sarebbero dichiarati illegittimi. Di conseguenza, si potrebbe affermare che gli atti impositivi verrebbero “sanzionati”, ossia dichiarati illegittimi per la mancata partecipazione del contribuente.

Nonostante tali considerazioni dipenderanno dalla pronuncia della Corte Costituzionale, a seguito del rinvio da parte della Commissione Tributaria di Firenze, vi sono alcuni elementi che è già possibile rilevare, al fine di fortificare la rilevanza del principio del contraddittorio preventivo nell’ambito delle verifiche fiscali.

L’Amministrazione finanziaria potrebbe violare tale principio in due modi, ossia:

- emettendo l’avviso di accertamento, senza rilasciare al contribuente una copia del processo verbale di constatazione. In tal modo, non ci sarebbe il momento da cui far decorrere i sessanta giorni, entro i quali il soggetto accertato può esporre le proprie ragioni sulla verifica fiscale lesiva nei suoi confronti;
- emettendo l’atto impositivo, dopo aver rilasciato il verbale di chiusura delle operazioni ma prima che siano decorsi i sessanta giorni.

La seconda fattispecie non presenta particolari problematiche.

Infatti, l'art. 12, co. 7 dello Statuto afferma che *“nel rispetto del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*.

Vi è, in tal caso, una disposizione specifica che sostiene come sia illegittimo l'avviso di accertamento emanato prima che siano decorsi sessanta giorni dalla consegna del processo verbale di constatazione. L'unica possibilità di derogare al termine di sessanta giorni riguarda i casi di particolare e motivata urgenza. Come è stato già trattato nel primo capitolo, il riconoscimento della particolare e motivata urgenza varia da caso a caso. Tali considerazioni non possono assolutamente *“essere, quindi, ricondotte all'incombente del termine ultimo di decadenza della potestà accertatrice”*.⁸⁸ Se l'Amministrazione finanziaria ha una pianificazione inefficiente dei controlli fiscali e non è in grado di eseguire nei termini previsti le verifiche, ritardando l'emissione degli avvisi di accertamento oltre gli anni previsti, il contribuente non può uscirne danneggiato.

Quindi, al di fuori di tale caso circoscritto, deve sempre essere attuato il contraddittorio preventivo, fornendo al contribuente i sessanta giorni per comunicare eventuali osservazioni. Infatti, se l'atto impositivo si deve basare su informazioni logiche e razionali, il confronto con il contribuente risponde alle stesse esigenze dell'Amministrazione finanziaria.

La conclusione è che l'atto impositivo emanato anticipatamente è sempre illegittimo, mentre potrebbe non esserlo esclusivamente nei casi di particolare o motivata urgenza, che richiedono una motivazione specifica da parte dell'Amministrazione finanziaria.⁸⁹

Invece, la prima fattispecie richiede un'analisi più approfondita.

Quest'ultima richiede innanzitutto di dimostrare che il contraddittorio preventivo debba essere applicato in tutti gli accertamenti tributari; di conseguenza ci saranno le condizioni per poter determinare l'illegittimità di ogni avviso di accertamento, qualora venga emanato senza aver rilasciato la copia del processo verbale di constatazione.

Per ciò che concerne l'applicazione del contraddittorio durante le verifiche fiscali, questo è stato analizzato precedentemente, indicandone i riferimenti normativi, giurisprudenziali e dottrinali.

⁸⁸MARONGIU G., *Lo Statuto*, cit., 188.

⁸⁹TUNDO F., *La partecipazione*, cit., 209; TUNDO F., *Procedimento*, cit., 261.

Si è concluso con l'affermare che tale principio debba sempre essere applicato in quanto immanente nell'ordinamento tributario, a prescindere dalla tipologia di tributo e dal luogo in cui viene svolta l'attività accertatrice.

In tal senso, sono stati presentati tutti gli elementi affinché la Corte di Cassazione si esprima favorevolmente rispetto all'instaurazione generalizzata di tale principio, riconoscendolo anche durante le istruttorie condotte "a tavolino".

Quindi, alla luce di quanto concluso, si ritiene che la copia del processo verbale di costatazione debba essere rilasciata al termine di ogni istruttoria. Questo è il momento da cui decorrono i sessanta giorni di confronto tra il contribuente e l'Amministrazione finanziaria.

Di conseguenza, si potrà affermare l'invalidità dell'atto impositivo emesso in violazione del contraddittorio endoprocedimentale, confermato come universale e assoluto.

Volendo approfondire maggiormente la questione, vi è la possibilità di analizzarla partendo dall'illegittimità di tale violazione per passare, successivamente, ad identificare quale sia l'applicazione del contraddittorio.

Si tratta di una riflessione condotta partendo dai riferimenti giurisprudenziali, che sostengono la tesi dell'invalidità di un atto impositivo scaturito senza la preventiva consegna del verbale di chiusura delle operazioni e, quindi, senza la partecipazione del soggetto accertato.

Pertanto, ciò significa presentare i riferimenti che affermano l'illegittimità dell'avviso di accertamento in cui non è stato adottato il contraddittorio, per dimostrare, in seguito, ciò che la Corte Costituzionale dovrebbe affermare, ossia che tale principio debba valere per tutti gli accertamenti, compresi quelli "a tavolino".

Tale ultima considerazione, come già evidenziato nei capitoli precedenti, è stata oggetto, nel corso degli anni, di numerosi dibattiti dottrinali e giurisprudenziali.

Marcheselli sostiene che *"affermare che il contraddittorio sarebbe doveroso ma che dalla relativa violazione non conseguirebbe la invalidità dell'avviso di accertamento significherebbe, va detto con fermezza, violare i precetti costituzionali e comunitari. Se il diritto di difesa e il principio di imparzialità impongono che il procedimento attui un effettivo contraddittorio, il provvedimento emesso in violazione di tali principi non può che essere, di regola, invalido"*.⁹⁰

Dunque, affermare che il contraddittorio sia un principio generalizzato nell'ordinamento tributario e che, di conseguenza, sia illegittimo l'atto impositivo derivante da un'istruttoria che non interpellì il contribuente, equivale a dire che, poiché è invalido ogni avviso di accertamento

⁹⁰MARCHESELLI A., *Il giusto*, cit., 115 ss.

emesso senza la partecipazione preventiva del soggetto accertato, tale principio deve sempre trovare attuazione durante la verifica fiscale dell'Amministrazione finanziaria.

In relazione a questo, è opportuno presentare alcune pronunce giurisprudenziali, che si sono succedute nel corso degli anni.

Già nel 2009, la Corte Costituzionale con l'ordinanza n. 244, citata nel primo capitolo, presenta alcuni elementi rilevanti a riguardo. Tale pronuncia, nonostante rilevi l'inammissibilità della questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente, in riferimento agli artt. 24 e 111 Cost., assume una particolare interpretazione della norma dello Statuto. L'ordinanza sottolinea come l'omessa attivazione del contraddittorio può determinare la nullità dell'avviso di accertamento, in assenza di un'espressa motivazione sulle condizioni di urgenza.⁹¹

Tale concetto si percepisce nella parte in cui *“la Commissione tributaria avrebbe dovuto saggiare la possibilità di ritenere invalido l'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del suddetto termine di sessanta giorni, nel caso in cui tale avviso sia privo di una adeguata motivazione sulla sua particolare urgenza ... che, sulla base di tale premessa, la rimettente avrebbe potuto altresì valutare se, nel caso in esame, l'inosservanza dell'obbligo di motivazione, anche in relazione alla particolare urgenza dell'avviso di accertamento, sia già espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-septies della legge n. 241 del 1990”*.

Nonostante tale ordinanza non si imponga sul problema di quali siano le conseguenze del mancato rispetto del termine dei sessanta giorni in assenza delle condizioni di urgenza, essa fa emergere l'importanza della “sanzionabilità” della violazione del contraddittorio preventivo.⁹² Quindi, la Corte Costituzionale, pur esprimendo l'inammissibilità di tale questione, fornisce delle indicazioni precise che il giudice rimettente avrebbe dovuto seguire per arrivare, infine, a determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento, emesso senza l'attuazione della fase di confronto con il contribuente. Ciò è valido anche in assenza di una espressa previsione normativa in tal senso.⁹³

Viene, dunque, affermato che il contraddittorio preventivo si deve attuare in tutti gli accertamenti tributari e il giudice deve punire l'inosservanza di tale principio, dichiarando

⁹¹MARCHESELLI A., *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in Corr. trib., 36/2009, 2915 ss.

⁹²TABET G., *Ancora incerta la sorte degli accertamenti emessi prima del termine di 60 giorni*, in Corr. trib., 44/2011, 3693.

⁹³ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi derivanti dal difetto di contraddittorio*, in ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Milano, 2012, 333 ss.

l'illegittimità dell'avviso di accertamento. Ciò è possibile rilasciando una copia del processo verbale di constatazione, come prevede l'art. 12, co.7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Infatti, qualora tale condizione non venga rispettata, non decorre il momento di confronto tra le parti e, di conseguenza, il successivo atto impositivo è invalido.

Ne risulta che, quindi, le violazioni delle regole partecipative di cui all'art. 12, co. 7 dello Statuto si traducono in un vizio dell'avviso di accertamento successivo.

Riconoscere l'illegittimità di ogni pretesa impositiva, scaturita senza l'interlocuzione del soggetto accertato, permette di sostenere come il contraddittorio preventivo abbia applicazione generalizzata nell'ordinamento tributario. Ciò comporta che trovi attuazione anche durante gli accertamenti "a tavolino".

In tal senso, con riferimento all'art. 12, co. 7 dello Statuto, l'ordinanza evidenzia che *"la disposizione denunciata disciplina una fase procedimentale – diretta a garantire e incentivare il principio di cooperazione tra amministrazione finanziaria e contribuente – che esalta la funzione propria del contraddittorio, perché le regole da essa introdotte mirano a salvaguardare i diritti e le garanzie del contribuente attraverso il rispetto delle formalità procedurali previste, dando rilievo e tutela al contraddittorio quale fase che deve contraddistinguere il rapporto tributario; b) il principio del contraddittorio è desumibile dagli artt. 24, secondo comma e 111 Cost., e costituisce l'insieme di regole che presiedono la partecipazione delle parti all'interno di ogni procedimento giurisdizionale, traducendosi in una possibilità di tutti i soggetti che partecipano al procedimento di riuscire a determinare una pronuncia a loro favorevole"*.

Quindi, il contraddittorio viene riconosciuto, già dalla Corte Costituzionale del 2009, come principio immanente nell'ordinamento tributario. Di conseguenza, la sua mancata instaurazione, comporta l'illegittimità dell'avviso di accertamento successivo.

Un'altra pronuncia rilevante è la n. 26635/2009 della Corte di Cassazione. Essendo stata più volte ripresa, si presenta ora esclusivamente con riferimento al tema dell'illegittimità. Infatti, la Corte di Cassazione ha chiarito:

- che nell'ambito degli accertamenti basati su studi di settore, il contraddittorio preventivo è obbligatorio e deve essere attivato a pena di nullità dell'avviso di accertamento;
- tale atto deve essere motivato, anche indicando le ragioni per le quali sono state disattese le argomentazioni addotte dal soggetto accertato durante la verifica fiscale.⁹⁴

⁹⁴*Idem, ibi*, 343 ss.

E' vero che la sentenza citata tratta degli accertamenti basati su dati e parametri standard, ma è altrettanto vero, come dimostrato in precedenza, che le stesse conclusioni devono valere e trovano applicazione al termine di qualsiasi istruttoria.

Inoltre, la sentenza introduce un ulteriore chiarimento. Infatti, essa sostiene come l'illegittimità dell'avviso di accertamento sia la conseguenza anche della mancanza di motivazione dell'atto. Quest'ultima in tal caso si verifica quando l'Amministrazione finanziaria non indica le ragioni per cui non ha considerato le informazioni che il contribuente ha fatto emergere durante il contraddittorio.

Anche l'ordinanza n. 6088/2011 della Corte di Cassazione consente alcuni spunti interessanti da approfondire.

Per comprendere la pronuncia, è opportuno citarne la massima: essa afferma che *“ai sensi dell'art. 12, comma 7, della L. n. 212/2000, l'atto di accertamento deve essere dichiarato invalido se notificato prima del decorso di sessanta giorni dalla consegna del verbale di constatazione, posta che detto termine, essendo strumentale alla difesa del contribuente nonché al contraddittorio tra le parti, deve ritenersi perentorio. Inoltre, non ha rilievo la denominazione formale dei verbali redatti dai verificatori, quindi il termine deve essere rispettato anche ove il verbale, non denominato formalmente come “PVC”, sia un verbale meramente descrittivo delle operazioni di verifica”*.

Tale ordinanza permette di rilevare tre questioni rilevanti.

La prima riguarda l'illegittimità. Infatti, dalla massima, si comprende come debba essere dichiarato invalido un avviso di accertamento non preceduto dalla notificazione al contribuente del processo verbale di constatazione. Ciò preclude il diritto di difesa del soggetto accertato.⁹⁵ Inoltre, si ritiene illegittimo un avviso di accertamento, qualora non vengano prese in considerazione le diverse osservazioni formulate dal contribuente, in relazione al processo verbale di constatazione. Altrimenti, la fase di confronto, successiva alla notifica del verbale di chiusura della verifica fiscale, sarebbe inutile per entrambe le parti.

La seconda questione riguarda l'estensione della garanzia del contraddittorio a tutti gli accertamenti tributari, così che, in caso di violazione di tale principio, qualsiasi avviso possa essere dichiarato invalido. Con riferimento alla pronuncia analizzata, Marongiu sottolinea che *“l'insegnamento del Supremo Collegio consente di estendere la verifica della illegittimità dell'accertamento, con riguardo al previo contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio, anche a ipotesi nelle quali si dubita che esso possa trovare applicazione: è sufficiente andare al*

⁹⁵MARONGIU G., *Contribuente più tutelato nell'interazione con il fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in Corr. trib., 21/2011, 1719 ss.

controverso problema degli accertamenti bancari nonché al meno rilevante problema del sopralluogo al fine del classamento di un immobile".⁹⁶ Dunque, la fase di confronto deve sempre essere riconosciuta, anche nel caso degli accertamenti "a tavolino".

La terza e ultima questione riguarda l'atto emesso al termine della verifica fiscale. Infatti, l'ordinanza sottolinea come non sia importante il *nomen iuris* attribuito all'atto conclusivo, ma l'emissione obbligatoria, al termine della verifica fiscale, di un qualsiasi verbale che descriva le operazioni compiute durante l'istruttoria. Esso può essere ad esempio un verbale di constatazione, così come un verbale di contraddittorio.

L'ultima sentenza da approfondire è la n. 23050/2015 della Corte di Cassazione. In tale fattispecie, l'Amministrazione finanziaria aveva emesso un avviso di accertamento senza attendere il decorrere dei sessanta giorni dalla richiesta di chiarimenti al contribuente.⁹⁷ Di conseguenza, l'impugnazione dell'atto impositivo da parte di quest'ultimo ha portato la Cassazione ad esprimersi su tale argomento.

La sentenza, riprendendo la pronuncia n. 18184/2013, ha affermato che non è necessaria una disposizione testuale di nullità per sottolineare che la violazione di una determinata regola formale o procedimentale abbia conseguenze rilevanti sull'atto impositivo successivo. Tale concetto fortifica l'applicazione generalizzata del contraddittorio preventivo.

La Corte di Cassazione sostiene che "*la sanzione della norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, ... ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente*".

Quindi, il contraddittorio deve essere considerato come principio da applicare nella generalità degli atti impositivi, poiché dalla sua violazione deriva l'illegittimità dell'avviso di accertamento successivo.

Il contribuente deve sempre avere a disposizione sessanta giorni di tempo dalla consegna del verbale di chiusura delle operazioni di verifica fiscale, ovvero ricevere sempre un qualsiasi atto istruttorio che comunichi l'esito dei controlli, recante l'indicazione delle violazioni tributarie constatate in sede di indagine.

⁹⁶*Idem, ibi*, 1720.

⁹⁷FARRI F., 2016. *Violazione del contraddittorio e nullità dell'avviso di accertamento e inapplicabilità dell'art. 21 – Octies L.P.A.* Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/01/01/violazione-del-contraddittorio-e-nullita-dellavviso-di-accertamento-e-inapplicabilita-dellart-21-octies-l-p-a/> [Data di accesso: 10/02/2017].

Qualora ciò non avvenga, il contribuente non può presentare le proprie osservazioni o non può farlo per tutto il periodo riconosciutogli come forma di garanzia dall'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Per concludere, è illegittimo ogni atto che non abbia concesso preventivamente il contraddittorio, mancando un presupposto procedimentale legittimante l'accertamento tributario.

CONCLUSIONI

In questa trattazione, sono stati approfonditi diversi aspetti che sottolineano l'importanza di un'applicazione generalizzata del principio del contraddittorio.

Innanzitutto, esso viene riconosciuto nella legge n. 241/1990, che presenta i principi generali dell'attività amministrativa. Tale disposizione, da applicare anche in tema di partecipazione al procedimento, non può essere considerata marginale dell'attività amministrativa e dovrebbe essere attuata al di là della materia specifica alla quale è riferito il procedimento. Di conseguenza, ciò comporta che la fase di confronto con il soggetto accertato debba essere instaurata anche durante i procedimenti tributari. Infatti, tali principi sono validi nella generalità delle attività amministrative.

Inoltre il contraddittorio, oltre ad essere stato introdotto nella Costituzione a seguito delle modifiche apportate all'art. 111, è espressione dei principi costituzionali di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione. Esso è riconosciuto come diritto di difesa (art. 24 Cost.) anche durante la fase endoprocedimentale, poiché le osservazioni e le ragioni esposte dal contribuente sono rilevanti per determinare una pretesa impositiva corretta (art. 53 Cost.). Riconoscere tale principio solamente in riferimento ad alcune tipologie di tributi e in base al luogo in cui si svolge l'attività accertativa lede l'art. 3 della Cost, poiché prevede un trattamento differenziato tra gli accertamenti.

Per comprendere l'oggetto della trattazione, è fondamentale ripercorrere le garanzie esposte nell'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Tale norma si ripresenta in ogni capitolo, poiché interpretarla in maniera estensiva o meno significa affermare l'applicazione generalizzata del contraddittorio oppure no. Infatti, l'art. 12, co. 7 dello Statuto viene ribadito sia nei riferimenti giurisprudenziali antecedenti alla sentenza n. 24823/2015, che consentono di definire in cosa consista tale principio, sia nei riferimenti giurisprudenziali successivi.

Questi ultimi criticano la sentenza n. 24823/2015 della Corte di Cassazione, così come ha fatto autorevole dottrina. Tali elementi, considerati unitariamente, sono rilevanti per confutare la tesi sostenuta dalla pronuncia appena citata. Nonostante alcuni riferimenti giurisprudenziali presentati non abbiano ad oggetto principale il contraddittorio, sono molti i casi in cui tale principio viene riconosciuto come immanente nell'ordinamento tributario.

La stessa Amministrazione finanziaria, con le circolari n. 25/E/2014 e n. 16/E/2016, afferma la consapevolezza degli effetti positivi dell'applicazione del contraddittorio, sia nel portare a pretese impositive più trasparenti e sostenibili, sia nell'evitare molteplici contenziosi futuri.

Quindi, tale principio deve sempre trovare attuazione prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, sia nel caso di accertamenti "a tavolino", che in quelli svolti presso la sede in cui

il contribuente esercita la propria attività. Inoltre, ciò non deve prescindere dalla tipologia del tributo accertato.

Tale interpretazione è in linea sia con l'ordinamento comunitario, sia con l'orientamento interno, che afferma la valenza assoluta dei principi di imparzialità e buon andamento durante qualsiasi procedimento.

La Commissione Tributaria Regionale di Firenze, condividendo tale affermazione, ordina la trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale, affinché questa si esprima sulla questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co.7 dello Statuto dei diritti del contribuente.

La pronuncia dei giudici toscani costituisce, quindi, un passo importante per declinare il contraddittorio preventivo come principio immanente all'interno del diritto tributario.

L'obiettivo è quello di far sussistere, all'interno dell'ordinamento italiano, un obbligo generale per l'Amministrazione finanziaria, affinché si instauri tale principio con il contribuente prima di emettere l'atto impositivo in tutti gli accertamenti tributari.

Quindi, si può ritenere fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Altrimenti, si garantirebbe la possibilità di riconoscere al soggetto accertato il termine di sessanta giorni dalla ricezione del processo verbale di constatazione, solamente negli accertamenti condotti dall'Amministrazione finanziaria presso la sede in cui il contribuente esercita la propria attività; invece, il verbale di chiusura delle operazioni deve essere rilasciato al contribuente al termine di qualsiasi verifica fiscale.

La Corte Costituzionale potrebbe ampliare l'interpretazione del termine "verifiche" oppure riconoscere un momento di confronto attraverso altre tipologie specifiche.

Affermare questo significa dichiarare l'illegittimità dell'accertamento che, in precedenza, ha violato la possibilità di interlocuzione del contribuente. Quest'ultimo deve sempre avere a disposizione sessanta giorni di tempo dalla consegna del processo verbale di constatazione, ovvero egli deve ricevere sempre un atto istruttorio che comunichi l'esito dei controlli, recante l'indicazione delle violazioni tributarie constatate in sede di indagine. In tal modo, il soggetto accertato, qualora non ritenga corretta la pretesa impositiva avanzata dall'Amministrazione finanziaria, ha la possibilità di esporre le proprie ragioni e i propri chiarimenti.

Qualora ciò non avvenga, il contribuente non può presentare le proprie ragioni e osservazioni durante il termine dei sessanta giorni, che è perentorio, in quanto forma di garanzia riconosciuta dall'art. 12, co. 7 dello Statuto dei diritti del contribuente. Tale grado di tutela deve trovare conferma sia nel caso in cui l'istruttoria sia condotta presso la sede dell'attività del soggetto accertato, sia nel caso di verifiche fiscali svolte "a tavolino".

Per concludere, è illegittimo qualsiasi avviso di accertamento che non abbia concesso preventivamente il contraddittorio, mancando un presupposto procedimentale legittimante l'accertamento tributario.

BIBLIOGRAFIA

DOTTRINA

BASILAVECCHIA M., *Conferme e novità nel programma controlli dell'Agenzia delle Entrate*, in Corr. trib., 26/2016, 2029 ss

BASILAVECCHIA M., *Novità apparenti sul contraddittorio negli accertamenti da studi di settore*, in Corr. trib., 2013, 2615 ss

BASILAVECCHIA M., *Per l'effettività del contraddittorio*, in Corr. trib., 2009, 2369 ss

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

BASILAVECCHIA M., *Strumenti parametrici, contraddittorio, motivazione dell'accertamento: il corretto ruolo del giudice tributario*, in GT- Riv. giur. trib., 2007, 93

BASILAVECCHIA M., *Studi di settore, contraddittorio, accertamento*, in Dir. prat. trib., 2010, 233 ss

BEGHIN M., *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti – Il commento*, in Corr. trib., 7/2016, 479 ss

BEGHIN M., *Motivazione “per relationem”, Statuto del contribuente e “conoscibilità” degli atti esterni*, in Corr. trib., 2008, 805 ss

BELTRAMELLI G., *Avviso di accertamento notificato prima del termine previsto dall'art. 12, co. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in Riv. dir. trib., 2009, II, 593 ss

BODRITO A. et al., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012

BORGOGLIO A., *Alla consulta la questione dell'obbligo di contraddittorio anche per i controlli “a tavolino” – Commento*, in Fisco, 7/2016, 687 ss

BORGOGLIO A., *Illegittimo l'accertamento se la verifica è ancora in corso – Commento*, in Fisco, 42/2016, 4061 ss

BRUZZONE M., *Diritto al contraddittorio preventivo e motivazione del provvedimento impositivo nell'interpretazione adeguatrice “suggerita” dalla Consulta*, in GT-Riv. dir. trib., 2010, 121 ss

- BRUZZONE M., *Il diritto del contribuente al contraddittorio anticipato negli accertamenti "standardizzati"*, in *Corr. trib.*, 2013, 421 ss
- BRUZZONE M., *Torna al vaglio della consulta il contraddittorio preaccertativo nelle indagini "a tavolino" - l'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 è davvero incostituzionale?*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 3/2016, 249 ss
- CARINCI A., DEOTTO D., *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della suprema corte*, in *Fisco*, 3/2016, 207 ss
- CERIANA E., *Osservazioni difensive ai processi verbali di constatazione (art. 12 comma 7 legge n. 212/2000); quale funzione per il termine di 60 giorni?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2002, 531 ss
- COLI F., *Sull'invalidità degli atti d'accertamento adottati in violazione dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2009, 1787 ss
- COLLI VIGNARELLI A., *La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato*, in *Rass. trib.*, 2012, 453 ss
- COLLI VIGNARELLI A., *Violazione dell'art. 12 dello Statuto del contribuente e la illegittimità dell'accertamento alla luce del principio di collaborazione e buona fede*, in *Boll. trib.*, 2010, 1589 ss
- CONIGLIARO M., *Contraddittorio, indagini finanziarie e antifrode nel piano dei controlli dell'agenzia delle entrate*, in *Fisco*, 37/2014, 3607 ss
- CONIGLIARO M., *Contrasto all'evasione fiscale: compliance sì, ma lotta serrata alle frodi e ai "suggeritori"*, in *Fisco*, 22/2016, 2129 ss
- CORASANITI G., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'unione europea*, in *Dir. Prat. trib.*, 4/2016, 1575 ss
- CORASANITI G., *Le garanzie procedurali in tema di abuso del diritto: spunti di riflessione per un'estensione ad altre forme di accertamento*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, V, 1838 ss
- CORRADO L. R., *Accertamenti standardizzati e motivazione dell'avviso di accertamento: l'atto è illegittimo in difetto di una adeguata replica alle deduzioni fornite dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, II, 1078 ss
- D'AYALA VALVA F., *Il contribuente sottoposto a verifiche fiscali e l'intervento del Garante*, in *Riv. dir. trib.*, 2003, I, 179

D'AYALA VALVA F., *Il principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, Il ruolo dello Statuto*, in Riv. dir. trib., 2001, I, 915 ss

DEL FEDERICO L., *Il giusto processo tributario: tra l'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'Uomo e art. 111 Cost.*, in GT-Riv. giur. trib., 2005, 154 ss

DEL FEDERICO L., *Scambio di informazioni fra autorità fiscali e tutela del contribuente: profili internazionalistici, comunitari ed interni*, in Riv. dir. trib. int., 2010, 221 ss

FANTOZZI A., 2016. *E' già tramontata la (breve) stagione del garantismo? In tema di contraddittorio procedimentale non resta che sperare nella Corte Costituzionale*. Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/05/24/gia-tramontata-la-breve-stagione-del-garantismo-tema-contraddittorio-procedimentale-non-resta-sperare-nella-corte-costituzionale/> [Data di accesso: 08/02/2016]

FANTOZZI A., *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in Riv. dir. trib., 2011, I, 137 ss

FARRI F., 2016. *Contraddittorio tributario in Italia: alla Corte Costituzionale l'ultima parola*. Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/02/09/contraddittorio-tributario-in-italia-alla-corte-costituzionale-lultima-parola/> [Data di accesso: 08/02/2016]

FARRI F., 2016. *Contraddittorio: la Cassazione suggerisce alla Corte Costituzionale ma sbaglia a inquadrare il problema*. Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/03/30/contraddittorio-la-cassazione-suggerisce-alla-corte-costituzionale-sbaglia-inquadrare-problema/> [Data di accesso: 08/02/2016]

FARRI F., 2016. *Violazione del contraddittorio e nullità dell'avviso di accertamento e inapplicabilità dell'art. 21 – Octies L.P.A*. Rivista di Diritto Tributario supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su: <http://www.rivistadirittotributario.it/2016/01/01/violazione-del-contraddittorio-e-nullita-dellavviso-di-accertamento-e-inapplicabilita-dellart-21-octies-l-p-a/> [Data di accesso: 10/02/2017]

FERLAZZO NATOLI L., INGRAO G., *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in Boll. trib., 2010, 485 ss

FERLAZZO NATOLI L., INGRAO G., *Lo statuto dei diritti del contribuente nella recente giurisprudenza della Cassazione*, in *Rass. trib.*, 2005, 1275 ss

FERRANTI G., *L'agenzia delle entrate "apre" sulla necessità del contraddittorio*, in *Fisco*, 25/2016, 2407 ss

GLENDI G., *I giudici di merito (e non solo) si "ribellano" alle "ultime parole" delle sezioni unite sul contraddittorio – Il commento*, in *Corr. trib.*, 20/2016, 1569 ss

GOLA Z., *et al.*, *Accertamenti "prematuri" nulli: una via processuale al contraddittorio procedimentale?*, in *Dialoghi trib.*, 2011, 260 ss

GRASSOTTI A., *E' sempre obbligatoria la comunicazione preventiva dell'ipoteca esattoriale – Il commento*, in *Corr. trib.*, 3/2017, 230 ss

LOVISOLO A., *Sulla c.d. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. Prat. trib.*, 2/2016, 719 ss

MAGISTRO L., *Accesso nei luoghi di esercizio delle imprese: diritti e garanzie del contribuente*, in *Corr. trib.*, 2000, 2377 ss

MARCHESELLI A., *Contraddittorio con il contribuente e oneri di motivazione dell'ufficio, dai coefficienti presuntivi agli studi di settore*, in *Giur. It.*, 2008, 1560 ss

MARCHESELLI A., *Contraddittorio e procedimento tributario, un passo indietro e due avanti*, in *Corr. trib.*, 2011, 376 ss

MARCHESELLI A., *Dati bancari, contraddittorio e inutilizzabilità delle fonti di prova acquisite illegittimamente*, in *Dir. prat. trib.*, 2004, II, 1142 ss

MARCHESELLI A., *Gli effetti della violazione del principio del contraddittorio*, in *Corr. trib.*, 2012, 2379 ss

MARCHESELLI A., *Gli otto pilastri del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie delle regioni Piemonte e Valle d'Aosta, Torino, 2015

MARCHESELLI A., *Il "giusto procedimento" tributario*, Milano, 2012

MARCHESELLI A., *Il contraddittorio deve precedere ogni provvedimento tributario*, in *Corr. trib.*, 39/2014, 3019 ss

- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*, in GT-Riv. giur. trib., 2009, 210 ss
- MARCHESELLI A., *Il diritto al contraddittorio nella procedura doganale*, in Corr. trib., 2010, 2812 ss
- MARCHESELLI A., *Indefettibilità del contraddittorio in ogni accertamento tributario*, in Corr. trib., 2012, 2315 ss
- MARCHESELLI A., *Nullità degli avvisi di accertamento senza contraddittorio con il contribuente*, in Corr. trib., 2009, 2915 ss
- MARONGIU G., *Accertamenti e contraddittorio tra Statuto del contribuente e principi di costituzionalità*, in Corr. trib., 6/2011, 474 ss
- MARONGIU G., *Contribuente più tutelato nell'interazione con il fisco anche prima dell'avviso di accertamento*, in Corr. trib., 21/2011, 1719 ss
- MARONGIU G., *Diritto al contraddittorio e Statuto del contribuente*, in Dir. prat. trib., 2012, II, 614 ss
- MARONGIU G., *La necessità del contraddittorio nelle verifiche fiscali "tutela" il contribuente*, in Corr. trib., 2010, 3051 ss
- MARONGIU G., *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010
- MARONGIU G., *Motivazione degli atti impositivi e Statuto del contribuente*, in GT-Riv. giur. trib., 2011, 135 ss
- MICELI R., *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in Riv. dir. trib., 2001, II, 371
- MULEO S., *Modifiche della legge 241 del 1990 e procedimenti tributari: ipotesi e negazione di uno scenario demolitorio delle garanzie*, in Dialoghi dir. trib., 2005, n. 4
- PERONACE M., *L'invalidità dell'accertamento adottato senza rispettare il termine per le deduzioni del contribuente sulle operazioni di verifica*, in Boll. trib., 2006, 1057 ss
- PERRONE L., *Il redditometro verso accertamenti di massa (con obbligo del contraddittorio e dell'invito all'adesione)*, in Rass. trib., 2011, 887 ss
- PICCARDO A., *Per l'accertamento fondato sui dati bancari è necessario il contraddittorio tra contribuente e fisco*, in Dir. prat. trib., 1998, II, 19 ss

PIERRO M., *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il principio di collaborazione e buona fede*, Torino, 2013

PROCOPIO M., *Il contraddittorio preventivo endoprocedimentale e la nullità conseguente al mancato riscontro alle osservazioni dei contribuenti*, in *Dir. Prat. Trib.*, 6/2016, 2280 ss

RAGUCCI G., *Centralità del contraddittorio nell'accertamento sintetico*, in *Corr. trib.*, 2012, 3149 ss

RAGUCCI G., *Commento (sent. n. 132/2015: accertamento) - Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della corte costituzionale*, in *Rass. trib.*, 5/2015, 1217 ss

RAGUCCI G., *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, 580 ss

RAGUCCI G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009

RENDA A., *Contraddittorio a seguito di verifica e possibili limitazioni alle preclusioni probatorie*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 95 ss

ROCCO G., *L'utilizzo dei dati bancari, le relazioni con i metodi di accertamento ed il contraddittorio con il contribuente*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2005, 972

RUSSO P., *Le conseguenze del mancato rispetto del termine di cui all'art. 12, ultimo comma, della legge n. 212/2000*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, I, 1077 ss

SALVINI L., *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3570 ss

SALVINI L., *La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, I, 13 ss

SAMMARTINO S., *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, 4/2016, 986 ss

SAMMARTINO S., *Tutela del contribuente e contraddittorio endoprocedimentale*, Seminario di aggiornamento professionale per i magistrati delle commissioni tributarie della regione Sicilia, 2016

SCALINCI C., 2017. *La Cassazione conferma che per gli accertamenti standardizzati il contraddittorio preventivo è un obbligo anche "ontologicamente" fondato*. *Rivista di Diritto Tributario* supplemento online – Pacini Giuridica. Disponibile su:

<http://www.rivistadirittotributario.it/2017/02/03/il-contraddittorio-preventivo-sugli-accertamenti-standardizzati-e-anche-ontologicamente-fondato/> [Data di accesso: 10/02/2017]

SELICATO P., *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2012, 321 ss

TABET G., *Ancora incerta la sorte degli accertamenti emessi prima del termine di 60 giorni*, in *Corr. trib.*, 44/2011, 3693

TABET G., *Spunti controcorrente sulla invalidità degli accertamenti «ante tempus»*, in *GT - Riv.giur.trib.*, 11/2013, 843 ss

TUNDO F., *“Dialogo Fisco-contribuente” tra contraddittorio anticipato e rispetto del termine per l’emanazione dell’avviso di accertamento*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2010, 809 ss

TUNDO F., *Diritto al contraddittorio endoprocedimentale anche in assenza di previsione normativa*, in *GT – Riv. giur. trib.*, 12/2014, 937 ss

TUNDO F., *Diritto di difesa del contribuente in caso di emissione “anticipata” dell’avviso e mancata valutazione delle osservazioni difensive*, in *GT-Riv. giur. trib.*, 2012, 326 ss

TUNDO F., *Dubbi sulla nullità dell’avviso di accertamento emanato prima di 60 giorni dal pvc*, in *Corr. trib.*, 2011, 3401 ss

TUNDO F., *E’ nullo l’avviso di accertamento non preceduto dalla consegna del processo verbale di constatazione*, in *Corr. trib.*, 2012, 1997 ss

TUNDO F., *Il contraddittorio è ammesso anche negli accertamenti parziali – Nuovi spiragli in materia di contraddittorio preventivo*, in *GT- Riv. Giur. Trib.*, 11/2016, 859 ss

TUNDO F., *Illegittimo l’atto impositivo emesso “ante tempus”: le Sezioni Unite chiudono davvero la questione?*, in *Corr. trib.*, 36/2013, 2825 ss

TUNDO F., *Illegittimo l’avviso di accertamento emanato dopo gli accessi in assenza del verbale di chiusura*, in *Corr. trib.*, 2013, 28 ss

TUNDO F., *La cassazione sul difetto di contraddittorio per la deduzione dei costi “black list” – Il commento*, in *Corr. trib.*, 35/2016, 2669 ss

TUNDO F., *La corte costituzionale sulla nullità dell’accertamento “antielusivo” anticipato - il commento*, in *Corr. trib.*, 35/2015, 2670 ss

TUNDO F., *La partecipazione del contribuente alla verifica tributaria*, Trento, 2012

TUNDO F., *La riaffermazione del contraddittorio anteriore al provvedimento accertativo- Il commento*, in Corr. trib., 24/2016, 1878 ss

TUNDO F., *Obbligo di verbalizzazione anche in caso di acquisizioni documentali e conseguente diritto al contraddittorio – Il commento*, in Corr. trib., 41/2016, 3159 ss

TUNDO F., *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Milano, 2013

TUNDO F., *Processo verbale di constatazione a garanzia del contraddittorio nella fase di verifica*, in Corr. trib., 2011, 2089 ss

TUNDO F., *Validità dell'avviso di accertamento emesso "ante tempus": i difformi orientamenti richiedono l'intervento delle Sezioni Unite*, in GT-Riv. giur. trib., 2012, 675 ss

ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi derivanti dal difetto di contraddittorio*, in ZAGÀ S., *Le invalidità degli atti impositivi*, Milano, 2012, 333 ss

FONTI GIURISPRUDENZIALI

Cass. Civile, Sez. Unite, 18 settembre 2014, n. 19667, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-c55d2c674f598d7845d0e4b3d05ca7cd-x-312> [Data di accesso: 10/01/2017]

Cass. Civile, Sez. Unite, 29 luglio 2013, n. 18184, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-5d863700d5793d968216d61bbb14d573-x-312> [Data di accesso: 10/01/2017]

Cass. Civile, Sez. Unite, 9 dicembre 2015, n. 24823, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-b3ee281521121617ffeb99ebed080c38-x-312> [Data di accesso: 20/01/2017]

Cass. Civile, Sez. V, 11 novembre 2015, n. 23050, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-eb42efb7f00d48f60f7af8a9c3b61ee7-x-279> [Data di accesso: 03/02/2017]

Cass. Civile, Sez. V, 20 gennaio 2017, n. 1496, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-bed232b7432394c80e2527a20adb11da-x-278> [Data di accesso: 03/02/2017]

Cass. Civile, Sez. V, 27 maggio 2016, n. 10988, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-24464c5ebf3f941ef4f402e25c528768-x-279> [Data di accesso: 20/01/2017]

Cass. Civile, Sez. VI, 14 settembre 2016, n. 18110, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-583118e54239c96e1e4e1c74ec8d4d4b-x-279> [Data di accesso: 20/01/2017]

Cass. Civile, Sez. VI, 17 marzo 2016, n. 5361, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-187d325f0e632e9f82c98a12c9582b2a-x-278> [Data di accesso: 20/01/2017]

Cass. Civile, Sez. VI, 19 settembre 2016, n. 18349, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-2c5db24732d560c19dff79dc25f36c8-x-279> [Data di accesso: 20/01/2017]

Cass. Civile, Sez. VI, 29 settembre 2016, n. 19331, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-d112c8d687aa4d4aa2830f241dcdad24-x-279> [Data di accesso: 20/01/2017]

Cass. Civile, Sez. VI, 6 maggio 2016, n. 9278, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-c827eed880569ae8d8c121e4a947aad4-x-278> [Data di accesso: 20/01/2017]

Comm. Trib. Provinciale di Reggio Emilia, 19 gennaio 2016, n. 5, in Fisconline. Disponibile su: http://home.ilfisco.it/perl/public_oph1-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-oph1-ab122af3b3a6e1bb4a3162f26c5abbb6-k-0 [Data di accesso: 20/01/2017]

Comm. Trib. Regionale di Firenze, 10 gennaio 2016, n. 736, in My solution post. Disponibile su: <http://www.mysolutionpost.it/media/10750794/CTR%20TOSCANA%20CONTRADDITTO RIO.pdf> [Data di accesso: 03/02/2017]

Corte Cass., 12 febbraio 2016, n. 2879, in Ntc Notiziario. Disponibile su: <http://www.tcnnotiziario.it/Articolo/Index?idArticolo=332669&tipo=&cat=ULTFIS&fonte=Teleconsul.it%20-%20Ultimissime%20Fiscale> [Data di accesso: 20/01/2017]

Corte Cass., Sez. Tributaria, 15 marzo 2011, n. 6088, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/foi-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=gry-op90-433ffb7c0a8a06190a72e122e389f7af-x-644> [Data di accesso: 03/02/2017]

Corte Cass., Sez. Tributaria, 23 gennaio 2006, n. 1236, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/fof-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=qry-op90-270e01667cd798775bd4d53d42d43481-x-311> [Data di accesso: 10/01/2017]

Corte Cass., Sez. Tributaria, 28 luglio 2006, n. 17229, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/fof-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=qry-op90-4fa66405e36ac79ee9a0b6cc4b3d7241-x-312> [Data di accesso: 10/01/2017]

Corte Cass., SS. UU. civ., 18 dicembre 2009, n. 26635, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/fof-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=qry-op90-a4a51b6976f9cef349233f502eec25f1-x-312> [Data di accesso: 10/01/2017]

Corte Cost., 11 dicembre 1995, n. 505, in Consulta online. Disponibile su: <http://www.giurcost.org/decisioni/1995/0505s-95.htm> [Data di accesso: 10/01/2017]

Corte Cost., 24 luglio 2009, n. 244, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/fof-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=qry-op90-a013169a50684941d139a1bfcc385ac5-x-889> [Data di accesso: 10/01/2017]

Corte Cost., 7 luglio 2015, n. 132, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/fof-new.pl?log-ckey=%2412461784;cmd-doc=qry-op90-197f1ea114bb9df3a2b321f02ae45c63-x-2033> [Data di accesso: 10/01/2017]

Corte di Giust. CE, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/fof-new.pl?cmd-print=310762&aux-referrer=fof-new.pl%3Flog-ckey%3D%252412461784%3Bcmd-doc%3Dqry-op90-479aac19cc06ecb87ad961fdabb8091e-x-935&aux-flags=0&aux-flags=2&aux-flags=4&.cgifields=aux-flags> [Data di accesso: 10/01/2017]

Corte di Giust. Unione Europea, 3 luglio 2014, causa C-129/13, causa C-130/13, in Fisconline. Disponibile su: <http://home.ilfisco.it/perl/fof-new.pl?cmd-print=472849&aux-referrer=fof-new.pl%3Flog-ckey%3D%252412461784%3Bcmd-doc%3Dqry-op90-34dd256c9971e9d9fb567d3c4d1820dc-x-1624&aux-flags=0&aux-flags=2&aux-flags=4&.cgifields=aux-flags> [Data di accesso: 10/01/2017]

PRASSI

Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, Circolare n. 25/E del 6 Agosto 2014

Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Accertamento, Circolare n. 16/E del 28 Aprile 2016