

Il principio del contraddittorio nel procedimento tributario: brevi riflessioni sull'evoluzione della giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione

di Valeria Garattini

Dottoranda di ricerca in Scienze giuridiche (curriculum Diritto tributario)

Università degli Studi di Milano - Bicocca

ABSTRACT

This work aims to analyse the question whether or not taxpayers have the right to a prior hearing during the procedure of tax proceeding and the consequences of its violation. The author makes a doctrinal and jurisprudential analysis of the above mentioned right, from the rising of this matter until the most recent judgments of the Supreme Court. Because of the contrast of case-law, recently the Supreme Court ruled that there isn't the right of the defence as a general principle in the national law, unlike Community law. So in the procedure of tax proceeding involving non-harmonised taxation, Italian Tax Authorities are not obliged to respect the taxpayer's right to be heard and such behaviour doesn't cause of voidness.

SINTESI

Il presente lavoro affronta la questione circa l'obbligatorietà o meno del contraddittorio preventivo nel procedimento tributario e le conseguenze derivanti dalla sua mancata instaurazione, effettuando una analisi dottrinale e giurisprudenziale, in chiave critica, che segue l'evoluzione del tema sino ai più recenti arresti giurisprudenziali. Infatti, a seguito del contrasto sorto all'interno della giurisprudenza di legittimità, sono di recente intervenute le Sezioni Unite della Corte di Cassazione stabilendo che, diversamente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non impone in capo all'Amministrazione finanziaria un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale che, in caso di violazione, determina l'invalidità dell'atto.

SOMMARIO: 1. Considerazioni introduttive – 2. Il principio del contraddittorio nel dibattito dottrinale e giurisprudenziale – 3. La pronuncia delle Sezioni Unite del 9 dicembre 2015 n. 24823 – 4. Brevi riflessioni e spunti critici in tema di contraddittorio endoprocedimentale – 4.1. Analisi della legislazione nazionale – 4.2. L'ambito applicativo del diritto al contraddittorio nel procedimento tributario – 4.3. Analisi della giurisprudenza di legittimità – 4.4. Il diritto al contraddittorio nel diritto e nella giurisprudenza dell'Unione europea – 5. Conclusioni

1. Considerazioni introduttive

Con la sentenza delle Sezioni Unite che si commenta la Corte di Cassazione affronta per la prima volta in modo organico e sistematico la questione relativa alla sussistenza di un diritto al contraddittorio procedimentale nell'ambito nel

procedimento tributario. La Corte perviene ad una soluzione sostanzialmente negativa sulla base dell'analisi della legislazione statale e della giurisprudenza, evidenziando tuttavia una possibile divergenza tra la disciplina nazionale e la disciplina europea, ed auspica pertanto una soluzione a livello legislativo.

Un intervento della Corte su tale problematica appariva d'altro canto ormai necessario.

Su tale questione è sorto infatti un contrasto che inizialmente si è configurato esclusivamente tra la giurisprudenza di legittimità, pressoché unanimemente contraria, e un considerevole indirizzo dottrinale, favorevole invece ad ammettere l'esistenza di un tale diritto. Di recente, tuttavia, tale contrasto si è manifestato all'interno della stessa giurisprudenza di legittimità. Le sentenze nn. 19667 e 19668/2014 hanno esplicitamente affermato, infatti, che il contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, al quale dare attuazione anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa.

Pertanto con l'ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015 la Suprema Corte ha ritenuto opportuno devolvere al primo Presidente la questione se le garanzie di carattere procedimentale predisposte dall'art. 12, comma 7, della legge 212/2000 si applichino soltanto agli accertamenti emessi in esito ad accessi, ispezioni e verifiche fiscali effettuate nei locali ove si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente, ovvero se esse, in quanto espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo di formazione dell'atto fiscale, operino pure in relazione agli accertamenti conseguenti ad ogni altro tipo di verifica fiscale e, in particolare, in relazione agli accertamenti derivanti da verifiche effettuate presso la sede dell'Ufficio. Ciò con la specificazione, ove si accedesse alla soluzione circa la generalizzata applicazione della garanzia del contraddittorio procedimentale, delle concrete modalità di sua attuazione nonché delle conseguenze della sua inosservanza.

Prima di analizzare il percorso argomentativo utilizzato dalla Suprema Corte per

la soluzione della questione sottoposta, è utile inquadrare brevemente l'istituto in esame partendo dalle sue origini e ripercorrendo la sua evoluzione all'interno del sistema.

2. Il principio del contraddittorio nel dibattito dottrinale e giurisprudenziale

Prima delle sentenze nn. 19667 e 19668 del 2014 la giurisprudenza costituzionale e di legittimità ha assunto un orientamento costante, sancendo la facoltatività del contraddittorio endoprocedimentale.

Al riguardo la Consulta ha infatti negato l'esistenza di un diritto costituzionale al 'giusto procedimento amministrativo' che riconosca al soggetto passivo il diritto a partecipare, in chiave difensiva, al procedimento di accertamento, per la ragione che la tutela delle situazioni soggettive è garantita nella sede giudiziale. Infatti, per i giudici della Consulta, <<la disciplina del procedimento amministrativo è rimessa alla discrezionalità del legislatore nei limiti della ragionevolezza e del rispetto degli altri principi costituzionali, fra i quali non è da ricomprendere quello del giusto procedimento amministrativo, dato che la tutela delle situazioni soggettive è comunque assicurata in sede giurisdizionale dagli artt. 24, comma 1, e 113 Cost.>>¹.

Sebbene di recente la Corte Costituzionale abbia affermato che il rispetto dei diritti di difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario, l'ambito applicativo di tale principio va tuttavia circoscritto e contestualizzato alla questione oggetto di sindacato da parte della Corte. Non sembra infatti che da tale argomentazione incidentale possa trarsi la conclusione che la Corte Costituzionale aderisca alla tesi dell'obbligatorietà del contraddittorio nel procedimento tributario².

¹ Corte Cost., 31 maggio 1995, n. 210, in *Cass. pen.*, 1995, 2467. In senso conforme Id., 10 dicembre 1987, n. 503, in *Giur. costit.*, 1987, I, 3317.

² Con tale sentenza la Corte Costituzionale ha ritenuto infondata la questione di illegittimità costituzionale dell'art. 37bis, comma 3, D.P.R. 600/1973 prospettata in relazione al fatto che, in tema di imposte dirette, la norma, esplicitamente imponendo il contraddittorio endoprocedimentale quale condizione di legittimità dei soli accertamenti fondati sulle ipotesi tipizzate di abuso del diritto, sembra determinare un ingiustificato deteriore trattamento di questi rispetto agli accertamenti basati su ipotesi innominate di abuso del diritto. Per un commento critico alla sentenza G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte*

I principi di diritto enunciati in origine dalla Corte Costituzionale evidenziano quale sia la funzione tradizionalmente assegnata alla partecipazione del privato nel procedimento tributario.

A differenza di quanto stabilito dalla legge generale sul procedimento amministrativo (legge 241/1990), in cui la partecipazione del privato assurge a principio cardine del procedimento, nel diritto tributario, almeno fino agli anni '90, le ipotesi di partecipazione del contribuente al procedimento erano rare e contrassegnate da finalità collaborative, piuttosto che difensive. Il contatto tra Amministrazione finanziaria e contribuente era stato infatti concepito dal legislatore in funzione di ausilio all'attività fiscale, dove alla facoltà per l'Ufficio di invitare il contribuente corrispondeva l'obbligo di quest'ultimo di fornire le indicazioni richieste.

Tuttavia, la molteplicità dei contribuenti e la loro frammentazione e diversificazione hanno determinato l'introduzione di metodologie di accertamento basate su deroghe sempre più ampie rispetto alle risultanze delle scritture contabili. In particolare l'introduzione degli accertamenti fondati sull'utilizzo di parametri e criteri statistici ha giustificato una nuova forma di partecipazione del privato: per bilanciare l'incertezza delle presunzioni semplici derivanti dall'applicazione di criteri matematici è stato consentito anche al privato di concorrere in contraddittorio con l'Amministrazione nella determinazione del presupposto d'imposta. In queste ipotesi il legislatore ha assegnato alla partecipazione del privato una funzione non di semplice collaborazione, ma di vero e proprio contraddittorio, cioè di difesa azionabile di propri diritti ed interessi, dove all'obbligo dell'Amministrazione finanziaria di chiedere chiarimenti al contribuente corrisponde la facoltà del contribuente di fornirli³. In altri termini il legislatore sarebbe stato indotto a compensare con diritti di partecipazione ogni limitazione del diritto del contribuente in termini di difesa o di prova: ogni volta che la legge ha limitato la possibilità del contribuente di fornire la prova contraria,

Costituzionale, in *Rass. Trib.*, 2015, 1217.

³ L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, 14.

introducendo ad esempio presunzioni o stabilendo determinate modalità, ha parallelamente imposto all'Amministrazione varie forme di contraddittorio precontenzioso⁴.

Sebbene nella recente evoluzione legislativa le forme di collaborazione nel corso del procedimento si siano ampliate, la dottrina tradizionale e la giurisprudenza prevalente sono state concordi nel ritenere che la partecipazione del contribuente, sia in chiave collaborativa che in ottica difensiva, non assuma carattere generale, ma continui ad essere ammessa solo nelle ipotesi espressamente stabilite dalla legge⁵.

La tesi della facoltatività del contraddittorio è stata tuttavia oggetto di varie critiche da una parte della dottrina.

In primo luogo si è sostenuto che il contraddittorio nei procedimenti amministrativi è obbligatorio secondo il diritto dell'Unione Europea⁶.

Secondo la Corte di Giustizia Europea, infatti, il principio del contraddittorio deve considerarsi immanente nell'ambito della disciplina attuativa del rapporto giuridico tributario e perciò applicabile anche in assenza di una espressa e specifica previsione di legge sulla base di una interpretazione adeguatrice della

⁴ A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 140.

⁵ In questo senso si esprime F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*. XI ed., Milano, 2011, 167. Nell'edizione successiva della medesima opera l'Autore precisa che «<occorre distinguere il contraddittorio, come principio del processo, dall'intervento del privato nel procedimento amministrativo (o contraddittorio endoprocedimentale). Il primo significa parità delle parti rispetto ad un terzo imparziale, quale è il giudice; il secondo concerne un rapporto a due, e mira ad assicurare al privato la sua partecipazione e difesa nel procedimento>>. Così F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, XII ed., Milano, 2016, 167. In senso contrario all'esistenza di un obbligo generale del contraddittorio nel procedimento tributario in passato si esprimevano anche A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 20 e ss., M. BASILAVECCHIA, *Funzione impositiva e forme di tutela*, II ed., Torino, 2013, 215, secondo il quale «<l'ordinamento tributario, anche dopo lo statuto dei diritti del contribuente, non contempla un obbligo generale di preventiva informazione del contribuente delle attività di indagine a suo carico e della possibile, o imminente, emanazione di un avviso di accertamento>>. Tuttavia entrambi gli Autori sottolineano che a tale carenza ha supplito, per quanto attiene alle imposte armonizzate, la giurisprudenza della Corte di Giustizia. Sul tema si veda anche G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009 e *La partecipazione del privato all'irrogazione della sanzione tributaria*, in *Riv. dir. fin.*, 2001, 251; S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Torino, 2004, 185.

⁶ Corte giust. CE, 18 dicembre 2008, n. C-349/07, Sopropé, in *Rass. Trib.*, 2009, 570, con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario* e in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 210, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*.

normativa interna, in particolar modo costituzionale.

Esso costituisce infatti parte integrante del diritto fondamentale di difesa (in tal senso, in particolare sentenze del 9 novembre 1983, "Nederlandsche Banden-Industrie- Michelin/Commissione", 322/81 e del 18 ottobre 1989, "Orkem/Commissione", 374/87) ed è sancito non solo negli articoli 47 e 48 della "Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea", che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, bensì anche nell'art. 41 di quest'ultima, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Il paragrafo 82 del citato art. 41 prevede che tale diritto a una buona amministrazione comporta, in particolare, il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo⁷.

Il giusto procedimento amministrativo, che trova il suo fondamento nei principi di legalità di cui all'art. 23 Cost. e di buon andamento ed imparzialità amministrativa di cui all'art. 97 Cost., e di cui il diritto al contraddittorio rappresenta un elemento essenziale ed imprescindibile, risulterebbe pertanto leso dalla mancata instaurazione di un preventivo contraddittorio tra le parti, non essendo più sufficiente la tutela giurisdizionale assicurata ex post dall'art. 24 Cost. e dall'art. 113 Cost.⁸.

Secondo la giurisprudenza consolidata della Corte, infatti, la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l'autorità competente in grado di tenere conto di tutti gli elementi del caso al fine di permettere alle persone o alle imprese coinvolte di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la

⁷ Corte giust. CE, 22 novembre 2012, n. C-277/11.

⁸ Cons. di Stato, sez. V, 22 maggio 2001, n. 2823, in *Giornale dir. amm.*, 2001, 1245, secondo cui «l'avviso d'avvio del procedimento amministrativo ex art. 7, 1° comma, L. 7 agosto 1990 n. 241, costituisce principio generale dell'ordinamento ed è strettamente connesso con i canoni costituzionali dell'imparzialità e del buon andamento dell'azione amministrativa, onde non tollera interpretazioni che ne limitino arbitrariamente l'applicazione generalizzata a tutti i procedimenti, anche vincolati, perché la partecipazione al procedimento ha la sua ragion d'essere pure quando i presupposti dell'atto da adottare, pur se stabiliti in modo preciso e puntuale dalla legge, richiedono comunque un accertamento, nel cui ambito si deve garantire il contraddittorio con il privato».

decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro.

Tuttavia, secondo una giurisprudenza parimenti costante della Corte, i diritti fondamentali, quali il rispetto dei diritti della difesa di cui il contraddittorio rappresenta un corollario applicativo, non appaiono come prerogative assolute, ma possono soggiacere a limiti, a condizione che questi rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale e non costituiscano, rispetto allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti⁹.

Una parte della dottrina sostiene che l'interesse fiscale tutelato dalla Costituzione non è riscuotere il tributo tout court, bensì riscuotere il tributo giusto nel modo giusto, secondo il disposto dell'art. 53 Cost.¹⁰. Di conseguenza l'interesse fiscale non può ontologicamente costituire una restrizione al diritto di difesa del contribuente, posto che il dialogo preventivo tra contribuente e Amministrazione finanziaria è lo strumento finalizzato a dare compiuta attuazione alla norma costituzionale. In ossequio ai principi di proporzionalità e buona fede il diritto al contraddittorio può essere sacrificato a favore dell'interesse fiscale solo per ragioni intrinseche alla procedura ed eccezionali, riconducibili a situazioni in cui il contribuente abbia adottato comportamenti contrari al principio di buona fede tali da oltrepassare la diligenza e correttezza difensiva e legittimare pertanto il sacrificio dei diritti di difesa nel giudizio di bilanciamento con l'interesse a riscuotere il tributo.

In secondo luogo autorevole dottrina sostiene che il diritto al contraddittorio risulterebbe altresì applicabile nel diritto nazionale in virtù del richiamo ai principi dell'ordinamento comunitario effettuato dall'art. 1 della legge n. 241/1990, norma di carattere generale¹¹.

Inoltre è stato evidenziato come la mancata instaurazione del preventivo

⁹ Corte giust. CE, n. C-418/11, Texdata Software.

¹⁰ Si veda, per tutti, A. MARCHESELLI, *Corr. Trib.*, 2014, 1374 a commento della sentenza Cass., Sez. trib., 28 marzo 2014, n. 7315.

¹¹ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario, Parte generale*, cit., 169.

contraddittorio sia anche contraria ai principi di imparzialità e di buon andamento della Pubblica Amministrazione, contrariamente a quanto sostenuto dalla prevalente giurisprudenza di legittimità, considerato che il differimento del contraddittorio nelle fasi successive a quelle di notifica dell'atto impositivo non è affatto indifferente¹². L'instaurazione di un confronto preventivo infatti da un lato consente agli Uffici finanziari di acquisire dati fondamentali per la corretta verifica della base imponibile, in ossequio al principio di capacità contributiva sancito dall'art. 53 Cost., evitando anche diseconomie procedurali, e dall'altra permette al contribuente di articolare compiutamente le proprie difese nel corso dell'attività istruttoria, consentendogli inoltre di usufruire di benefici ed agevolazioni, in particolare la riduzione delle sanzioni in caso di adesione all'atto impositivo.

E' sostanzialmente sulla base delle argomentazioni sostenute da questo orientamento dottrinale che le sentenze nn. 19667 e 19668/2014 della Corte di Cassazione hanno affermato per la prima volta in maniera esplicita l'esistenza di un principio generale al contraddittorio procedimentale, immanente all'ordinamento, a cui dare attuazione anche in assenza di una specifica previsione legislativa.

Tali decisioni hanno tuttavia suscitato perplessità nell'ambito della stessa Corte Suprema, tanto che la sezione VI-T ha rimesso con ordinanza gli atti al primo Presidente per l'assegnazione alle stesse Sezioni Unite, sollecitandole a precisare fondamento e portata del principio, tenendo anche conto di alcuni rilievi critici, in particolar modo circa la portata applicativa di tale principio e le sue concrete modalità di attuazione.

¹² E. MARELLO, *L'accertamento con adesione*, Torino, 2000, 124; RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 231; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2010, 142; A. MARCHESELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2010, 19; L. FERLAZZO NATOLI- G. INGRAO, *Il rispetto del contraddittorio e la residualità dell'accertamento tributario*, in *Boll. Trib.*, 2010, 485; L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, cit., 37-39; L. SALVINI, *La cooperazione del contribuente e il contraddittorio nell'accertamento*, in *Corr. Trib.*, 2009, 3572.

3. La pronuncia delle Sezioni Unite Civili della Corte di Cassazione del 9 dicembre 2015 n. 24823

Con la sentenza del 9 dicembre 2015 n. 24823 le Sezioni Unite della Corte hanno risolto la questione enunciando il principio di diritto in base al quale <<differentemente dal diritto dell'Unione europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, la invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto purché in giudizio il ricorrente assolva l'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l'opposizione di dette ragioni si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e di buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell'interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto>>.

La Suprema Corte è pervenuta a tale decisione sulla base di un percorso argomentativo basato prima sull'analisi del principio del contraddittorio come manifestatosi ed evolutosi nella giurisprudenza di legittimità, poi sull'analisi della disciplina positiva nazionale e comunitaria ed infine sul loro raffronto, evidenziando la sussistenza di divergenze e delineando possibili prospettive di superamento.

Con riferimento alla giurisprudenza di legittimità, la Corte ritiene che, prima delle

sentenze delle Sezioni Unite nn. 19667 e 19668/2014, il contraddittorio endoprocedimentale non è mai stato considerato un principio generale immanente all'ordinamento.

La sentenza n. 18184/2013 delle Sezioni Unite, ad esempio, ha configurato il contraddittorio come momento essenziale del procedimento tributario circoscrivendolo alle ipotesi di accesso, ispezione e verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività commerciale, come espressamente stabilito dall'art. 12, comma 7, L. 212/2000, e configurando la sanzione dell'invalidità dell'atto adottato in violazione di tale regola, seppur non esplicitamente prevista, a causa della grave deviazione dell'atto dal modello normativo perentoriamente prescritto dalla legge quale strumento di tutela del contribuente.

Inoltre la Corte precisa che, diversamente da quanto affermato nell'ordinanza interlocutoria di rimessione, anteriormente alla pronuncia delle Sezioni Unite 19667 e 19668/2014 non vi è stata alcuna pronuncia distonica rispetto all'orientamento prevalente, contrario alla configurazione del contraddittorio come principio generale immanente al sistema. Ogniqualevolta la Corte ha affermato la sussistenza e necessità di esso, infatti, lo ha fatto non sul presupposto della vigenza nell'ordinamento di una clausola generale, bensì in considerazione delle specifiche caratteristiche ontologiche e normative di tali accertamenti (basati, ad esempio, su dati statistici oppure su specifici richiami normativi).

La decisione in commento ridimensiona anche la portata applicativa delle sentenze nn. 19667 e 19668/2014 che, seppur avendo affermato per la prima volta esplicitamente la sussistenza del contraddittorio procedimentale come principio generale immanente dell'ordinamento, hanno in realtà un ambito applicativo ristretto, a causa della specificità del concreto caso deciso (più esattamente con riguardo alle iscrizioni ipotecarie ex art. 77 D.P.R. 602/1973, cioè atti impugnabili davanti al giudice tributario ai sensi degli artt. 19, comma 1, lett. e-bis e 21 D.Lgs n.546/1992 e ciononostante suscettibili di produrre effetti pregiudizievoli anche senza essere conosciuto dal destinatario, violando così la garanzia di difesa

costituzionalmente tutelata).

La Suprema Corte afferma inoltre che anche nella giurisprudenza di legittimità successiva non si può intravedere l'accoglimento di tale principio, sia perché circoscritto ad ipotesi specifiche, sia perché, anche quando ne viene sostenuta l'esistenza in relazione ai soli tributi armonizzati, tale principio viene accolto in una accezione sostanzialisticamente restrittiva.

Neppure dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 132/2015¹³ le Sezioni Unite ritengono di poter trarre un utile contributo al tema in esame. In tale pronuncia, infatti, la Corte Costituzionale sembra evocare il principio generale di diritto comunitario del rispetto dei diritti di difesa al solo scopo di controbilanciare la portata applicativa del principio comunitario di effettività, che imporrebbe al giudice nazionale di disapplicare le norme processuali di diritto interno che ne possano ostacolare la realizzazione.

Passando all'analisi della disciplina positiva, la Suprema Corte non individua nell'ordinamento nazionale nessuna norma che preveda esplicitamente o in base alla quale poter giustificare l'esistenza di un obbligo generale al contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria.

L'art. 12, comma 7, legge 212/2000 non può fungere, secondo la Corte, da norma di riferimento sulla base di una interpretazione letterale della norma, oltre che in base ai tradizionali criteri ermeneutici e considerata la *ratio* della disposizione, volta a controbilanciare con il contraddittorio la peculiare forza invasiva delle verifiche effettuate nei luoghi di pertinenza del contribuente.

Il fondamento normativo del contraddittorio nel procedimento tributario, secondo la Corte, non può essere neppure individuato nella legge sul procedimento amministrativo, così come nelle disposizioni della legge 212/2000 o di altre leggi, rivenendosi, invece, all'interno del nostro ordinamento positivo una pluralità di disposizioni che disciplinano specifiche ipotesi, senza configurare pertanto il contraddittorio endoprocedimentale come principio generale

¹³ Per un commento critico alla sentenza G. RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, cit., 1217.

immanente, come del resto dimostra a livello sistematico il contenuto della legge delega n. 23/2014, che prevede tra i principi e i criteri direttivi forme di contraddittorio propedeutiche alla adozione degli atti di accertamento dei tributi, il rafforzamento del contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale (art. 9, comma 1, lett. b).

Inoltre, secondo la Suprema Corte, l'esistenza di un generalizzato obbligo in capo all'Amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endoprocedimentale in ambito tributario non discende neppure dagli artt. 24 e 97 Cost. In particolare le garanzie previste dall'art. 24, commi 1 e 2, Cost. concernono esclusivamente l'ambito giudiziale, non anche procedimentale, né si può configurare una lesione del principio c.d. della "parità delle armi" sancito dall'art. 111 Cost. poiché, come affermato dalla Corte Costituzionale (sentenza n. 18 del 21 gennaio 2000), il giudizio tributario, seppur nella sua particolarità, non viola tale precetto costituzionale. Ammettere l'esistenza della generalizzata operatività del contraddittorio endoprocedimentale implicherebbe, invece, secondo la Corte, la declaratoria di incostituzionalità della normativa ordinaria la quale, in realtà, porta ad una soluzione opposta.

Del resto la Corte evidenzia le difficoltà applicative a cui condurrebbe l'adesione al principio generale del contraddittorio, demandando al potere giudiziario la funzione di definirne le concrete modalità operative e le conseguenze della sua violazione.

Dopo aver analizzato il diritto al contraddittorio endoprocedimentale alla luce della giurisprudenza di legittimità e della normativa nazionale, la Corte passa alla sua analisi in ambito europeo, riconoscendo che tale principio assume in materia tributaria un ruolo diverso.

L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea codifica infatti tale principio, stabilendo al secondo paragrafo che, nell'ambito di tale diritto, va altresì ricompreso «il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi

pregiudizio>>.

Del resto anche la giurisprudenza della Corte di Giustizia afferma che il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento tributario costituisce, quale esplicazione del diritto di difesa, principio fondamentale dell'ordinamento europeo.

Tuttavia, osservano i giudici di legittimità nella sentenza in esame, tale principio non è assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in termini assoluti e puramente formali in quanto anche i diritti fondamentali, quali il diritto di difesa, non costituiscono prerogative incondizionate ma soggiacciono a restrizioni, che vanno considerate legittime se perseguono obiettivi di interesse generale e se ispirate ai criteri di effettività e proporzionalità. Trasponendo la disciplina europea in quella nazionale, la Corte rileva che i limiti posti dall'ordinamento positivo interno al diritto al contraddittorio endoprocedimentale (non applicabilità all'attività di indagine e di acquisizione degli elementi probatori e posticipazione dell'audizione del contribuente successiva all'emissione dell'atto impositivo) non sembrano confliggere con la normativa e la giurisprudenza europea, tanto più che, secondo la Corte di Giustizia, la violazione del contraddittorio produce la nullità dell'atto adottato al termine del procedimento amministrativo solo se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.

Dopo aver delineato il quadro giurisprudenziale e giuridico del principio di cui è chiamata a stabilire l'esistenza generale ed immanente nell'ordinamento tributario, la Corte rileva la sussistenza di una divergenza tra la disciplina europea e la disciplina nazionale.

Mentre la prima prevede il contraddittorio endoprocedimentale in ambito tributario come principio di generale applicazione, la seconda invece ne prevede l'applicazione soltanto a specifiche ipotesi esplicitamente contemplate dalla legge. Tale divergenza si ripercuote inevitabilmente, secondo la Corte, in relazione agli accertamenti a seconda che essi abbiano ad oggetto tributi armonizzati, ai quali si applica immediatamente il diritto dell'Unione con i relativi principi, e i tributi

non armonizzati, in relazione ai quali non trova diretta applicazione né il diritto dell'Unione, né i suoi principi e neppure le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali, che rilevano esclusivamente ai fini dell'attuazione del diritto comunitario.

La Suprema Corte conclude rilevando che tale duplicità di regime giuridico non può essere risolta e superata in via interpretativa, ma la soluzione va demandata al legislatore, poiché non si tratta di interpretare il diritto nazionale secondo criteri comunitariamente orientati, essendo in presenza di un quadro normativo nazionale univocamente interpretabile in modo preciso e in senso opposto all'esistenza di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale in ambito tributario.

4. Brevi riflessioni e spunti critici in tema di contraddittorio endoprocedimentale

4.1. Analisi della legislazione nazionale

Secondo l'opinione di chi scrive, i dati normativi e giurisprudenziali posti a sostegno del percorso motivazione adottato dalla Suprema Corte appaiono pertinenti ed idonei a giustificare, allo stato attuale della disciplina interna, l'inesistenza di un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale per qualsiasi procedimento tributario, anche in assenza di una espressa previsione legislativa, pur rilevandosi, in conformità a quanto statuito dalla Corte, l'esistenza di una asimmetria tra tributi armonizzati e non armonizzati la cui soluzione, tuttavia, non può essere demandata alla giurisprudenza.

La configurazione di un obbligo generale di partecipazione del contribuente nel procedimento impositivo non trova infatti effettivo riscontro nella disciplina normativa, né in quella contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente, né in quella ordinaria.

Nello Statuto dei diritti del contribuente l'obbligo del contraddittorio è stabilito solo in due ipotesi, l'una in modo espreso, l'altra in modo implicito.

Con riferimento alla prima ipotesi, l'art. 6, comma 5, dello Statuto stabilisce che l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti prima di procedere alle iscrizioni a

ruolo quando sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, sancendo la nullità dei provvedimenti emessi in violazione di tale disposizione¹⁴. Con riferimento alla seconda ipotesi, l'art. 12, comma 7, dello Statuto dispone 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, aggiungendo che l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza.

Una attenta analisi delle citate disposizioni evidenzia come le stesse non stabiliscono un obbligo generalizzato al contraddittorio endoprocedimentale, limitandone la portata solo in caso di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione e dopo il rilascio dell'atto conclusivo del procedimento istruttorio di verifica, quindi al fine di garantire l'esercizio del diritto di difesa del contribuente a seguito dell'emanazione di un atto che, seppur prodromico alla successiva emissione di un avviso di accertamento, è pur sempre lesivo per il contribuente, contenendo l'illustrazione dei presupposti di fatto e delle ragioni di diritto posti alla base della contestazione di una violazione.

Il riferimento ad altre disposizioni dello Statuto, quali gli articoli 5 e 7 della legge n. 212/2000, non appare idoneo a dimostrare che la pretesa tributaria trovi legittimazione nella formazione procedimentale di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio, poiché le stesse sanciscono invece principi posti a garanzia dell'esercizio del diritto di difesa del contribuente (quali l'obbligo di motivazione e la effettiva conoscenza o conoscibilità delle norme

¹⁴ Si segnala in senso contrario M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell'accertamento e nel processo*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2014, 10954. Secondo l'Autore, infatti, «considerato che il buon andamento e la imparzialità dell'amministrazione sono garantiti dall'art. 97 Cost., del quale le norme dello Statuto, e in particolare l'art. 10, comma 1, sono attuazione, ne consegue che il contraddittorio è un principio generale che, come tale, può trovare applicazione anche al di là delle fattispecie disciplinate dallo stesso art. 6. Esso, anche per l'influenza dei principi comunitari, è diventato un momento cardine dell'ordinamento tributario, indefettibile nelle procedure di accertamento che trova solo esplicitazione in non poche norme, relative, ad esempio, agli studi di settore e anche nell'art.12, comma 7, dello stesso Statuto, che ne confermano la pervasività».

tributarie e degli atti lesivi). Va inoltre individuato correttamente l'ambito applicativo dell'art. 12, comma 2, dello Statuto, il quale sancisce il diritto del contribuente ad essere informato delle ragioni che hanno giustificato la verifica in funzione di garanzia, cioè per giustificare la particolare invasività del controllo che si svolge nei locali destinati all'esercizio dell'attività produttiva.

Occorre altresì individuare l'esatta portata applicativa del principio della collaborazione e della buona fede che deve orientare i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria ai sensi dell'art. 10, comma 1, dello Statuto.

Al riguardo appare corretto rinviare al principio della correttezza o buona fede in senso oggettivo stabilito dall'art. 1175 c.c. che il codice civile sancisce nella disciplina del contratto e, più in generale, dell'obbligazione. La norma estende il precetto della buona fede, espressione di un fondamentale principio di solidarietà, a carico di entrambi i soggetti del rapporto obbligatorio, nei limiti di un apprezzabile sacrificio. Essa richiede infatti al debitore di salvaguardare gli interessi del creditore che non sono specificamente tutelati dal rapporto obbligatorio, mentre vieta al creditore di abusare del suo diritto, obbligandolo ad attivarsi nell'interesse del debitore al fine di evitare o contenere gli imprevisti aggravati della prestazione o le conseguenze dell'inadempimento¹⁵. La buona fede non riguarda quindi in astratto la costruzione dell'obbligazione, bensì la fase di attuazione della stessa quale criterio di valutazione del comportamento esecutivo delle parti, essendo la fase attuativa caratterizzata da elementi di discrezionalità¹⁶. Come già evidenziato, nel procedimento impositivo la discrezionalità nella fase attuativa dell'obbligazione tributaria, cioè le modalità di esercizio del potere impositivo, presuppone in capo alla Pubblica Amministrazione uno spazio valutativo limitato e finalizzato esclusivamente alla individuazione della modalità istruttoria migliore per perseguire l'interesse pubblico al corretto prelievo fiscale, stabilendo se e quali poteri istruttori previsti dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973 esercitare a seconda della fattispecie concreta, in assenza di una espressa

¹⁵ C.M. BIANCA, *Diritto civile, 4. Obbligazione*, Milano, 1990, 87-89.

¹⁶ A. DI MAJO, *Delle obbligazioni in generale*, in *Comm. C.C.* a cura di Scialoja, Branca, Bologna-Roma, 298.

previsione legislativa.

Ciò non appare in contrasto con una lettura costituzionalmente orientata della normativa tributaria alla luce dei principi stabiliti dagli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., richiamati dall'art. 1 dello Statuto dei diritti del contribuente.

Nel sancire in linea generale la facoltatività del contraddittorio nella fase istruttoria, eccetto che nelle ipotesi espressamente stabilite, e nel differirlo ad una eventuale fase di procedimento di adesione, successiva alla emissione dell'atto impositivo, il legislatore ha compiuto una delicata valutazione in tema di equilibri tra gli interessi e le esigenze delle parti del rapporto obbligatorio impositivo, effettuando un bilanciamento tra i vari interessi coinvolti. In questi termini si è del resto espresso il Consiglio di Stato con la sentenza n. 4821 del 26 settembre 2013 in tema di accesso nei procedimenti tributari¹⁷. Ad avviso del Collegio, anche nel vigore dell'art. 24, comma 1, lett. b), della legge n. 241/1990, una interpretazione costituzionalmente orientata della predetta norma porta ad affermare che il diritto di accesso può essere esperito anche nei procedimenti di natura tributaria, ma l'esercizio dello stesso è prefigurabile solo all'esito della sequenza procedimentale quando la inaccessibilità degli atti, la cui conoscenza costituisce presupposto indispensabile per l'esercizio del contraddittorio, non è giustificata da esigenze di segretezza.

Va inoltre evidenziato come, a seguito dell'abrogazione dell'art. 15, comma 2bis, D.Lgs. 218/1997 effettuata dalla legge 28 dicembre 2015 n. 208, è stata abolita la differente disciplina sanzionatoria tra l'istituto dell'acquiescenza e il procedimento di accertamento con adesione, i quali ora sono sottoposti al medesimo beneficio costituito dalla riduzione delle sanzioni ad un terzo. In tal modo il differimento del contraddittorio ad un momento successivo l'emissione dell'atto impositivo non determina più una disparità di trattamento in materia di fruizione dei benefici sanzionatori.

Non appare inoltre condivisibile l'assunto in base al quale l'obbligo di comunicazione degli atti imponibili è funzionale alla formazione

¹⁷ Cons. di Stato, sez. IV, 26 settembre 2013, n. 4821, in *Innovazione e diritto*, 2014, 138.

procedimentalizzata di una "decisione partecipata" mediante la promozione del contraddittorio tra amministrazione e contribuente nella fase precontenziosa o endoprocedimentale, che costituisce la *ratio* della previsione normativa espressa dall'art. 7 della legge n. 241/1990¹⁸.

Tale conclusione comporta una integrale applicazione della disciplina stabilita per il procedimento amministrativo al procedimento impositivo che è invece espressamente esclusa dal dettato legislativo.

L'art. 13 della legge n. 241/1990, denominato "Ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione", al 2° comma prevede che le disposizioni contenute nel capo III della citata legge (rubricato "Partecipazione al procedimento amministrativo") non si applicano ai procedimenti tributari.

Tale esclusione trova giustificazione giuridica nelle differenze strutturali esistenti tra procedimento amministrativo, caratterizzato dalla discrezionalità, e procedimento impositivo, avente invece carattere vincolato.

Il diritto tributario è infatti dominato dal principio di legalità di cui all'art. 23 Cost., per cui l'Amministrazione finanziaria, a differenza del privato, non può disporre né dei suoi crediti (c.d. indisponibilità dell'obbligazione tributaria), né del potere impositivo, che non è discrezionale. L'obbligazione tributaria è una obbligazione legale, quindi la disciplina dell'obbligazione è interamente stabilita dalla legge e dalle altre fonti normative che, nel rispetto dell'art. 23 Cost., possono concorrere a rideterminarla. A differenza di quel che accade per le obbligazioni del diritto privato, nulla della disciplina dell'obbligazione tributaria può essere determinato dalla volontà delle parti. La stessa Amministrazione finanziaria, pur dotata di poteri autoritativi, non dispone di discrezionalità: i suoi poteri sono vincolati¹⁹. Il concetto di discrezionalità amministrativa presuppone, invece, in capo alla Pubblica Amministrazione uno spazio valutativo e discrezionale finalizzato alla individuazione del modo migliore per perseguire l'interesse

¹⁸ In questi termini Cass., Sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667 con nota adesiva di F.V. ALBERTINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale è riconosciuto principio fondamentale dell'ordinamento tributario*, in *Giur. It.*, 2015, 1199.

¹⁹ F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 167.

pubblico. La circostanza che l'autorità amministrativa eserciti un potere vincolato o discrezionale influisce sul procedimento amministrativo in molteplici aspetti. In particolare, in tema di partecipazione al procedimento, quando la Pubblica Amministrazione esercita un potere discrezionale il legislatore ha previsto lo strumento della partecipazione del privato e delle altre pubbliche amministrazioni affinché possa meglio evidenziarsi la rilevanza di interessi antagonisti e concorrenti rispetto a quello primario, nonché la sussistenza di soluzioni alternative idonee a evitare il sacrificio degli interessi del privato nel procedimento amministrativo.

Dal punto di vista pratico, la mancata considerazione da parte della Pubblica Amministrazione di fatti ed elementi introdotti dal privato determina l'illegittimità della determinazione finale, oltre a connotare in termini colposi la condotta dell'organo, ai sensi di quanto stabilito dalla sentenza delle Sezioni Unite n. 500/1999 e dell'art. 7 della legge n. 205/2000. Contrariamente a detta ipotesi, nei procedimenti volti all'adozione di provvedimenti vincolati, come nel diritto tributario, l'importanza della partecipazione del privato risulta fortemente ridimensionata. La loro fase istruttoria, ad esempio, è strutturata in modo più agevole in quanto, in presenza di certi presupposti fissati dalla legge, verrà necessariamente adottato un determinato provvedimento. Nei procedimenti discrezionali, invece, la necessità della comunicazione di inizio del procedimento stesso ai portatori di interessi rilevanti ha ricadute sul piano del giudizio e del suo sindacato²⁰.

Da tale rilievo sembra doversi pertanto desumere che in materia tributaria non può porsi a carico dell'Amministrazione l'obbligo di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale al di fuori dei casi espressamente previsti da specifiche disposizioni, anche in considerazione dell'assunto sancito dalle Sezioni Unite nella sentenza del 26 febbraio 2010, n. 4648²¹ in base al quale «nel quadro istituzionale e normativo disegnato dalla Costituzione repubblicana, la forte

²⁰ F. CARINGELLA, *Manuale di diritto amministrativo*, 2014, Roma, 1095-1096.

²¹ Cass., Sez. un. 26 febbraio 2010, n. 4648, in *Corr. Merito*, 2010, 581.

affermazione del principio di legalità dell'azione amministrativa conduce a considerare il potere pubblico esclusivamente in termini di esercizio tipico e formale>>.

Non merita dunque accoglimento la tesi di chi invoca il superamento dell'inapplicabilità alla materia tributaria della legge sul procedimento amministrativo (art. 13 della legge n. 241/1990), ove il principio della partecipazione è generalmente riconosciuto, e richiama l'applicabilità anche in campo tributario degli schemi privatistici negoziali ormai diffusi nel diritto pubblico²².

E' però vero che l'esclusione stabilita dall'art 13, comma 2, della legge n. 241/1990 non va intesa come esclusione integrale della partecipazione del contribuente a qualunque procedimento tributario, ma come rinvio per la sua concreta regolamentazione alle norme speciali che lo disciplinano. Si condivide pertanto l'affermazione della Corte secondo la quale gli istituti della partecipazione e dell'accesso sono ontologicamente compatibili con il procedimento tributario e sono regolati non dalle leggi sul procedimento amministrativo, bensì dalla normativa speciale contenuta nello Statuto dei diritti del contribuente²³. Tale astratta compatibilità non si traduce però in una generalizzata applicazione di tali istituti ad ogni fase del procedimento tributario.

4.2. L' ambito applicativo del diritto al contraddittorio nel procedimento tributario

Anche l'analisi delle disposizioni normative nelle quali è stata espressamente stabilita l'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale dimostra come il legislatore, nelle scelte di politica legislativa, abbia effettuato un bilanciamento degli interessi delle parti coinvolte sulla base delle caratteristiche strutturali del presupposto di imposta.

Eccetto le ipotesi in cui il contraddittorio ha una funzione di garanzia (per sopperire allo squilibrio determinato dalla invasività del controllo effettuato

²² L. DEL FEDERICO, *L'evoluzione del procedimento nell'azione impositiva: verso l'amministrazione di risultato*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 851.

²³ Cass., Sez. un., 18 settembre 2014, n. 19667, cit.

presso i locali del contribuente) e le ipotesi in cui il contraddittorio ha una funzione difensiva, essendo posto a garanzia del diritto di difesa del contribuente a seguito della emissione di un atto lesivo (come, ad esempio, a seguito del rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, ai sensi dell'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente e ai sensi dell'art. 11, comma 4-bis, del D.Lgs n. 374/1990 in ambito doganale, oppure a seguito della comunicazione ex art. 36-bis, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973 o ex art. 36-ter del D.P.R. n. 600/1973²⁴), l'obbligatorietà della partecipazione del contribuente è stata espressamente stabilita esclusivamente nelle ipotesi di oggettiva incertezza dell'esistenza del presupposto d'imposta poiché basato su presunzioni (ad esempio l'art. 110, comma 11, TUIR o l'art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600/1973 per l'accertamento sintetico di cui all'art. 38, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973), dati matematico-statistici e coefficienti di normalità economica da contestualizzare alla realtà del singolo contribuente (come l'art. 10, comma 3-bis, della legge n. 146/1998 per gli accertamenti standardizzati basati su parametri e studi di settore o sempre l'art. 38, comma 7, del D.P.R. n. 600/1973 con riferimento all'accertamento sintetico di cui alla nuova formulazione dell'art. 38, comma 5, del D.P.R. n. 600/1973, c.d. redditometro), dati privi di certezza (come nell'ipotesi di cui all'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente) o clausole generali (come quella di elusione/abuso del diritto ex art. 37-bis, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973, ora da intendersi riferite all'art. 10-bis della Legge 212/2000 per effetto dell'art. 1 del D.Lgs 128/2015 che ha introdotto la nuova disciplina generale sull'abuso del diritto) che rendono

²⁴ Sulla rilevanza del contraddittorio nei procedimenti di liquidazione e controllo formale della dichiarazione si rinvia a A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 154. Secondo l'Autore, nonostante la dottrina e l'Amministrazione ritengano applicabile l'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente non solo al procedimento di liquidazione delle dichiarazioni ex art. 36-ter ma anche al controllo formale ex art. 36-bis, il legislatore ha previsto questa forma impropria e mal coordinata di contraddittorio proprio nel momento in cui espandeva il meccanismo dell'art. 36-bis all'art. 36-ter e privava il contribuente delle garanzie insite nell'atto motivato di accertamento per i vizi formali della dichiarazione. Si tratterebbe pertanto di un intervento legislativo incerto e asistemico, come si ricava dal riferimento alla sola ipotesi della liquidazione e non pure al controllo ex art. 36-ter, estesa solo per via giurisprudenziale/amministrativa, e alla limitazione rappresentata dalla esistenza di incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, che mancava nell'originaria proposta di legge.

indispensabile l'apporto collaborativo del contribuente già nella fase istruttoria per la ricostruzione del fatto-presupposto d'imposta. In tal modo il legislatore ha ritenuto che il rispetto del principio di legalità di cui all'art. 23 Cost., piuttosto che la garanzia del principio di buon andamento dell'amministrazione sancito dall'art. 97 Cost., implichi la necessità di anticipare il contraddittorio alla fase precedente l'emissione dell'atto impositivo²⁵.

4.3. Analisi della giurisprudenza di legittimità

Ciò trova del resto conferma anche nei recenti arresti della giurisprudenza di legittimità, citati invece spesso erroneamente a sostegno della esistenza dell'obbligo del contraddittorio nella fase endoprocedimentale.

Più precisamente, con la sentenza n. 16412 del 25 luglio 2007²⁶ le Sezioni unite hanno stabilito l'obbligatorietà del contraddittorio inteso tuttavia come necessità di notificare al contribuente l'avviso di mora che precede la notifica della cartella di pagamento, quale atto presupposto necessario nella sequenza procedimentale dettata dalla legge ed enumerato dall'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992 tra gli atti impugnabili, quindi al fine di garantire l'esercizio del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost.

Con la sentenza n. 26635 del 18 dicembre 2009²⁷ le Sezioni unite hanno ribadito l'essenzialità del contraddittorio endoprocedimentale limitatamente alla materia dell'accertamento mediante standard o studi di settore.

Anche la pronuncia resa dalle Sezioni unite in data 29 luglio 2013, n. 18184, con la quale è stato riconosciuto il diritto al contraddittorio come principio generale dell'ordinamento nazionale e comunitario, in conformità a quanto sostenuto dalla giurisprudenza dell'UE e dalla dottrina prevalente, non ha in realtà sancito

²⁵ Per la distinzione tra contraddittorio concepito in funzione collaborativa e contraddittorio concepito in funzione difensiva si rinvia a L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, e *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)*, cit., 13; S. MULEO, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000; A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'amministrazione finanziaria. Nel quadro dei diritti inviolabili di libertà sanciti dalla costituzione*, Milano, 2000, 300.

²⁶ Cass, Sez. un. 25 luglio 2007, n. 16412, con nota di V. CARBONE, *Avviso di mora non preceduto dalla cartella esattoriale*, in *Corriere Giur.*, 2007, 1201.

²⁷ Cass., Sez. un. 18 dicembre 2009, n. 26635, in *Foro it.*, 2010, 3481.

l'obbligatorietà del contraddittorio anticipato per tutti i procedimenti tributari ma esclusivamente in relazione al rispetto del termine stabilito dall'art. 12, comma, 7 dello Statuto dei diritti del contribuente²⁸.

In maniera analoga può essere interpretata la successiva sentenza n. 15311 del 4 luglio 2014 che, con riferimento alla previsione di cui al 4° comma dell'art. 36-ter del D.P.R. n. 600/973, ha stabilito la nullità dell'atto conclusivo del procedimento sulla base della violazione del contraddittorio procedimentale²⁹.

A sostegno di tale assunto può rilevarsi come la giurisprudenza di legittimità, anche successiva alla pronuncia delle Sezioni Unite del 29 luglio 2013, n. 18184, ha continuato ad affermare la inesistenza di una generalizzata estensione del contraddittorio c.d. preventivo a qualsiasi fase del procedimento tributario, distinguendo il principio del contraddittorio inteso come espressione del diritto di difesa nel processo dall'intervento del privato nel procedimento amministrativo inteso, invece, come facoltà di introduzione di ulteriori elementi in fatto e in diritto a completamento della fattispecie concreta sulla quale è chiamata a provvedere in funzione dell'attuazione dell'interesse pubblico, e dunque come collaborazione del privato nella fase istruttoria, diretta all'acquisizione di tutti gli elementi conoscitivi e valutativi indispensabili per l'esercizio della potestà autoritativa³⁰.

Del resto anche il principio stabilito dalla sentenza n. 19667 del 2014, in base al quale per la prima volta è stato esplicitamente stabilito che esiste nell'ordinamento il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione dello stesso, trattandosi di un principio immanente nell'ordinamento, non può avere una portata applicativa generale. La Corte, risolvendo il contrasto sorto nella giurisprudenza di legittimità sulla applicabilità dell'obbligo di comunicazione dell'avviso di cui all'art. 50, comma 2, D.P.R. n. 600/1973 alla iscrizione di ipoteca prevista dall'art. 77 D.P.R. n. 602/1973,

²⁸ Cass., Sez. un. 29 luglio 2013, n. 18184 con nota critica di F. TESAURO, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus*, in *Rass. Trib.*, 2013, 1137.

²⁹ Cass. civ., sez. V, 4 luglio 2014, n. 15311, con nota di V. GARATTINI, *Obbligatorietà del contraddittorio nel procedimento di controllo formale della dichiarazione tributaria*, in *Innovazione e Diritto*, 2014, 202.

³⁰ Cass. civ., sez. V, 12 febbraio 2014, n. 3142; Id., 3 agosto 2012, n. 14026.

stabilisce che l'art. 77, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973, sancendo l'obbligo di preventiva comunicazione mediante avviso della iscrizione di ipoteca, esplicita in una norma positiva il precetto imposto dal rispetto del principio fondamentale, immanente nell'ordinamento tributario, che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente mediante l'obbligo di attivazione da parte dell'Amministrazione finanziaria del "contraddittorio endoprocedimentale" ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente medesimo e la cui violazione determina la nullità dell'atto lesivo indipendentemente da una espressa previsione di legge.

Secondo l'opinione di chi scrive, tuttavia, i dati normativi e giurisprudenziali posti a sostegno del percorso motivazionale adottato dalla Suprema Corte non appaiono pienamente pertinenti ed idonei a giustificare l'esistenza di un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale per qualsiasi procedimento tributario, anche in assenza di una espressa previsione legislativa.

La Corte ritiene che l'obbligo di preventiva comunicazione dell'iscrizione ipotecaria costituisce una specifica attuazione del principio generale emergente dall'art. 7 della legge n. 241/1990, il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti. Tale principio è strutturalmente funzionale, secondo la sentenza, non solo a consentire l'effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente, ma anche a perseguire l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria in cui la partecipazione del contribuente rappresenta un imprescindibile mezzo di realizzazione.

Il riferimento all'art. 7 della legge n. 241/1990 non appare tuttavia pertinente ai fini della soluzione della problematica in esame, determinando una illegittima sovrapposizione tra buon andamento dell'attività amministrativa e diritto di difesa. Il legislatore, mediante art. 77, comma 2, del D.P.R. n. 602/1973, ha sancito l'obbligatorietà della preventiva comunicazione della iscrizione ipotecaria esclusivamente per garantire il diritto di difesa del contribuente sancito dall'art. 24 della Costituzione e non per perseguire l'interesse pubblico ad una corretta

formazione procedimentale della pretesa tributaria mediante l'obbligatoria partecipazione del contribuente effettuata con la comunicazione dell'avvio del procedimento ex art. 7 della legge n. 241/1990, come invece sostenuto dalla sentenza. L'art. 21 del D.Lgs. n. 546/1992 prescrive, infatti, che gli atti impugnabili elencati nell'art. 19 del medesimo decreto, tra cui è enumerata l'iscrizione ipotecaria, devono essere impugnati entro sessanta giorni dalla relativa comunicazione. Se il contribuente non viene informato dell'iscrizione ipotecaria mediante preventiva comunicazione, ne consegue una violazione del suo diritto di difesa, non potendo egli impugnare l'iscrizione ipotecaria nei termini stabiliti dalla legge.

Ciò appare confermato anche dai più recenti interventi legislativi. Sebbene la legge 11 marzo 2014, n. 23 (Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita) abbia stabilito tra i principi a cui dare attuazione <<la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi>> (art. 1, comma 1, lett. b), nonché il rafforzamento del <<contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale>> (art. 9, comma 1, lett. b), i cinque decreti legislativi di attuazione non hanno inserito il contraddittorio quale regola generale del procedimento tributario, continuando a limitarne l'applicazione ad ipotesi specifiche. In particolare in tema di abuso del diritto l'art. 1, comma 6, del D.Lgs 5 agosto 2015 n. 128 ha introdotto nella legge 212/2000 l'art. 10-bis che, abrogando l'art. 37-bis del D.P.R. 600/1973, ritorna ad affermare l'obbligatorietà, a pena di nullità, del contraddittorio procedimentale qualora si contesti una operazione abusiva. Ancora una volta, pertanto, il contraddittorio non è stato previsto dalla legge quale principio generale di ogni procedimento tributario, ma è stato limitato ad una specifica tipologia di accertamento.

4.4. Il diritto al contraddittorio nel diritto e nella giurisprudenza dell'Unione europea

Per fondare l'esistenza generalizzata del c.d. contraddittorio preventivo nel procedimento tributario non appare pienamente convincente neppure il richiamo al diritto dell'Unione Europea e alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Il diritto al contraddittorio costituisce senz'altro un principio generale dell'ordinamento europeo, fondato sugli artt. 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa ed il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, e sull'art. 41 della stessa Carta, che garantisce il diritto ad una buona amministrazione. Tale principio è stato inoltre ribadito dalla Corte di Giustizia nelle sentenze 18 dicembre 2008, in causa C-349/07 Sopropé e sentenza 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 Kamino International Logistics e C-130/13 Datema³¹.

Occorre tuttavia individuare la portata applicativa di tale principio dell'Unione Europea e la sua efficacia nell'ordinamento interno.

Con riferimento al primo profilo va rilevato che secondo la Corte di Giustizia il diritto al contraddittorio comporta che ogni individuo deve essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo e che il suo diritto di difesa è violato quando anche egli abbia la possibilità di fare valere la sua posizione nel corso di una fase di reclamo amministrativo ulteriore, ma soltanto se la normativa nazionale non gli consente, in mancanza di una previa audizione, di ottenere la sospensione dell'esecuzione dell'atto lesivo fino alla sua eventuale riforma allorché vi sono motivi di dubitare della conformità della decisione impugnata alla normativa fiscale o si deve temere un danno irreparabile per l'interessato. Nel procedimento impositivo nazionale l'effettività del contraddittorio è però garantita mediante il procedimento di accertamento con

³¹ Corte giust. UE, 18 dicembre 2008, n. C-349/07, Sopropé, in *Rass. Trib.*, 2009, 570, con nota di G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario* e in *GT - Riv. giur. trib.*, 2009, 210, con nota di A. MARCHESELLI, *Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario*. Corte giust. UE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13, Kamino e Datema, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2014, 838, con nota di R. IAIA, *I confini di illegittimità del provvedimento lesivo del diritto europeo al contraddittorio preliminare*.

adesione ai sensi degli artt. 5 e 6 della legge n. 218/1997, il quale, sospendendo i termini di impugnazione dell'atto, realizza un efficace strumento di garanzia della effettività del suo diritto di difesa³². Di conseguenza sotto questo profilo la normativa nazionale non appare in contrasto con il diritto e la giurisprudenza dell'Unione Europea.

Va inoltre precisato che la Corte di Giustizia ha stabilito il diritto di ogni individuo ad essere ascoltato, ma solo quando l'Amministrazione finanziaria intende muovere nei suoi confronti una contestazione, indicando i presupposti di fatto e le ragioni di diritto a suo fondamento, in modo tale che egli possa manifestare utilmente il suo punto di vista. Secondo la Corte occorre quindi distinguere, nell'ambito dei procedimenti di controllo fiscale, la fase dell'indagine nel corso della quale vengono raccolte le informazioni, dalla fase contraddittoria tra l'Amministrazione fiscale e il contribuente cui essa si rivolge, la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica (punto 40), giungendo ad affermare che l'Amministrazione, quando procede alla raccolta di informazioni, non è tenuta ad informare il contribuente né a conoscere il suo punto di vista (punto 41)³³.

In secondo luogo occorre rilevare come, secondo i principi di diritto dell'Unione Europea sanciti dalla Corte di Giustizia, il mancato rispetto del contraddittorio procedimentale può tradursi in un annullamento dell'atto emanato all'esito del procedimento viziato solo se si dimostri che, in mancanza di tale irregolarità, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso. Ciò significa fondare il giudizio di validità dell'atto su un criterio di individuazione incerto, basato sulla idoneità delle difese che il contribuente avrebbe addotto in sede procedimentale per modificare l'esito del procedimento.

Tale aporia è stata spiegata dalla sentenza delle Sezioni Unite del 9 dicembre

³² In questi termini Cass. civ., sez. V, 3 agosto 2012, n. 14026.

³³ Corte giust. UE, 22 ottobre 2013, n. C-276/12, Jirì Sabou, in *Rass. Trib.*, 2014, 1411 con nota di FERNANDEZ MARIN, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario d'informazioni* e in *Società*, 2013, 1404, con nota di OLIVIERI, *Fiscalità diretta nell'ambito della reciproca assistenza tra Stati Membri in materia di imposte dirette, non sussiste in capo al contribuente né il diritto di essere informato della richiesta di assistenza né il diritto di essere invitato a partecipare all'audizione di testimoni*.

2015 n. 248231 e da alcuni autori ricorrendo alla distinzione tra ragioni puramente pretestuose e ragioni serie seppur infondate³⁴. Tuttavia, volendo applicare al diritto tributario l'intera disciplina sul procedimento amministrativo ed effettuando quindi un parallelismo con l'art. 21-octies, comma 2, della legge n. 241/1990, che si riferisce alla sola attività giuridicamente vincolata³⁵, si deve rilevare che tale disposizione sancisce la non annullabilità del provvedimento adottato in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti qualora, per la natura vincolata del provvedimento, sia palese che il suo contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato. Poiché l'atto impositivo ha natura vincolata e non discrezionale, per dimostrare che il contenuto dispositivo avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato, occorre provare l'esistenza di alternative di diritto idonee a determinarne l'annullamento e non la sussistenza di ragioni non pretestuose ma comunque infondate³⁶.

Con riferimento all'efficacia del principio del contraddittorio stabilito dal diritto dell'Unione Europea e dalla Corte di Giustizia nell'ordinamento interno, lo stesso sembrerebbe applicabile nel diritto nazionale in virtù del richiamo ai principi dell'ordinamento comunitario effettuato dall'art. 1 della legge n. 241/1990, norma di carattere generale.

Oltre al rilievo critico circa la diretta applicabilità dei principi della UE in materia di tributi non armonizzati, va altresì precisato che, secondo la Corte di Giustizia, le condizioni in cui deve essere garantito il rispetto dei diritti della difesa e le conseguenze della violazione di tali diritti rientrano nella sfera del diritto nazionale, purché i provvedimenti adottati in tal senso siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli in situazioni di diritto nazionale comparabili (principio di

³⁴ A. MARCHESELLI, *Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corr. Trib.*, 2014, 2536.

³⁵ Così Cons. di Stato, sez. III, 13 maggio 2011, n. 2908, in *Red. amm.* CDS 2011, 05, nonché TAR Marche, Ancona, sez. I, 24 febbraio 2012, n. 137.

³⁶ Sebbene in un contesto diverso, interessanti sono le osservazioni di A. GIOVANNINI, *Note controcorrente su accertamento sintetico, indici ISTAT e diritto alla riservatezza*, in *Fisco*, 2014, 1319. L'Autore fa riferimento alla graduazione delle figure di invalidità, in quanto i diritti dei singoli non possono essere dotati di rilevanza superprimaria senza raffrontarli e bilanciarli con i diritti altrui o con gli interessi della collettività organizzata. Pertanto anche il diritto al contraddittorio troverebbe un limite nella modulazione degli interessi contrapposti.

equivalenza) e non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività). Le peculiari modalità di attuazione dei principi generali dell'ordinamento comunitario, infatti, sono demandate alle leggi degli Stati membri. Nel procedimento impositivo nazionale l'effettività del contraddittorio è garantito mediante il procedimento di accertamento con adesione ai sensi degli artt. 5 e 6 della legge n. 218/1997, come già illustrato.

Del resto anche la più recente giurisprudenza della Corte di Giustizia ha ribadito che, qualora una direttiva comunitaria non disciplini espressamente la possibilità di esercitare il diritto al contraddittorio procedimentale, la normativa nazionale che preveda l'obbligo di audizione del contribuente antecedente alla notifica di un atto impositivo non si pone in contrasto con la direttiva, posto che le misure necessarie per contrastare l'evasione e l'elusione sono rimesse all'autonomia procedurale degli ordinamenti giuridici interni agli Stati membri³⁷.

Inoltre, in relazione all'art. 1, comma 1, della legge n. 241/1990, si è ritenuto che i principi in tema di procedimento amministrativo elaborati dalla giurisprudenza e quelli previsti dalla legge n. 241/1990 siano idonei ad assicurare una efficace osmosi con i principi comunitari, risultando anzi sotto alcuni profili più incisivi.

Mentre infatti nel diritto dell'UE il diritto al contraddittorio mantiene un carattere strettamente connesso alla tutela dei diritti della difesa, diversamente, nel diritto italiano, accanto al rilievo del principio in funzione della tutela dei soggetti esposti al rischio di provvedimenti negativi, si pone in risalto la partecipazione positiva del privato nel contribuire alla determinazione finale dell'amministrazione (ad esempio mediante la stipulazione di accordi, ex art. 11 della legge n. 241/1990). Ciò deriva dal carattere misto della nozione di procedimento accolto dalla citata legge, che unisce elementi propri del modello "giustiziale", ove l'amministrazione esercita il potere conferitole facendo uso di regole tecniche e di buona

³⁷ Corte giust. UE, 12 febbraio 2015, n. C-662/13. La fattispecie oggetto della decisione concerne il rapporto tra la Direttiva n. 2006/112/CE, in materia di imposta sul valore aggiunto, e l'autonomia degli Stati membri nell'applicazione delle disposizioni comunitarie volte a tutelare l'esatta riscossione dell'imposta e a contrastare l'evasione.

amministrazione sotto il controllo esterno degli interessati, e il modello partecipativo, ove l'amministrazione compie una istruttoria aperta alla partecipazione e agli apporti degli interessati in modo tale che, utilizzando le proprie conoscenze tecniche, favorisce la più ampia prospettazione dei dati da parte degli interessi privati e arriva alla decisione dopo aver acquisito e considerato tutte le prospettazioni possibili³⁸.

Pertanto nelle ipotesi in cui l'Amministrazione esercita un potere discrezionale può decidere di perseguire l'interesse generale in modo congiunto ai privati oppure direttamente demandando ad essi la decisione finale (mediante accordi sostitutivi del provvedimento), mentre nelle ipotesi di potere vincolato, quale è quello impositivo, la partecipazione del privato non concorre alla determinazione finale dell'organo amministrativo, ma si pone come strumento di controllo della legittimità dell'esercizio del potere.

5. Conclusioni

In conclusione si può quindi affermare che nell'attuale sistema non sembra esistere un diritto al contraddittorio nel procedimento tributario immanente nell'ordinamento e derivante direttamente da disposizioni costituzionali e da principi di diritto europeo.

Come in precedenza evidenziato, eccetto le ipotesi in cui il contraddittorio ha una funzione di garanzia e le ipotesi in cui il contraddittorio ha una funzione difensiva, l'obbligatorietà della partecipazione del contribuente è stata espressamente stabilita esclusivamente nelle ipotesi di oggettiva incertezza dell'esistenza del presupposto d'imposta poiché basato su presunzioni, dati matematico-statistici e coefficienti di normalità economica da adeguare alla realtà del singolo contribuente, dati privi di certezza o clausole generali, che rendono indispensabile l'apporto collaborativo del contribuente già nella fase istruttoria per la ricostruzione del fatto-presupposto d'imposta.

³⁸ CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2011, 466. Per una compiuta disamina del tema del procedimento amministrativo nell'ordinamento dell'Unione europea si rinvia a DELLA CANANEA-FRANCHINI, *I principi dell'amministrazione europea*, Torino, 2013, 203 ss.

In tal modo il legislatore ha ritenuto che il rispetto del principio di legalità di cui all'art. 23 Cost., piuttosto che la garanzia del principio di buon andamento dell'amministrazione sancito dall'art. 97 Cost., implichi la necessità di anticipare il contraddittorio alla fase precedente l'emissione dell'atto impositivo.

L'interesse generale al corretto prelievo fiscale effettuato secondo i principi costituzionali di legalità e di capacità contributiva viene perseguito mediante il bilanciamento tra l'interesse pubblico alla celerità dell'azione impositiva e la tutela del diritto di difesa del contribuente.

La valutazione di tale bilanciamento spetta al legislatore, la cui attività è discrezionale, essendo vincolata soltanto dai principi costituzionali e dalle norme internazionali, e non può essere demandata alla funzione nomofilattica della Suprema Corte.

Sebbene di recente si riscontri spesso la tendenza del legislatore a risolvere le questioni sottoposte alla sua attenzione in via episodica anziché in via sistematica, e non appaia ragionevole ed efficiente una diversa operatività del principio del contraddittorio procedimentale a seconda della tipologia di tributo, la Corte di Cassazione non può costituire uno strumento di sostituzione nella funzione legislativa per sopperire a carenze di leggi ritenute imperfette.

Va tuttavia rilevato che autorevole dottrina contesta tale assunto, ritenendo che la valutazione della portata generale di una norma si basa sul suo contenuto, da individuare nell'interesse fiscale. Tale interesse fiscale può essere declinato nell'interesse generale alla riscossione dei tributi oppure nell'interesse del contribuente, che si concreta nella legalità dell'imposizione. Poiché l'obbligo del contraddittorio è posto nell'interesse del contribuente, si sostiene che esso costituisce un principio di portata generale e l'ultima sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione rappresenta, quindi, un arretramento rispetto ai suoi precedenti, basandosi su una interpretazione letterale delle leggi scritte e non assolvendo alla sua funzione nomofilattica, che dovrebbe essere orientata a superare i limiti delle leggi scritte e a ricondurre ad unità la loro complessità,

dotandosi pertanto di forza sistematica³⁹.

Il tema del contraddittorio endoprocedimentale non sembra in ogni caso aver trovato una soluzione definitiva.

Con l'ordinanza n. 736 del 10 gennaio 2016 la Commissione tributaria regionale della Toscana ha sollevato la questione di legittimità costituzionale in relazione all'art. 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente nella parte in cui riconosce al contribuente il diritto a ricevere copia del verbale di chiusura delle operazioni di accertamento e di disporre dei sessanta giorni per produrre eventuali controdeduzioni nelle sole ipotesi di verifiche in loco e non, invece, in generale a tutte le tipologie di accertamento, anche a tavolino, potendosi configurare un comportamento discriminatorio tra contribuenti a seconda della tipologia di controllo effettuata, oltre che una lesione del diritto di difesa sancito dall'art. 24 Cost. Più esattamente la Commissione tributaria regionale sottopone alla Consulta il quesito se sussiste nel nostro ordinamento un generale obbligo per l'Amministrazione finanziaria di instaurare il contraddittorio con il contribuente prima di emettere un accertamento ovvero se tale obbligo sorge solo ove previsto da specifiche disposizioni di legge.

Sarà pertanto la Corte Costituzionale ora a doversi pronunciare definitivamente sulla questione.

³⁹ E. DE MITA, *Sul contraddittorio le Sezioni unite scelgono una soluzione "politica"*, in *IlSole24Ore*, 16/12/2015, 43.