

## Per il superamento dell'accertamento tributario come procedimento a contraddittorio "intermittente"

*Adolfo Mutarelli\**

*Giusy Monaco\*\**

*SOMMARIO: 1. Premessa. Le fonti - 2. Contraddittorio endoprocedimentale. Stato della giurisprudenza e possibili linee evolutive - 3. Conclusioni.*

### *1. Premessa. Le fonti.*

Il contraddittorio endoprocedimentale in ambito tributario realizza la partecipazione del contribuente all'attività di accertamento fiscale e consiste nel diritto del destinatario del provvedimento di poter addurre le proprie ragioni in ordine agli elementi che l'Amministrazione finanziaria intende porre a fondamento dell'atto impositivo.

L'Amministrazione dovrà, pertanto, valutare attentamente le osservazioni del contribuente e congruamente motivare le ragioni per cui non ha ritenuto di accogliere (in tutto o in parte) le deduzioni proposte.

A differenza del procedimento amministrativo, in cui il contraddittorio è stabilito in via generale (artt. 1, 7 e 10, L. 7 agosto 1990, n. 241), nell'ordinamento tributario manca una norma che sancisca in via generale l'obbligatorietà del rispetto di tale principio.

In proposito, è aperto il dibattito in dottrina e giurisprudenza se l'esistenza di un tale obbligo generale possa desumersi dal complesso delle discipline relative ai singoli tributi, o se, viceversa, il rispetto del contraddittorio rimanga rigorosamente circoscritto alle esclusive ipotesi normativamente previste.

Rivolgendo tale indagine all'ordinamento interno, si può agevolmente osservare come vi siano pluralità di norme che dispongono, come obbligatorio, il contraddittorio endoprocedimentale, seppur modulandolo con modalità connotative diverse.

Si pensi, ad esempio, all'art. 10, comma 3 *bis*, L. 146/98 (in materia di accertamenti standardizzati), agli artt. 36 *bis*, comma 3, D.P.R. 600/73 e 54 *bis*, comma 3, D.P.R. 633/72, nonché all'art. 6, comma 5, L. 212/2000 (in tema di liquidazioni delle imposte in base alla dichiarazione), all'art. 36 *ter*, comma 4, D.P.R. 600/73, (in materia di controllo formale delle dichiarazioni), all'art. 10 *bis*, comma 6, L. 212/00 (in tema di accertamenti in materia di imposte dirette fondati su ipotesi di abuso del diritto) e all'art. 11, comma 4 *bis*, D.Lgs. 374/90 (in materia doganale).

---

(\*) Già Avvocato dello Stato.

(\*\*) Dottoressa in Giurisprudenza, già praticante forense presso l'Avvocatura distrettuale dello Stato di Napoli.

Particolare rilievo, nell'indagine in esame, va riconosciuto all'art. 12, comma 7, L. 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del Contribuente), in materia di accertamenti conseguenti a verifiche fiscali effettuate presso i locali del contribuente (1), significativamente rubricato come "*diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*". Quest'ultima più recente previsione normativa non appare riferita dal legislatore ad alcun tipo di tributo e, pertanto, deve ritenersi neutra. Al riguardo, occorre indagare se tale previsione sia meramente confermativa dell'obbligo del contraddittorio specificamente sancito rispetto a singoli tributi o, al contrario, se essa costituisca fonte esclusiva e generalizzata del contraddittorio nel procedimento tributario mediante verifica. In tale ultima prospettiva, l'obbligo del contraddittorio scaturirebbe *ex se* dal procedimento adottato dall'Amministrazione, a prescindere dalla natura del tributo.

Nell'ordinamento europeo l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale costituisce, nell'ambito del procedimento amministrativo e tributario, un principio fondamentale, espressivo del diritto di difesa, trovando la propria fonte normativa nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, rubricato come "*diritto ad una buona amministrazione*" (2).

Tale garanzia comporta, da un lato, "*il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio*"; dall'altro, "*l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni*" (art. 41 cit.).

La Corte di Giustizia ha precisato che il principio in parola deve trovare applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione finanziaria si proponga di adottare un provvedimento lesivo per il contribuente, in modo tale che quest'ultimo, pena la caducazione del provvedimento stesso, sia posto preventivamente nella condizione di far valere le proprie osservazioni, in ordine agli elementi sui quali l'Ufficio intende fondare la propria decisione (3). Nell'ordinamento unionale, pertanto, il principio del contraddittorio in ambito tributario prescinde dalla natura del tributo.

Dalla illustrata discrasia tra ordinamento interno e ordinamento europeo nasce, dunque, la problematica del contraddittorio endoprocedimentale tra tributi armonizzati e non.

## *2. Contraddittorio endoprocedimentale. Stato della giurisprudenza e possibili linee evolutive.*

In particolare, la giurisprudenza si è concentrata sulla possibilità di esten-

---

(1) A. GINEX, *Il principio del contraddittorio endoprocedimentale nel procedimento tributario*, in *Il Caso.it*, 6 giugno 2016.

(2) Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, C-349/07, *Sopropè - Organizações de Calçado Lda*; Corte di Giustizia, 12 dicembre 2002, in causa C-395/00, *Soc. Distillerie Cipriani*.

(3) Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, in cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV e Datema Hellman Worldwide Logistics BV*.

dere il principio sancito dal ricordato art. 12, comma 7, L. 212/00 per le verifiche fiscali, anche agli accertamenti “a tavolino”, per i tributi non armonizzati, per i quali non esista una norma dell’ordinamento interno che preveda l’obbligo del contraddittorio.

Tale lacuna ha evidentemente comportato che la problematica venisse affrontata con riferimento alla natura dei tributi (armonizzati e non armonizzati).

Parte della giurisprudenza (4) ha riconosciuto l’immanenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale nel nostro ordinamento amministrativo e tributario (art. 7, L. 241/1990, principi europei e artt. 5, 6, 7, 10, comma 1 e 12, commi 2 e 7, dello Statuto del Contribuente).

Nella riferita prospettiva è stato dato rilievo al citato art. 7, L. 241/1990, evidenziando che l’obbligo di partecipazione ivi previsto non viene meno in forza di quanto disposto dal successivo art. 13, comma 2, che esclude i procedimenti tributari dall’applicazione degli istituti partecipativi di cui all’art. 7. Ciò in quanto non si tratta di una esclusione *tout court* dei predetti istituti, ma solo di un rinvio per la concreta regolamentazione degli stessi alle norme speciali che disciplinano il procedimento tributario. Deve, pertanto, ritenersi compatibile l’istituto della partecipazione con il procedimento tributario; tale partecipazione, tuttavia, non opera seguendo i modelli della L. 241/1990, bensì secondo gli schemi dello Statuto del Contribuente, che ha la principale funzione di informare l’attività dell’amministrazione finanziaria alle regole dell’efficienza e della trasparenza, nonché quella di assicurare l’effettività della tutela del contribuente nella fase del procedimento tributario.

Nell’ambito delle norme statutarie assume rilevanza peculiare il citato art. 12, il cui comma 7, «nel richiamare il “rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente”, qualifica chiaramente la norma come espressiva dei principi di “collaborazione” e “buona fede”, i quali, ai sensi del precedente art. 10, comma 1, devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco e vanno considerati (analogamente al principio di tutela dell’affidamento, più specificamente contemplato nello stesso art. 10, comma 2) quali diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell’amministrazione (art. 97 Cost.), di capacità contributiva (art. 53) e di uguaglianza, intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3), e quindi, in definitiva, come fondamenti dello Stato di diritto e canoni di civiltà giuridica» (5).

Dal descritto complesso di norme emergerebbe con estrema chiarezza che

---

(4) Cass., SS.UU., 29 luglio 2013, n. 18184, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2014, 1, 20003, con nota di A. RENDA, *Contraddittorio endoprocedimentale e invalidità dell’atto impositivo notificato ante tempus: le Sezioni Unite e la prospettiva del bilanciamento dei valori in campo*; Cass., 4 luglio 2014, n. 15311.

(5) Testualmente: Cass., SS.UU., 29 luglio 2013, n. 18184, cit.

la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una “decisione partecipata”, mediante la promozione (anche) nella fase endoprocedimentale del contraddittorio tra amministrazione e contribuente, realizzandosi, in tal modo, il diritto di difesa *ex art. 24 Cost.* e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’*art. 97 Cost.*

Da ultimo, le SS.UU. della Cassazione (6), ribaltando tale orientamento, che sembrava destinato a consolidarsi, hanno negato l’esistenza del principio generalizzato del contraddittorio anticipato, affermando che l’*art. 12, comma 7, L. 212/00* non sarebbe *ex se* estensibile agli accertamenti “a tavolino”, per i quali rileva a tale fine la distinzione, fondata sulla natura del tributo, tra armonizzati e non armonizzati.

Secondo le Sezioni Unite, nell’ambito dei tributi non armonizzati, l’obbligo di attivazione del contraddittorio anticipato, pena l’invalidità dell’atto, sussiste esclusivamente nelle ipotesi in cui tale obbligo sia espressamente previsto dalla specifica norma di riferimento. Al contrario, nel campo dei tributi armonizzati, l’obbligo di contraddittorio endoprocedimentale ha portata generale, in applicazione delle norme comunitarie, pur con il limite della necessaria “utilità” di tale previo contraddittorio. Il contribuente, infatti, deve assolvere, in giudizio, «l’onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere, qualora il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che l’opposizione di dette ragioni (valutate con riferimento al momento del mancato contraddittorio), si riveli non puramente pretestuosa e tale da configurare, in relazione al canone generale di correttezza e buona fede ed al principio di lealtà processuale, sviamento dello strumento difensivo rispetto alla finalità di corretta tutela dell’interesse sostanziale, per le quali è stato predisposto» (7).

Al di là della sensibilità dimostrata nei confronti dell’attività impositiva dello Stato, tale *decisum* non appare condivisibile, non solo in quanto la motivazione non offre spunti significativi idonei a superare gli articolati rilievi sollevati dalla precedente giurisprudenza, ma anche perché non tiene conto di altri rilevanti profili.

In particolare, la sentenza non considera che l’*art. 24, L. 7 gennaio 1929, n. 4 (8)*, rubricato “*norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*”, nel prevedere che le violazioni delle norme contenute nelle leggi finanziarie sono contestate mediante processo verbale, non assegna alcun rilievo alle modalità di accertamento (se “a tavolino” o a seguito di verifica).

---

(6) Cass, SS.UU., 9 dicembre, 2015, n. 24823, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2016, 2, 719, con nota di A. RENDA, *Il contraddittorio preventivo tra speranze (deluse), rassegnazione e prospettive*.

(7) Testualmente: SS.UU. Cass., 9 dicembre, 2015, n. 24823, cit.

(8) A. MUTARELLI, *Processo cautelare e misure fiscali ex art. 26, legge n. 4/1929*, in *Corr. giur.*, 1994, pagg. 1371 e ss.

Il riconoscimento del generalizzato principio del contraddittorio endo-procedimentale è stato, altresì, confermato in giurisprudenza in tema di iscrizione ipotecaria *ex art. 77, D.P.R. 602/73* (9). Le sentenze gemelle delle Sezioni Unite appaiono di significativo rilievo nella parte in cui riconoscono tale diritto anche in difetto di una espressa ed esplicita previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento (10).

Né può sottacersi che l'Agenzia delle Entrate ha opportunamente avviato un'opera di sensibilizzazione dei propri apparati, orientandoli verso un generalizzato riconoscimento al contribuente del principio di partecipazione al procedimento tributario e, quindi, al contraddittorio preventivo.

Nella circolare n. 16/E del 28 aprile 2016, infatti, viene riconosciuto un ruolo fondamentale proprio all'obbligo di attivare, prima dell'emanazione dell'atto impositivo, il contraddittorio con il contribuente; ciò con il conclamato scopo di giungere a decisioni partecipate, riducendo il contenzioso innanzi alle Commissioni tributarie. Nella predetta circolare si legge che: «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 confronto. (...) 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».

Allo stesso modo, la recentissima Circolare n. 1/2018 della Guardia di Finanza, riconosce la sussistenza di un principio generalizzato di contraddittorio, affermando: «non può trascurarsi di considerare che la valorizzazione del contraddittorio, quale mezzo di tutela delle ragioni del contribuente e strumento di garanzia del "giusto procedimento", è una tendenza chiara e riconoscibile dell'ordinamento tributario. Anche la Corte di Giustizia ha elevato il contraddittorio a principio generale del diritto comunitario, sancendone la doverosa applicazione ogni volta che l'amministrazione si proponga di adottare un atto lesivo o modificativo della sfera giuridica del destinatario (sentenze 3 luglio 2014, cause C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics* e 18

---

(9) Cass., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 19667, in *Corr. giur.*, 2014, 11, 1433, con nota di V. CARBONE, "Osservatorio - Cassazione Sezioni Unite - Iscrizione dell'ipoteca tributaria e comunicazione al contribuente", e Cass., SS.UU., 18 settembre 2014, n. 19668.

(10) La tesi secondo cui la violazione da parte dell'Amministrazione fiscale del principio di contraddittorio anticipato, posto a garanzia del diritto di difesa del contribuente, comporta la conseguente nullità dell'atto di accertamento, anche laddove manchi un'espressa comminatoria, è stata avallata in Cass., SS.UU., 29 luglio 2013, n. 18184. Si vedano, in tal senso, anche Cass., 14 gennaio 2015, n. 406 e Cass., 5 dicembre 2014, n. 25759.

dicembre 2008, causa n. C-349/07, *Sopropè*) e tale principio, dotato di forza espansiva, può oramai dirsi immanente anche all'ordinamento tributario nazionale» (11).

Deve, pertanto, darsi atto di una accelerata evoluzione dell'ordinamento nel suo insieme in favore del riconoscimento della cittadinanza del principio del contraddittorio endoprocedimentale anche nell'ordinamento tributario, quale misura di buona amministrazione.

Sicché, nella riferita prospettiva, appare del tutto inattuale la diversificazione a seconda della natura dei tributi, ovvero la distinzione tra accertamenti "a tavolino" o a seguito di verifica.

Anche al di là dell'ampio dibattito sull'ambito di operatività nel nostro ordinamento tributario del principio del contraddittorio negli accertamenti "a tavolino", non appare in alcun modo dubitabile che, seppur circoscritto agli accertamenti a seguito di verifica, l'art. 12, comma 7, L. 212/00, sancisca per gli stessi l'obbligo del contraddittorio, senza alcuna riviviscenza della problematica tra tributi armonizzati e non armonizzati (*ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*). La particolare garanzia del contraddittorio nelle ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali realizza un equo bilanciamento tra la posizione delle parti, in quanto, in tali ipotesi, l'Amministrazione attua una invasione della sfera giuridica del contribuente. Del resto, è evidente che la norma in esame non attiene alla natura del tributo, ma è una norma rigorosamente procedimentale.

### 3. Conclusioni.

Alla luce di quanto precede, è auspicabile il superamento del ricordato orientamento delle Sezioni Unite (12), a mente del quale l'operatività del principio del contraddittorio sarebbe diversificato per tipo di procedimento ("a tavolino" o a seguito di verifica) e modulato per tipo di tributo (armonizzati o non).

Sotto il primo profilo, appare evidente che per gli accertamenti "a tavolino" per tributi non armonizzati e per i quali non vi è una specifica disposizione che sancisca l'obbligo del contraddittorio, il contribuente sarebbe privato di un diritto di partecipazione nella fase dell'accertamento, sino alla eventuale contestazione giudiziaria, in cui, tuttavia, non avendo avuto modo di far raccogliere le proprie osservazioni nella fase procedimentale, incontrerà i limiti probatori propri del processo tributario. Il tutto con buona pace del principio processuale della parità delle armi, e, per tal via, del principio di effettività di tutela del contribuente (13).

---

(11) *Manuale operativo in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*, del Comando Generale della Guardia di Finanza, III Reparto Operazioni - Ufficio Tutela Entrate, pubblicato il 4 dicembre 2017.

(12) Cass., SS.UU., 9 dicembre, 2015, n. 24823, cit.

In proposito, in più occasioni è stato sollevato incidente di costituzionalità in ordine a tale diversificato regime, senza che sin qui la Corte Costituzionale abbia avuto modo di pronunciarsi nel merito, in quanto le questioni sollevate sono state dichiarate manifestamente inammissibili per l'assoluta inadeguatezza della descrizione della fattispecie oggetto del giudizio principale (14), o per l'omessa e comunque non puntuale individuazione delle norme censurate, ovvero per la generica ed incerta formulazione del *petitum* (15).

Qualora, pertanto, non si ritenga di poter aderire alla interpretazione adeguatrice, da ultimo offerta dalla Commissione Tributaria di Milano (16), è tempo che la Consulta sia nuovamente investita della questione, mediante la formulazione di un quesito con *petitum* additivo dell'art. 12, comma 7, L. 212/00, in relazione agli artt. 3, 24, 53, 97 e 111 Cost., nella parte in cui non prevederebbe il generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale in relazione a tutti gli accertamenti fiscali, indipendentemente dalla natura del tributo e dal tipo di procedimento accertativo attivato dall'Amministrazione finanziaria.

Parrebbe, altresì, configurabile, in relazione all'art. 117 Cost., la violazione del principio di "equivalenza" (recentemente ribadito dalla Corte di Giustizia, proprio in riferimento alla materia tributaria), secondo cui l'autonomia degli Stati membri per i tributi non armonizzati deve riconoscersi «*a condizione, tuttavia, che dette modalità non siano meno favorevoli di quelle che riguardano ricorsi analoghi di natura interna*» (17). Principio di "equivalenza" che, in ambito europeo, è, peraltro, concepito in funzione di garanzia, a presidio della stessa effettività di tutela (18).

---

(13) In ordine al principio di parità delle armi, quale presidio della stessa effettività di tutela, sia consentito il rinvio a: A. MUTARELLI, *Sull'applicabilità dell'art. 669 - terdecies c.p.c. al processo cautelare davanti al T.S.A.P.*, in *Corr. Giur.*, 1997, pagg. 40 e ss., secondo cui per "processo giusto" di cui all'art. 111 Cost. deve intendersi un processo disciplinato da leggi ordinarie non irragionevoli e cioè rispettose dei principi di effettività di tutela alle cui garanzie deve essere informato il processo.

(14) Corte Cost., ord. n. 187 del 2017, su ordinanza di rimessione, Commissione Tributaria Regionale della Toscana, 18 gennaio 2016, n. 122.

(15) Corte Cost., ord. n. 189 del 2017, su ordinanza di rimessione, Commissione Tributaria Regionale della Campania, 6 maggio 2016, n. 261.

(16) Commissione Trib. Reg. Lombardia - Milano, sez. XXVII, 3 gennaio 2017, n. 2, secondo cui "il principio del necessario contraddittorio endoprocedimentale rileva infatti non soltanto nel caso di contestazione di fattispecie elusive a carico dei contribuenti, ma anche nel caso dei cosiddetti accertamenti a tavolino: su tale ultimo punto la Commissione non condivide le conclusioni cui è giunta la Suprema Corte di Cassazione con la sentenza n. 24823 del 2015 che ha limitato l'operatività del suddetto principio unicamente ai tributi armonizzati".

(17) Corte di Giustizia, 9 novembre 2017, causa C-298/16, *Ispas altra c. Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj*, in *Foro.it*, 2017, IV, C. 374.

(18) È agevole a tale riguardo il richiamo alla sentenza della IV Sezione della Corte Europea, 18 marzo 2010, C-317/08, C-318/08, C-319/08 e C-320/08. In tal senso anche M. GERARDO e A. MUTARELLI, *Dubbi sulla compatibilità costituzionale e comunitaria della c.d. mediazione obbligatoria come disciplinata dal d.lgs. 4 marzo 2010, n. 28*, in *Lexitalia.it*, n. 3/2011.

In tale chiave interpretativa deve, pertanto, riconoscersi *vis* espansiva alle già ricordate disposizioni dell'ordinamento interno, che prevedono l'obbligo del contraddittorio per singoli tributi e, non da ultimo, alla citata norma procedimentale, di cui all'art. 12, comma 7, L. 212/00. Norme, queste, che, nella riferita prospettiva, testimoniano come il principio del contraddittorio sia già penetrato (da tempo) nel nostro ordinamento tributario (19).

Nell'ottica di un partecipato rapporto tra contribuente e Agenzia delle Entrate non appare più attuale la diversificazione di regime ai fini del contraddittorio tra tributi (armonizzati e non, ovvero accertati "a tavolino" o previa verifica); diversificazione che imporrebbe, assai poco ragionevolmente, una tutela endoprocedimentale differenziata, a fronte di un medesimo procedimento accertativo sol perché promosso in relazione a tributi diversi.

---

(19) Con la recente ord. 8 febbraio 2018, n. 3060, la VI Sezione della Cassazione sembra volersi timidamente orientare verso il riconoscimento dell'art. 12, comma 7 dello Statuto del Contribuente come norma di procedimentalizzazione del contraddittorio nelle ipotesi di accesso o ispezione ai locali senza distinguere se l'accertamento abbia ad oggetto tra tributi armonizzati e non.