



SAPIENZA  
UNIVERSITÀ DI ROMA

## FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

---

DOTTORATO DI RICERCA IN DIRITTO DELL'ECONOMIA E  
DELL'IMPRESA E DI PROCEDURA CIVILE E DI DIRITTO

INTERNAZIONALE

- Curriculum diritto tributario -

XXVIII CICLO

### IL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE

Dottorando

*Dott. M. Laura Fazzini*

Coordinatore di dottorato

*Chiar.mo Prof. Pietro Boria*

*Anno Accademico 2015-2016*

*A Martina, grande Amore della mia vita.*

# INDICE

## CAPITOLO I

### *IL PROCEDIMENTO TRIBUTARIO E LA PARTECIPAZIONE DEL CONTRIBUENTE: EVOLUZIONE STORICA*

*I.1 – Evoluzione del concetto di contraddittorio. Da  
collaborativo a difensivo.....pag. 11*

*I.2 – Dalla Costituzione alle riforme degli anni '90.  
L'umanizzazione della Pubblica  
Amministrazione.....pag. 18*

*I.3 – Lo Statuto dei Diritti del contribuente e la  
definitiva consacrazione del ruolo del  
contribuente.....pag. 29*

*I.1 – Il ruolo dell'Unione europea e della Corte di  
Giustizia.....pag. 38*

*I.1 – Ancora in ambito europeo: il ruolo della  
Convenzione europea per la Salvaguardia dei Diritti  
dell’Uomo (CEDU).....pag. 50*

## **CAPITOLO II**

### **I SINGOLI ISTITUTI PARTECIPATIVI**

*II.1 – Il termine di 60 per produrre osservazioni  
dopo la notifica del processo verbale di constatazione,  
l’articolo 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del  
contribuente e le sue applicazioni pratiche.  
.....pag. 59*

## *II.2 – L’abuso del diritto e le fattispecie elusive.*

*Dall’articolo 37 bis, D.P.R. 600/1973 al nuovo articolo  
10 bis, L. 212/2000.*

*.....pag. 71*

## *II.3 – Gli studi di settore: dal dato statistico al dato concreto passando per il contraddittorio endoprocedimentale.*

*.....pag. 80*

## *II.4 – Il controllo automatizzato della dichiarazione ed il controllo formale.*

*.....pag. 88*

***II.5 – Il redditometro: le presunzioni applicate  
all'accertamento nei confronti della persona fisica e  
l'indefettibilità del confronto tra le parti.***

*.....pag. 95*

***II.6 – Contraddittorio endoprocedimentale e  
indagini finanziarie.***

*.....pag. 106*

***II.7 – Ancora sull'articolo 12, c. 7, dello Statuto dei  
Diritti del contribuente ed il caso dei c.d. “controlli a  
tavolino”.....pag. 114***

## CAPITOLO III

*CONTRASTI GIUDIZIARI E PROSPETTIVE DI RIFORMA: GLI  
ANNI 2014-2016.*

*III.1 – La Legge delega 11 marzo 2014, n. 23 e la  
prassi .....pag. 125*

*III.2 – La Sentenza della Corte Costituzionale del 7  
luglio 2015, n. 132.....pag. 132*

*III.3 – L’empasse della Suprema Corte :  
dall’Ordinanza n. 527/2015 alle Sezioni Unite del 9  
dicembre 2015.....pag. 139*

*III.4 – Ancora uno spunto di riflessione: l’Ordinanza  
della CTR Toscana n. 736/1/2015 e la più recente  
Ordinanza della Cassazione n. 6966 dell’8 aprile  
2016.....pag. 148*

**CONCLUSIONI.....pag. 154**

***bibliografia.....pag. 157***

# CAPITOLO I

Il presente lavoro ha lo scopo di offrire una panoramica sull'istituto del contraddittorio endoprocedimentale, prendendo le mosse dalla sua evoluzione storica, e del passaggio da contraddittorio c.d. “collaborativo” a contraddittorio “difensivo”, per poi studiarne la collocazione e la funzione all'interno di talune modalità di controllo, ed osservarne il rapporto con la L. 241/1990 prima, e con lo Statuto del contribuente poi.

Alla luce dell'attuale disciplina, si procederà inoltre a collocare l'istituto all'interno del panorama europeo, del sistema comunitario ed internazionale , e della giurisprudenza della CGE e della CEDU. Si esamineranno inoltre alcune fattispecie per le quali il Legislatore ha espressamente previsto l'obbligo di contraddittorio

anticipato, ed altre, per le quali tale obbligo è ravvisato dalla Giurisprudenza.

Si procederà infine ad un esame delle più recenti decisioni del Giudice nazionale in materia di contraddittorio anticipato.

## **1.1 Evoluzione del concetto di contraddittorio. Da collaborativo a difensivo.**

L'attività di controllo svolta dall'Amministrazione finanziaria è volta ad assicurare alla collettività i mezzi necessari per il corretto svolgimento delle funzioni pubbliche. Pur riconoscendo a detta attività carattere vincolato, non si può non comprendere che la stessa, in un'ottica di prevenzione dell'evasione e di collaborazione tra Amministrazione e cittadino, non abbia anche un aspetto necessariamente collaborativo, che lega le due parti – pubblica e privata – che nel procedimento amministrativo entrano in contatto.

All'interno del procedimento amministrativo il ruolo collaborativo della parte privata non assume ovviamente la connotazione tipica del processo: in ambito processuale le parti vengono a trovarsi in posizione perfettamente

paritaria, mentre nel procedimento amministrativo tale parità non è assicurata, limitandosi la partecipazione ad assicurare al privato che la sua posizione venga presa in considerazione ed attentamente vagliata dall'Autorità pubblica.<sup>1</sup>

Il termine “contraddittorio” è infatti desunto dal diritto processuale, dall'art. 24, c. 2 della Costituzione, il quale proclama l'inviolabilità del diritto di difesa in ogni stato e grado del processo.

A ben vedere, l'attuazione di un contraddittorio tra le parti anche in ambito amministrativo, era già oggetto di specifica disciplina per taluni istituti, prima ancora dell'entrata in vigore della L. 241/1990 sul procedimento amministrativo. Ma il ruolo e la portata del principio sono con il tempo mutati, segnando il passaggio da un contraddittorio meramente “collaborativo” al

---

<sup>1</sup> R. Miceli, “Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni”, in Riv. Dir. Trib., f. 11, 2002, pag. 1095.

contraddittorio c.d. “difensivo”<sup>2</sup>.

A ben vedere, le differenze tra le due tipologie di contraddittorio sono di immediata comprensione: la prima (partecipazione collaborativa), è finalizzata ad acquisire elementi utili per l’Amministrazione procedente, in corso di indagini, impone alla parte privata un obbligo di collaborazione, determinando in caso contrario conseguenze sanzionatorie ed è una mera facoltà per l’Amministrazione.<sup>3</sup>

Al contrario il contraddittorio difensivo è finalizzato anche e soprattutto alla difesa del contribuente, in una fase in cui le indagini dell’Amministrazione sono terminate, e non

---

<sup>2</sup> Sul punto, Salvini, “la partecipazione del privato all’accertamento”, Padova, 1990, L. Salvini, “La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti al contribuente allo Stuto del contribuente ed oltre”, in Riv. Dir. Trib., 2000, I, p.13; A. Marcheselli, “L’indefettibilità del contraddittorio tra principi interni e comunitari”, comm. A Cass. 9 aprile 2010, n. 8481, in Corr. Trib., 2010, p. 1776; M. Basilavecchia, “Commento a Cass. 11 giugno 2010, n. 14105”, in GT, 2010, p. 875; A. Marcheselli, “Il giusto procedimento tributario, Principi e discipline”, Padova, 2012; R. Miceli, “La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria”, in Statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi – A. Fedele, Milano, 2005, p. 673.

<sup>3</sup> Sul punto, F. Picciaredda, in “Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: studi in onore del Prof. Gianni Marongiu”, a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 399.

comportano per il soggetto un obbligo di partecipazione, mentre costituiscono un obbligo per l'Amministrazione procedente; nel caso di partecipazione del contribuente, nasce di conseguenza un obbligo in capo all'Autorità di prendere in esame le argomentazioni prospettate e di motivare in caso di mancato accoglimento delle stesse.<sup>4</sup>

Tale ultima tipologia costituirebbe dunque il contraddittorio vero e proprio, che però non ha avuto un riconoscimento espresso all'interno del procedimento tributario, ma singole previsioni normative, relative ad istituti specifici.

La lacuna si avverte particolarmente se si ha riguardo alla doppia finalità che il contraddittorio preventivo assolve, da un lato come forma di garanzia per il privato, dall'altra come strumento istruttorio pubblico, volto ad evitare che l'attività amministrativa stessa si rivolga verso pretese

---

<sup>4</sup> F. Picciaredda, in "Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: studi in onore del Prof. Gianni Marongiu", a cura di A. Bodrito, A. Contrino, A. Marcheselli, Torino, 2012, p. 400.

scarsamente sostenibili, con dispendio di risorse pubbliche.

5

Se è vero, infatti, che al contribuente sarebbe in ogni caso garantita una difesa “differita” in sede giurisdizionale, è altrettanto vero che non è affatto equivalente per la parte poter contraddire prima dell’avviso di accertamento ovvero dopo, in pendenza dei termini per impugnare, o addirittura in sede giurisdizionale.<sup>6</sup> La tutela differita implica una serie di oneri aggiuntivi (per la parte privata e anche per l’Amministrazione), che non appaiono controbilanciati dalla modesta maggior speditezza della procedura amministrativa.<sup>7</sup>

La generalizzazione del contraddittorio endoprocedimentale risulterebbe d’altronde immediato

---

<sup>5</sup> A. Marcheselli, in “Consenso, equità ed imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente: Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu”, cit., p. 415.

<sup>6</sup> A. Marcheselli, “Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali”, Milano, 2010.

<sup>7</sup> La stessa Corte di Cassazione, nella sent. N. 26 febbraio 2009, n. 4622, ritiene che restino fermi “*gli effetti di danno che può comunque produrre nella sfera giuridica del destinatario*” l’atto non preceduto da contraddittorio e poi rivelatosi scarsamente sostenibile\* *a prescindere dalle intenzioni dell’emittente*”, aprendo indubbiamente le porte anche ad un’eventuale condanna a carico dell’Amministrazione, ex art. 96 c.p.c.

corollario dei principi costituzionali da cui lo stesso trae origine (art. 97 Cost.), che fanno dell'imparzialità e buon andamento dell'azione amministrativa elementi imprescindibili dell'agire pubblico.<sup>8</sup>

Il percorso seguito dall'istituto, nei decenni che vanno dall'inizio del secolo ad oggi, ha subito sorti alterne, poiché il Legislatore non sempre ha ritenuto di dare priorità all'aspetto collaborativo dei rapporti Fisco – contribuente.

Prima degli anni '50, in realtà, l'esigenza primaria avvertita dal Legislatore era quella di recuperare materia imponibile, in un sistema privo di organicità, caratterizzato dalla crescita costante del numero dei tributi e dall'imponenza

---

<sup>8</sup> F. Moschetti, "Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino", in AA.VV., Padova, 1984, p. 1937 e ss., afferma che, nell'attività di controllo e di accertamento, il contraddittorio anticipato è addirittura richiesto dalle norme costituzionali: *"non sembra infatti che la funzione di imposizione tributaria, che è tipicamente correttiva di comportamenti illegittimi e di norma è svolta in uno con la funzione sanzionatoria, possa essere esercitata secondo il principio di imparzialità di cui all'art. 97 Cost., se prima del suo esercizio non vengono sentite le ragioni del soggetto passivo di tale funzione. L'imparzialità presuppone la conoscenza di tutti i dati di fatto e questa richiede il contraddittorio tra le parti. Se la pubblica amministrazione non assume gli elementi di fatto forniti dal destinatario dell'atto, le sue informazioni saranno parziali e di conseguenza parziale sarà il provvedimento."*

del fenomeno dell'evasione fiscale<sup>9</sup>. L'avvento della seconda Guerra mondiale aggravò lo stato di fatto, rendendo il sistema tributario italiano *“molto lontano dalla progressività, riguardo ai soggetti ed al nucleo familiare, alle regioni ed al tempo, risultando costituito da imposte piuttosto rigide a variazioni di ricchezza, ai bisogni, di sforzi lavorativi da persona a persona, da zona a zona e da epoca a epoca”*<sup>10</sup> e quindi di fatto *“il sistema fiscale italiano risaliva, nella sua ossatura essenziale, alla metà del secolo scorso”*<sup>11</sup>.

---

<sup>9</sup> E. Vanoni, in “Saggio sul problema della codificazione tributaria”, in Riv. Di Dir. Fin. E Scienza delle Finanze, 1938, I, p. 361-398.

<sup>10</sup> Forte, “Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano”, in Riv. Dir. Fin., 1952.

<sup>11</sup> C. Cosciani, “La riforma tributaria”, Nuova Italia, 1950.

## **1.2 Dalla Costituzione alle riforme degli anni '90. L' "umanizzazione" della Pubblica Amministrazione.**

L'immediato dopoguerra si apre con un evento di portata assolutamente straordinaria per il Paese e per il settore fiscale: la nascita della Costituzione nel 1948<sup>12</sup>.

Al termine dei lavori della costituente furono introdotti all'interno della Costituzione l'art. 53 Cost., che sanciva all'interno il c.d. "Principio di capacità contributiva" e la progressività del sistema tributario, e l'art. 23, il quale prevede che nessuna prestazione personale o patrimoniale possa essere imposta se non in base alla Legge, principio classico delle democrazie liberali ("no taxation without representation"), già presente nello Statuto albertino<sup>13</sup>. Il problema era che il sistema tributario vigente risultava di

---

<sup>12</sup> Sul punto, P. Boria, "I principi costituzionali dell'ordinamento fiscale", in A. Fantozzi (a cura di), *Diritto Tributario*, 2013, p. 79 e ss.

<sup>13</sup> Cfr. F. Tesaurò "Istituzioni di diritto tributario", Torino, 2012, p. 13 e segg.

fatto ancora largamente incompatibile con la nuova impostazione costituzionale.

Proprio da queste basi partiva l'idea della Riforma Vanoni del 1951<sup>14</sup>, che, per quello che interessa in questa sede<sup>15</sup>, innanzitutto mirava al raggiungimento di un "patto fiscale" tra Amministrazione finanziaria e contribuente in virtù del quale il primo si sarebbe impegnato a ridurre progressivamente le aliquote fiscali ed innalzare gli imponibili minimi mentre il secondo si sarebbe impegnato a presentare una fedele dichiarazione dei redditi anno per anno: primo passo, dunque, verso un rapporto maggiormente collaborativo tra contribuente ed

---

<sup>14</sup> Si veda a tal proposito E. Vanoni, "Diritto all'imposta e formazione delle leggi finanziarie", 1946; E. Vanoni, "Natura e interpretazione delle leggi tributarie" 1932.

<sup>15</sup> Tra i meriti della riforma sicuramente si possono annoverare una spinta di fiducia da parte dello Stato verso il contribuente ed una volontà da parte dell'amministrazione finanziaria di ridurre la pressione fiscale sulle fasce più deboli dei contribuenti e nello stesso tempo dare vita ad un'azione più decisa di lotta contro l'evasione fiscale mediante la riorganizzazione di tale azione; inoltre l'introduzione di un'imposta sulle società ed il tentativo di rendere più progressivo e personale il sistema tributario.

Amministrazione fiscale . L'obiettivo era quello di aumentare il gettito delle imposte dirette facendo emergere gli evasori totali che con la nuova legge erano costretti a dichiarare gli incrementi del proprio reddito anno per anno, contestualmente semplificando gli adempimenti a carico del contribuente<sup>16</sup>.

Nonostante le novità introdotte dalla Riforma Vanoni, tuttavia, l'esigenza di riordino del sistema tributario, e di dare allo stesso un'organicità fino a quel punto carnte, emerse prepotentemente negli anni '70, periodo in cui nasceranno i capisaldi del sistema tributario, rimasti pressochè invariati fino alla fine del secolo scorso.<sup>17</sup>

Nel 1969 venne dunque presentato un progetto di Legge (n. 1639/1969), sulla base delle risultanze dei lavori della

---

<sup>16</sup> Sul punto, G. Marongiu, "*Quid Agendum* tra emergenze e necessità di riforme", in Dir. E Prat. Trib., 2015, 3, p. 10365. L'Autore sottolinea come la normativa precedente – il T.U. del 1931 – si dovessero presentare distinte dichiarazioni per le imposte relative ai fabbricati, alla ricchezza mobile ed al tributo progressivo.

<sup>17</sup> L'esigenza di riforma affonda in realtà le sue radici nel decennio precedente, come dimostrato dall'istituzione, già nel 1962, di una Commissione, di cui lo stesso Visentini faceva parte, che aveva il compito di elaborare un sistema tributario più moderno, soprattutto con l'introduzione di un'imposta unica sul reddito delle persone fisiche, che si andasse a sostituire al complesso di imposte dirette, reali e personali, esistenti.

Commissione; tale proposta fu infine approvata nel 1971 (L.825/1971). Con tale Legge il Parlamento fornì al Governo la delega necessaria per procedere alla riforma del sistema tributario, denominata, dal suo ideatore, “Riforma Visentini”<sup>18</sup>.

I decreti emanati dal Governo per effetto di tale Legge delega costituiscono un complesso di 19 Decreti entrati in vigore tra il 1973 ed il 1974, che hanno completamente rinnovato la materia tributaria<sup>19</sup>.

Per quanto riguarda la materia della presente trattazione, in realtà, la riforma non fu di grande stimolo al dialogo Fisco-contribuente, poiché certamente più orientata verso un sistema volto a limitare il crescente fenomeno evasivo, attraverso un sistema di controlli più serrati, previsione di

---

<sup>18</sup> Bruno Visentini, allievo di Ezio Vanoni, fu per due volte Ministro delle Finanze, rinnovando la struttura amministrativa del ministero e riformando profondamente il sistema fiscale. A lui si deve la disciplina delle società per azioni, l'obbligatorietà dello scontrino fiscale e la spinta all'introduzione di una normativa antitrust anche in Italia.

<sup>19</sup> Detti decreti riguardavano, in particolare, l'introduzione dell'IRPeF, dell'IVA, dell'IRPeG, dell'INVIM, dell'ILOR, con contestuale abrogazione di 40 previgenti imposte, oltre alla riforma del contenzioso tributario e alla riorganizzazione dell'amministrazione finanziaria.

presunzioni pro- Fisco ed un incremento degli oneri formali.

Ben altro impatto, in realtà, ebbe l’emanazione della L. 241/1990, sul nuovo procedimento amministrativo.<sup>20</sup>

La Legge sul procedimento amministrativo ha definito i principi di efficacia, economicità, pubblicità e trasparenza dell’attività amministrativa; nel dichiarato intento di garantire il buon andamento e l’imparzialità della Pubblica Amministrazione, e di snellire e semplificare l’*iter* procedimentale, ha previsto un sistema di norme che hanno avuto un ruolo fondamentale nel rapporto Stato – cittadino, non più solo di tipo autoritativo, ma anche e soprattutto collaborativo.

Con l’entrata in vigore di questa Legge si è subito posta la questione relativa all’applicabilità o meno delle norme e dei

---

<sup>20</sup> Sui rapporti tra la L. 241/1990 ed il sistema tributario, all’indomani della sua nascita, si vedano: D.Alessandro, “La nuova Legge organica sul procedimento amministrativo e l’Amministrazione finanziaria”, in Bollettino Tributario d’informazione, n. 19/1990, p. 1367; Voglino, “La motivazione dell’avviso di accertamento alla luce dei principi del “nuovo” procedimento amministrativo”, in Bollettino tributario d’informazione, n. 22/1991, p. 1633.

principi in esse contenuti anche alla materi tributaria, considerando che la L. 241/1990, pur essendo in astratto applicabile a tutte le attività amministrative (dunque anche a quella tributaria), contiene in realtà specifiche esclusioni (in particolare con riferimento alla materia dell'accesso agli atti ed a quella della partecipazione al procedimento). Fin da subito si sono evidenziate differenti posizioni nella Dottrina, tra chi <sup>21</sup> ammetteva una generale applicabilità dei principi e delle norme previste nella Legge 241, nei limiti in cui non si evidenziassero specifiche preclusioni, e chi <sup>22</sup> al contrario sosteneva l'assoluta estraneità del procedimento tributario rispetto ai principi generali di cui alla citata L. 241.

---

<sup>21</sup> In tal senso, L. Salvini, "La partecipazione del privato all'accertamento", Padova, 1990, pag. 28; Del Federico, "la rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria", in Riv. Dir. Trib., 2010, I, p. 729. In questo senso si è anche collocata spesso la Corte di Cassazione, in particolare Cass., 23 gennaio 2006, n. 1236 e Cass. 3 novembre 2010, n. 22320, che spesso tende a valorizzare il "combinato disposto" di alcune norme tributarie (Statuto) e della L. 241/1990.

<sup>22</sup> La Rosa, "Il giusto procedimento tributario", in Giur. Imp., 2004, p. 763; A. Comelli, "Sulla non condivisibile tesi secondo cui l'accertamento tributario si identifica sempre con un procedimento amministrativo (speciale)" in Dir. Prat. Trib., 2006, p.731.; Russo, "Manuale di diritto tributario", Milano, 2002.

Per quanto strettamente concerne l'argomento della presente trattazione, occorrerà esaminare in particolare il contenuto dispositivo e la portata applicativa degli articoli della Legge che espressamente trattano il tema della partecipazione/collaborazione del privato all'attività amministrativa.

La legge 241/90 suddivisa dapprima in sei capi, a cui ne è stato aggiunto un settimo nel 2005<sup>23</sup> (precisamente il capo IV-bis) che detta regole generali in materia di efficacia e d'invalidità dell'azione amministrativa, pone una disciplina di base relativa rispettivamente ai principi (artt.1-3), al responsabile del procedimento (artt.4-6), alla partecipazione al procedimento amministrativo (artt. 7-13), alla semplificazione dell'azione amministrativa (artt. 14-21), all'accesso ai documenti amministrativi (artt. 22-28) e all'ambito di applicazione della legge medesima.

---

<sup>23</sup> L. 15/2005.

Si comprende bene perché alcuni principi fatti propri dalla Legge debbano necessariamente estendere la loro efficacia anche all'ambito tributario: si pensi ad esempio alla norma in tema di motivazione degli atti o di responsabile del procedimento.<sup>24</sup>

Ma, mentre il procedimento tributario è espressione della potestà impositiva vincolata *ex lege*, quello amministrativo puro e semplice ha il ruolo di contemperare gli interessi pubblici e privati, attraverso l'ausilio dei poteri discrezionali attribuiti alla PA. Tali differenze sono alla base della scelta legislativa di escludere la materia tributaria dal campo di applicazione di talune norme.

Ci si riferisce alla prescrizione dell'art. 13 co.2, che demanda la regolazione del procedimento tributario alle particolari norme di settore che lo riguardano, e pertanto

---

<sup>24</sup> P. Piantavigna, "Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo", in Riv. Dir. Fin., f. I, 2007, pag. 45: anzi, l'Autore sostiene che proprio l'espressa esclusione di talune fattispecie dall'ambito applicativo della L. 241/1990, costituisca dimostrazione del fatto che la stessa Legge sia invece applicabile all'ambito tributario per tutto quanto non espressamente escluso.

impone che il procedimento stesso, insieme ad altri procedimenti che, per il loro carattere di riservatezza e segretezza, rimangono avulsi dalla previsione di forme di partecipazione, non vengano regolamentati dalle predette norme. Più specificamente, l'art. 13 esclude l'applicazione ai procedimenti tributari delle disposizioni contenute nel capo III della legge 241/90, il quale ultimo disciplina: a) la comunicazione di avvio del procedimento di cui all'art. 7; b) la facoltà per i soggetti portatori di interessi pubblici, privati e diffusi, di intervenire nel procedimento ai sensi dell'art. 9; c) il diritto dei partecipanti al procedimento di prendere visione degli atti e di presentare memorie ai sensi dell'art. 10; d) l'obbligo per la Pubblica Amministrazione della comunicazione dei motivi ostativi all'accoglimento dell'istanza del privato, alias del preavviso di rigetto, prescritto dall'art. 10-bis; e) gli accordi integrativi e sostitutivi del provvedimento di cui all'art.11.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> Sul punto, R. Miceli, "La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria", in

sempre riguardo alla materia tributaria, oltre alla preclusione di cui all'art. 13 co.2 c'è quella imposta dall'art. 24 lett. b) relativa all'impossibilità di accedere ad alcune categorie di documenti amministrativi, tra i quali gli atti normativi, gli atti amministrativi generali, i documenti coperti dal segreto di Stato, ed anche gli atti dei procedimenti tributari, appunto.

È evidente che se il legislatore ha posto dei limiti (limiti, non esclusioni) all'intervento del contribuente nel procedimento tributario, le ragioni di tali limiti sono da individuare nel carattere di presunta segretezza, che lo stesso procedimento riveste.

La *ratio* dell'articolo 13, quindi, non è quella di escludere totalmente la partecipazione del cittadino, sia esso contribuente o meno, in particolari tipi di procedimenti amministrativi ma quella di escludere solo la disciplina generale dettata dalla legge 241/1990, mantenendo ferme

le particolari norme di settore già esistenti.<sup>26</sup> Quindi la ratio vera dell'articolo 13 dev'essere ravvisata più nel riconoscimento della specialità dei settori considerati che nell'intento di limitare in essi le aperture alla partecipazione dei cittadini al farsi dei provvedimenti.

Ma, in ogni caso, non si può negare l'effetto dirompente della nuova normativa, anche in ambito tributario, e la rottura che essa ha rappresentato rispetto alla preesistente situazione, e l'aver esplicitato l'assoggettamento ai principi di buon andamento ed imparzialità di cui all'art. 97 della Costituzione non solo la funzione normativa dello Stato, ma anche a quella amministrativa<sup>27</sup>.

---

<sup>26</sup> Salvini, La partecipazione del privato all'accertamento, Padova, 1990, 103 ss.; La Rosa, Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza, in Riv. dir. trib., 1996, II, 1119 ss.

<sup>27</sup> Art. 1, L. 241/1990.

### **1.3 Lo Statuto dei Diritti del Contribuente e la definitiva consacrazione del ruolo del contribuente.**

Per avere un tale effetto dirompente anche nello specifico settore tributario, occorrerà attendere il decennio successivo, e la nascita dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000).<sup>28</sup>

Lo Statuto dei diritti del contribuente, approvato con Legge 27 luglio 2000, n. 212, contiene disposizioni generali, già in parte contenute nella precedente L. 241/1990, ma enunciate espressamente per il settore tributario, il quale è stato arricchito di principi fondamentali<sup>29</sup>, laddove non potevano estendersi per la

---

<sup>28</sup> La Dottrina sul punto è estremamente ricca; *ex multis* A. Fantozzi – A. Fedele “Lo Statuto dei diritti del contribuente” (a cura di), Milano, 2005, G. Marongiu, “Lo Statuto dei diritti del contribuente”, Torino, 2010, AA.VV., “Lo Statuto dei contribuenti”, a cura di G. Marongiu, Torino, 2004, AA.VV., “Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del prof. G. Marongiu”, a cura di A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli, Torino, 2012.

<sup>29</sup> Nella relazione della Camera dei Deputati al disegno di Legge si legge espressamente che il Legislatore intende portare avanti il processo di ammodernamento del sistema tributario, verso il raggiungimento di un “*rapporto tributario civile, più facilmente gestibile, meno oneroso e soprattutto misurato al mutato ruolo del contribuente e della pubblica amministrazione*”.

presenza di specifici limiti, quelli della disciplina amministrativa.<sup>30</sup>

Le disposizioni dello Statuto costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario, e sono di diretta derivazione rispetto ai principi costituzionali espressi dagli articolo 3, 23, 53 e 97 Cost.,<sup>31</sup>; per loro natura dunque devono considerarsi criteri guida per l'interprete, pur rivestendo il rango di Legge ordinaria nella gerarchia delle fonti.

Ciò non toglie che esso sia indubbiamente strumento di garanzia del contribuente, tendente "*... ad arginare il potere dell'Erario nei confronti del soggetto più debole del rapporto di imposta*"<sup>32</sup>.

Lo Statuto è, per così dire, la chiave di lettura che tutti devono conoscere se vogliono interpretare ed applicare le norme tributarie nel senso di renderle compatibili con i

---

<sup>30</sup> In proposito, L. Del Federico, "I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa", in Rass. Trib., 2011.

<sup>31</sup> F. Tesauro, "Manuale di diritto tributario", cit.

<sup>32</sup> Cass., sent. 21 aprile 2001, n. 5931.

principi sanciti dalla Carta Costituzionale proprio come precisato dalla stessa Cassazione; uno "statuto del contribuente" cui viene riconosciuta una natura "rafforzata" nella gerarchia materiale delle fonti del diritto tributario.<sup>33</sup>

In quest'ottica vanno letti gli enunciati contenuti nella L. 212/2000, che spaziano dal legittimo affidamento, all'obbligo di motivazione, al diritto di interpello, all'istituzione della figura del Garante del contribuente.

Per quanto riguarda il contraddittorio endoprocedimentale, tuttavia, anche in questa sede il

---

<sup>33</sup> Sul punto si è molto discusso circa la clausola di autoqualificazione dello Statuto dei diritti del contribuente contenuta nell'art. 1. All'interno della previsione è infatti possibile rinvenire due distinti enunciati normativi: quello, contenuto nella prima parte dell'articolo, secondo cui le disposizioni statutarie vengono espressamente qualificate come attuative degli artt. 3, 23, 53 e 97 Cost., e quello nel quale vengono posti dei limiti al legislatore successivo, attraverso il divieto di deroga o di modifica delle medesime norme da parte di leggi speciali. In entrambi i casi si tratterebbe di precetti di ordine programmatico che tuttavia non si pongono quali norme di attuazione in senso stretto di quelle costituzionali espressamente richiamante. Si può piuttosto parlare di rafforzamento non dell'efficacia giuridica dello Statuto, il quale formalmente resta una legge ordinaria, ma della sua valenza interpretativa; sul punto, F. Tesaro, "Istituzioni di diritto tributario", Milano, 2012.

Legislatore ha omesso di dare vita ad un obbligo generalizzato di contraddittorio tra le parti, in parte deludendo le aspettative di chi aveva visto nello Statuto l'occasione per colmare una lacuna avvertita ormai da più parti, sia a livello interno che sovranazionale.

Il passo più significativo in questo senso, all'interno dello Statuto, si rinviene nella norma di cui all'art. 12, comma 7, la quale prevede espressamente il diritto a favore del contribuente di formulare osservazioni o di produrre istanze per il compimento di atti, o l'astensione dal compimento di essi, da parte dell'Amministrazione interessata, nel termine di sessanta giorni dal rilascio del verbale e il divieto di emanazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza del termine di cui sopra.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup> In argomento si segnalano: R. Miceli, "La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria", in A. Fantozzi – A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, Milano, 2005, p. 673 e ss.; A. Renda, "L'art. 12 c. 7 dello Statuto del contribuente e l'auspicata cristallizzazione del principio del contraddittorio anticipato", in *Giust. Trib.*,

È stato osservato che il suddetto termine assolve ad una duplice funzione: da un lato assicurare al contribuente il diritto di far sentire la propria “voce” alla fine di una fase in cui, *inaudita altera parte*, l’Ufficio ha già tratto le proprie conclusioni; dall’altro imporre all’Ufficio di riappropriarsi della funzione accertativa, valutando tanto gli elementi raccolti in sede di verifica quanto le controdeduzioni del contribuente, per evitare che la procedura di accertamento si traduca in mera riproposizione delle argomentazioni svolte in fase ispettiva<sup>35</sup>

Inoltre, le eventuali osservazioni e richieste comunicate dal contribuente, dovranno essere oggetto di specifica valutazione da parte dell’Ufficio impositore, il quale poi dovrà darne atto nella motivazione del successivo – eventuale – atto impositivo.

---

2007, p. 237 e ss.; L. Salvini, “La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente ed oltre)”, in Riv. Dir. Trib., 2000, p. 13 e ss.

<sup>35</sup> Così G. Tabet, “Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?”, in Boll. Trib., 2006, p. 1056 e segg;

L'aspetto negativo dell'intera vicenda riguarda però le conseguenze dell'eventuale comportamento inadempiente dell'Ufficio. Difatti il Legislatore non ha delineato espressamente le conseguenze ricollegabili alla eventuale inosservanza del divieto, rimettendo all'interprete il difficoltoso compito di stabilire se la violazione della norma debba comportare mera irregolarità dell'atto impositivo, o costituisca un vizio di tale portata da condizionarne la legittimità.

La Dottrina pressochè unanime ha interpretato il disposto di cui all'art. 12, c. 7, come precetto cogente per l'Amministrazione finanziaria, per cui la sua violazione determinerebbe l'illegittimità dell'atto, con conseguente possibilità di annullamento da parte del Giudice tributario.

36

---

<sup>36</sup> R. Miceli, "La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria", cit., p. 688; G. Ragucci, "Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario", in *Rass. Trib.*, 2009, p. 580; F. Tesaro, "In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di avviso di accertamento notificato ante tempus", in *Rass. Trib.*, 2013, p. 1137;

Ciò in quanto la norma stessa dispone che prima dello spirare del termine di 60 giorni, l'Amministrazione sarebbe priva del potere di accertamento, essendo tale potere "congelato" provvisoriamente per dar modo al contribuente di esplicitare il suo diritto di difesa.<sup>37</sup>

Dunque, l'atto impositivo adottato anzitempo viene considerato come emanato in carenza di potere e, pertanto, invalido, o addirittura nullo<sup>38</sup>, a prescindere dalla circostanza che detta nullità sia espressamente comminata o meno<sup>39</sup>. In realtà, stante il principio del *numerus clausus* delle ipotesi di nullità, immanente allo stesso Statuto dei

---

A. Renda, "Elusione e abuso del diritto, l'incidente" della Cassazione sul diritto al contraddittorio preventivo", in *Dir. E prat. Tribut.*, 2014, III, p. 395.

<sup>37</sup> G. Tabet, "Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?", cit., p. 1056.; R. Miceli, "La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria", cit., p. 694.

<sup>38</sup> Di questo tenore C. Cass., 18906/2011, Cass., 18184/2013, Cass., 15311/2014.

<sup>39</sup> In questo senso si è più volte espressa anche la Suprema Corte; tra le decisioni più recenti si segnala la n. 15311/2014, in cui i Giudici sottolineano che "*....la sanzione della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo... di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve... e dalla forza impediente, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante*". Dello stesso tenore Cass., 19667/2014.

diritti del contribuente, sembrerebbe preferibile l'ipotesi della annullabilità per violazione di legge, con la precisazione che sarà compito dell'interprete valutare l'incidenza dell'omissione di volta in volta, e l'effettiva compressione del diritto di difesa del contribuente.<sup>40</sup>

Verso tale conclusione sembrano condurre anche i lavori parlamentari preparatori alla L. 212/2000, i quali evidenziano la mancata approvazione dell'emendamento che intendeva inserire le parole “a pena di nullità” dopo la parola “emanato”.

Inoltre, a rafforzare ulteriormente tale assunto, è intervenuta la L. 11 febbraio 2005, n. 15, che ha riformato la L. 241/1990 sul procedimento amministrativo; ai sensi dell'art. 21 *septies*, 1° comma, è previsto che è nullo il

---

<sup>40</sup> C. Califano, “Sull'invalidità dell'avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato”, in Giur. It., n. 6/2010. F. Tesauro, “L'invalidità dei provvedimenti impositivi”, cit., p. 1448; F. Cimino, “L' avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità ed inesistenza giuridica.”, in Dir. E Prat. Trib., 2009, III, p. 447.

Secondo la Corte Costituzionale, (sent. N. 58 del 23 febbraio 2009), la nullità dell'atto impositivo, in mancanza di un'espressa previsione normativa, non può dedursi dai principi del diritto tributario e dall'azione amministrativa. Nello stesso senso anche le successive C. Cost., Ord. N. 291/2009 e n. 221/2009.

provvedimento amministrativo che manca degli elementi essenziali, che è viziato da difetto assoluto di attribuzione, che è stato adottato in violazione o elusione del giudicato, nonché negli altri casi espressamente previsti dalla Legge.

Applicando il contenuto della norma al procedimento tributario, ci si avvede che nel caso di specie non ricorrerebbe nessuno dei presupposti enunciati, fermo restando che la norma ancora una volta ribadisce la tassatività dei vizi destinati a determinare la nullità di un atto.

## **1.4 Il ruolo dell'Unione europea e della Corte di Giustizia.**

Nell'esame del percorso normativo compiuto dal contraddittorio endoprocedimentale, tuttavia, non si può prescindere dal riconoscere il giusto peso avuto dai principi generali dell'UE, e dalla Giurisprudenza della Corte di Giustizia, soprattutto nell'intento di creare regole e principi di portata generale, diretti ad assicurare il rispetto delle libertà fondamentali anche in quei settori, come la fiscalità interna, in cui i singoli Stati hanno conservato la propria potestà legislativa<sup>41</sup>.

È immediato il riferimento alla ben nota sentenza

---

<sup>41</sup> Sul punto, P. Boria, "Diritto tributario europeo", Milano, 2010. L'Autore osserva che la "Giurisprudenza creativa" si caratterizza per il fatto di apportare elementi originali nell'elaborazione di regole e principi rispetto all'ordinamento normativo fissato nel Trattato e negli atti derivati, con lo scopo preciso di supplire alla carenza di norme interne di riferimento.

“Sopropè”<sup>42</sup>, ed alla recentissima sentenza della Corte di Giustizia del 3 luglio 2014<sup>43</sup>.

L’orientamento in parola, in realtà, non è nuovo per la Corte; le sue radici affondano addirittura nell’ultimo ventennio del secolo scorso<sup>44</sup>.

Gli stessi giudici della Suprema Corte non mancano di ricordare<sup>45</sup> di frequente come il rispetto dei vincoli che promanano dalla Corte di Giustizia debbano trasfondersi in quelle materie che, pur disciplinate dal Legislatore nazionale, tuttavia vanno a toccare le libertà fondamentali dell’individuo<sup>46</sup>.

In questo senso non può negarsi che il principio del

---

<sup>42</sup> CGEU, causa C – 349/07.

<sup>43</sup> CGUE, cause riunite C – 129/13 e C – 130/13, *Kamino International Logistics BVE Datema Hellmann Worldwide Logistics BV*.

<sup>44</sup> Cause C – 17/74, C – 85/76, C – 259/85 e ancora, tra le tante, C – 287/02 e C – 44/06.

<sup>45</sup> Da ultimo, si veda Cass., 19667/2014; anche i Giudici di merito non mancano di richiamare nelle proprie decisioni i principi comunitari: si veda, tra le più recenti, CTR Liguria, n. 879/2014, la quale sottolinea come il contraddittorio preventivo, in quanto principio del diritto dell’UE, ha carattere obbligatorio, e la sua violazione determina l’illegittimità della pretesa tributaria.

<sup>46</sup> Sulla limitazione posta dai principi di diritto comunitario alla potestà legislativa dei singoli Stati membri si veda V. Mastroiacovo, “Il principio di legalità nel diritto comunitario: riflessioni in materia tributaria”, in “I principi europei del diritto tributario”, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, Padova, 2013, p. 12.

contraddittorio abbia trovato ampia elaborazione nella giurisprudenza della Corte, che lo ha definito come il diritto di chiunque a manifestare il proprio punto di vista, prima che venga adottato nei suoi confronti un provvedimento potenzialmente lesivo della propria sfera giuridica.<sup>47</sup> Il radicamento di detto principio all'interno del sistema comunitario emerge chiaramente in una decisione piuttosto recente della Corte<sup>48</sup>, la quale ricollega direttamente il diritto al contraddittorio endoprocedimentale agli artt. 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea – che garantiscono il diritto di difesa – nonché all'art. 41 della stessa Carta, che invece garantisce il diritto ad una buona amministrazione.<sup>49</sup>

Il diritto al contraddittorio, secondo la Corte, non è quindi

---

<sup>47</sup> Si veda, ad es., CGCE, 18 dicembre 2008, causa C – 349/07, o CGCE 22 ottobre 2013, causa C – 276/12; in Dottrina, si vedano i contributi di A. Marcheselli, "Il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo tributario è diritto fondamentale del diritto comunitario", in GT, 2009, p. 203 e G. Ragucci, "Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario", in Rass. Trib., 2009, p. 580.

<sup>48</sup> CGCE, 03/07/2014, n. 129

<sup>49</sup> in particolare il paragrafo 2 del citato art. 41 prevede che il diritto ad una buona amministrazione debba comportare il diritto di ogni individuo ad essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento lesivo.

solo espressione degli artt. 47 e 48 della Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea, che riguardano il diritto di difesa e ad un equo processo in qualsiasi procedimento giurisdizionale, ma anche dell'art. 41, par. 2, del medesimo Trattato, il quale garantisce il diritto alla buona amministrazione, che si traduce, tra le altre cose, nel diritto del cittadino di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga emesso un provvedimento lesivo.

Tale principio deve necessariamente trovare applicazione in tutti quei casi in cui la sfera giuridica dell'individuo viene incisa con un provvedimento che, almeno potenzialmente, abbia conseguenze sfavorevoli per il destinatario, e si traduce nel diritto di quest'ultimo a far valere le proprie ragioni, entro un termine congruo, al fine di poter evitare l'emissione del provvedimento o poterne condizionare il contenuto. Specularmente, delle argomentazioni difensive svolte in sede endoprocedimentale dal contribuente, dovrà

darsi atto nella motivazione del provvedimento finale.<sup>50</sup>

Quanto alla tutela giurisdizionale garantita dagli articoli 47 e 48, uno dei corollari che da essi può farsi discendere è che il Giudice nazionale deve interpretare il diritto interno in maniera conforme al diritto comunitario; dunque, una lesione di tale principio deve comportare, per i singoli, la possibilità di invocare direttamente detto principio dinanzi al Giudice nazionale. Questo naturalmente vale in tutti quei casi in cui il procedimento interessi tributi che rientrano direttamente nella sfera d'interesse dell'Unione europea.

Nel caso si esuli da tale ipotesi, allora si rientrerà nella sfera di interesse del diritto nazionale, che non è per questo solo fatto esclusa dall'influenza dei predetti principi, purchè: i provvedimenti adottati siano dello stesso genere di quelli previsti per i singoli nel caso di tributi armonizzati

---

<sup>50</sup> D. Stevanato, "Buona fede e collaborazione nei rapporti tra Fisco e contribuente", in Statuto dei diritti del contribuente, a cura di A. Fantozzi – A. Fedele, cit, pag. 156. ; Colli Vignarelli, "Collaborazione, buona fede e affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria", in DPT, 2005, I, p. 504.

(principio di equivalenza) e non rendano eccessivamente oneroso o impossibile l'esercizio dei diritti comunitari.<sup>51</sup>

Ma, se il diritto al contraddittorio endoprocendimentale è ormai pacificamente da considerarsi diritto fondamentale dell'UE, allora si pongono due ordini di problemi: il primo riguarda un ipotetico obbligo preciso per il Giudice nazionale di applicazione d'ufficio, alla stregua dei principi costituzionali; il secondo riguarda l'eventuale estensione di detto obbligo, se cioè esso debba valere solo per i tributi armonizzati oppure anche per quelli con valenza solo nazionale.

Per entrambe le problematiche ci viene in aiuto una recente ordinanza<sup>52</sup> della Corte di Cassazione la quale, prendendo le mosse da una verifica c.d. “a tavolino” svolta dall'Amministrazione finanziaria, prende spunto per

---

<sup>51</sup> Sul punto R. Miceli, “Indebito comunitario e sistema tributario interno”, Milano, 2009, p. 43. L'Autrice rileva come l'ordinamento comunitario effettui un rinvio all'autonomia nazionale, subordinandolo al rispetto del principio di equivalenza ed a quello di effettività

<sup>52</sup> Cass., ord. N. 527/2015, VI sez..

un'attenta disamina sul senso e la portata dell'art. 12, c. 7, dello Statuto dei diritti del contribuente, nonché sulle interazioni tra giurisprudenza comunitaria e diritto interno, ed in particolare sulla portata applicativa della precedente decisione delle SS.UU., n. 19667/2014 secondo cui, ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, l'Amministrazione sarebbe tenuta ad attivare, a pena di invalidità dell'atto, il contraddittorio endoprocedimentale "indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva" trovi fondamento nell'ordinamento nazionale o esclusivamente nel diritto dell'Unione Europea e, in questo caso, quale ne sia la portata applicativa.:

*"...Ciò premesso, deve tuttavia in primo luogo osservarsi che il diritto dell'Unione Europea non è direttamente applicabile in materia di procedimenti tributari relativi a tributi non armonizzati. Al riguardo il Collegio ritiene che sia del tutto ragionevole applicare*

*anche ai procedimenti relativi a tributi non armonizzati i principi giuridici sul contraddittorio procedimentale di matrice Eurounitaria, perchè sarebbe innegabilmente stridente (e potrebbe forse destare qualche dubbio di legittimità costituzionale) differenziare il regime delle garanzie procedurali del procedimento di accertamento tributario in ragione della natura - armonizzata o meno - del tributo oggetto di accertamento; a questa conclusione, del resto, la Sezione tributaria di questa Corte è già pervenuta nella citata sentenza resa nel procedimento 21846 RG, in corso di pubblicazione, ove si precisa espressamente che "Il principio generale del diritto comunitario secondo cui il soggetto destinatario di un atto della pubblica autorità suscettivo di produrre effetti pregiudiziali nella sua sfera giuridica, deve essere messo in condizione di contraddire prima di subire tali effetti, non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo"). Non può, tuttavia, negarsi, che - ferma restando l'innegabile influenza che il diritto Eurounitario necessariamente spiega sui paradigmi ermeneutici con i quali viene interpretato il diritto nazionale - altro è interpretare il diritto*

*nazionale secondo criteri comunitariamente orientati, altro è ritenere direttamente applicabili i principi di diritto Eurounitario in materia di tributi non armonizzati; d'onde l'opportunità di un definitivo chiarimento sul punto da parte delle Sezioni Unite.*

*In secondo luogo, il Collegio rileva che secondo i principi di diritto dell'Unione Europea fissati 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, all'esito del contraddittorio, il risultato del procedimento sarebbe stato diverso; nella sentenza Kamino International Logistics si afferma infatti: "l'obbligo che incombe al giudice nazionale di garantire pienamente l'effetto del diritto dell'Unione non comporta la conseguenza d'imporre che una decisione impugnata, poichè adottata in violazione dei diritti della difesa, segnatamente del diritto di essere sentiti, sia annullata nella totalità dei casi". (punto 78); "Difatti, secondo il diritto dell'Unione, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere*

*sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso" (punto 79).*

*Gli argomenti tratti dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia non appaiono dunque totalmente risolutivi al fine di supportare l'affermazione di un principio secondo il quale, nella materia tributaria, ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, l'Amministrazione sarebbe tenuta ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale indipendentemente dal fatto che ciò sia previsto espressamente da una norma positiva, a pena di invalidità dell'atto e indipendentemente dagli argomenti che il contribuente avrebbe speso se il contraddittorio fosse stato attivato. Ciò - in disparte la questione della possibilità che il diritto Eurounitario possa essere chiamato a svolgere, nella materia dei tributi non armonizzati, una funzione direttamente regolatrice e non meramente orientativa dell'interpretazione del diritto interno -*

*perchè la declinazione del diritto al contraddittorio offerta dalla Corte di Giustizia non appare sovrapponibile all'approdo raggiunto dalle Sezioni Unite nella sentenza 19668/14, alla cui stregua la violazione del diritto al contraddittorio implica l'invalidità dell'atto emanato all'esito del procedimento viziato (vale a dire dell'atto di iscrizione ipotecaria emesso senza essere stato preceduto dalla relativa comunicazione e dall'assegnazione di un termine per l'esercizio del diritto di difesa) indipendentemente da qualunque verifica della circostanza che, se il contribuente avesse potuto esercitare il proprio diritto di difesa nell'ambito del procedimento, quest'ultimo avrebbe potuto portare ad un risultato diverso... “*

Sembra dunque che la VI sezione della Corte, non paga della decisione già resa in precedenza a Sezioni Unite<sup>53</sup>, abbia espresso la chiara esigenza di mettere una volta per tutte la parola fine sul senso e la portata dell'art. 12 c. 7 cit., sull'impatto del diritto comunitario sulla normativa interna, e – una volta accertata la sussistenza dell'obbligo

---

<sup>53</sup> già citata decisione n. 19667/2014.

in tutte le ipotesi di controllo a carico del contribuente - sulle conseguenze della eventuale carenza di contraddittorio endoprocedimentale.

In realtà l'Ordinanza stessa contiene già in sé una parziale risposta ai quesiti che pone, in quanto i Giudici ritengono di voler prospettare eventuali possibili soluzioni, in particolar modo in ordine alle conseguenze della mancata attivazione del contraddittorio <sup>54</sup>; anzi, a ben vedere l'Ordinanza in sé appare decisamente più orientata in senso garantista e meno ambigua rispetto alla successiva decisione delle Sezioni Unite, che avrebbe dovuto porre la parola fine alle incertezze e che invece ha risolto le questioni aperte solo parzialmente. Per una trattazione più dettagliata di entrambi i provvedimenti si rinvia al capitolo III del presente lavoro.

---

<sup>54</sup> "In sostanza, come evidenziato dalla dottrina che si è di recente occupata del tema, per ottenere l'annullamento dell'atto impositivo per vizio procedimentale di violazione del contraddittorio il contribuente dovrebbe dimostrare non che le allegazioni che egli avrebbe proposto nel contraddittorio procedimentale erano sufficienti per escludere la ripresa fiscale, ma solo che esse erano ragionevoli e meritevoli di considerazione, anche nella prospettiva dell'apertura di temi istruttori non sviluppati dall'Amministrazione. Si tratta, in sostanza, di una distinzione tra ragioni meramente pretestuose e ragioni serie, ancorché in concreto inidonee a respingere la pretesa erariale, che appare foriera di notevoli incertezze applicative".

## **1.5 Ancora in ambito europeo: il ruolo della Convenzione europea per la Salvaguardia dei Diritti dell’Uomo (CEDU).**

Così come in ambito giurisprudenziale è innegabile il ruolo avuto dalla Corte di Giustizia europea nell'influenzare e precorrere i passi del Giudice nazionale, allo stesso modo i principi dell’ordinamento europeo, quale ordinamento autonomo e indipendente rispetto ai singoli Diritti nazionali, permea e condiziona il Legislatore nazionale, che non può prescindere dalla disciplina comunitaria allorquando legifera su una materia – quale quella tributaria – che tanto impatto ha nella sfera giuridica dell’individuo.<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Per una disamina dei rapporti tra diritto interno e diritto comunitario si vedano P. Boria, “Diritto tributario europeo”, Milano, 2010; F. Gallo, “Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale”, in Rass. Trib., 2000; L. Del Federico, “Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea”, Milano, 2010.

I principi dell'ordinamento europeo rientrano a pieno titolo tra le fonti del Diritto tributario, poiché l'articolo 11 della Costituzione<sup>56</sup> riconosce espressamente alle norme comunitarie efficacia obbligatoria nell'ordinamento interno; anzi, alle stesse è riconosciuta una posizione di primato rispetto alla norma nazionale.

Inoltre, l'articolo 117 , comma 1, della Costituzione , prevede espressamente che *“la potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario”*.

In materia fiscale, il Trattato di Lisbona, o Trattato sul Funzionamento del Diritto Europeo <sup>57</sup> non disciplina espressamente la materia, che resta di competenza del Legislatore nazionale, ma detta regole generali che sono volte a disciplinare il mercato ed a tutelare la libera

---

<sup>56</sup> Il testo dell'articolo 11 prevede infatti che l'ordinamento italiano *“consente, in condizioni di parità con gli altri Stati, alle limitazioni di sovranità necessarie ad un ordinamento che assicuri la pace e la giustizia fra le Nazioni”*; da ciò è derivato il trasferimento dei poteri normativi in capo al Legislatore europeo nelle materie previste dai Trattati.

<sup>57</sup> Sottoscritto a Lisbona nel 2007 ed entrato in vigore a partire dal 1 gennaio 2009.

concorrenza; esso inoltre mira a garantire il coordinamento e l'armonizzazione dei sistemi fiscali europei.

Nell'ambito del panorama dei diritti e libertà fondamentali di matrice europeistica di grande rilievo è il ruolo ricoperto dalla Convenzione Europea per la Salvaguardia dei Diritti dell'Uomo (CEDU)<sup>58</sup>.

Ruolo della CEDU è quello di tutelare i diritti fondamentali dell'individuo, in ambito civile e penale e, in senso lato, anche in ambito pubblicistico, laddove si determini tra le due parti un rapporto di tipo privatistico.

Dunque non si fa espresso riferimento alla materia tributaria, né alla tutela del contribuente; in realtà solo alcune disposizioni possono considerarsi di interesse fiscale, come quella di cui all'articolo 6, in materia di giusto processo<sup>59</sup>, o in materia di discriminazione ex art. 14.

---

<sup>58</sup> La CEDU, del 1950, è entrata in vigore nel 1953.

<sup>59</sup> Sui rapporti tra articolo 6 CEDU e materia tributaria si veda R. Miceli, "Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della giurisprudenza di legittimità!", in Riv. Dir. Trib., fasc. 12, 2004, pag. 763, in cui l'A. in particolare prende in esame i rapporti tra

In realtà i riflessi tributari delle norme CEDU sono molto più diffusi di quanto possa sembrare ad una prima lettura: si pensi, ad esempio, al diritto all'integrità del domicilio, in concomitanza con controlli con finalità fiscale, o alla tutela del segreto professionale.

Similmente, rientrano nell'ambito di applicazione della CEDU le controversie tributarie aventi ad oggetto rimborsi d'imposta l'imposizione delle indennità di espropriazione, le agevolazioni tributarie, i diritti di prelazione del fisco, l'ingiustificato diniego del diritto alla detrazione dell'iva passiva, il diritto dei contribuenti alla critica pubblica dell'operato dei verificatori fiscali, il risarcimento dei danni per l'illegittima adozione di misure cautelari a fini fiscali, la materia delle sanzioni.

In definitiva, la CEDU, così come interpretata dalla Corte di Strasburgo,

nonostante gli inevitabili limiti alla sua generale

---

il cit. art. 6 e la Legge Pinto, L. 89/2001, alla luce della sentenza della Cassazione, 4 maggio 2004, n. 11350.

applicazione alla materia

fiscale, offre parecchi elementi di tutela dei contribuenti, soprattutto allorché quel «giusto equilibrio» tra potestà impositiva (intesa in senso sia legislativo sia procedimentale) e diritti fondamentali si rompe a vantaggio della prima con l'inevitabile violazione dei secondi.

In particolare, per quanto concerne il contraddittorio endoprocedimentale, a livello di ordinamento europeo tale diritto è riconosciuto dall'art. 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea ai sensi del quale:

*«Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in*

*modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi*

*e organismi dell'Unione.*

*Tale diritto comprende in particolare:*

*- il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi*

*confronti*

*venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio;*

*- il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e*

*commerciale;*

*- l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni».*

Il diritto al contraddittorio nel procedimento tributario trova il suo fondamento nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (artt. 41 e 48) così come interpretata dalla costante giurisprudenza comunitaria<sup>60</sup>.

Nella Costituzione il contraddittorio è espressamente previsto solo nei procedimenti giurisdizionali dall'art. 111 della Costituzione.

Tuttavia, secondo la Corte Costituzionale, il contraddittorio, pur non essendo espressamente previsto

---

<sup>60</sup> Si vedano a tal proposito le numerose decisioni della Corte che si è avuto modo di elencare nel paragrafo precedente.

dalla Costituzione, è un diritto imposto nei procedimenti amministrativi con valenza sanzionatoria ed in generale in tutti i procedimenti amministrativi dal principio costituzionale del giusto procedimento di cui all'art. 97 della Costituzione.

In conclusione il diritto al contraddittorio nel procedimento amministrativo trova il proprio fondamento giuridico nella Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, così come interpretata dalla Corte di Giustizia.

## CAPITOLO II

Si è osservato nelle pagine precedenti come il diritto di contraddire del soggetto passivo nel procedimento tributario non sia previsto in via generale dal nostro ordinamento; anzi, sono previste norme che escludono espressamente tali procedimenti dalle norme partecipative previste per quelli amministrativi in generale: l'articolo 13, c. 2, della L. 241/1990 statuisce espressamente che i diritti di partecipazione in esso previsti non siano applicabili alla materia tributaria.

Nell'ordinamento tributario, tuttavia, sono state previste dal Legislatore singole ipotesi di contraddittorio partecipativo, nei quali il confronto tra le parti assurge a momento centrale di tutta la fase amministrativa pre-accertativa.

Nel prosieguo del lavoro si prenderanno in esame singole ipotesi di contraddittorio endoprocedimentale, che verranno analizzate contestualmente ad una sentenza in materia, al fine di valutare non solo i principi espressi dalla norma, ma anche la sua portata applicativa.

**2.1 Il termine di 60 per produrre osservazioni dopo la notifica del processo verbale di constatazione, l'articolo 12 comma 7 dello Statuto dei diritti del contribuente e le sue applicazioni pratiche.**

L'esame dei singoli istituti in cui è stato previsto un intervento partecipativo del contribuente non può non prendere le mosse dall'articolo 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente (L. 212/2000), che riguarda i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifica fiscale.

Come si è accennato nel capitolo precedente, tale disposizione ha lo scopo di tutelare la “parte debole” del binomio Fisco-contribuente nell'ipotesi di una tipologia di controllo, quale è la verifica fiscale, particolarmente “invasiva” nei confronti della parte privata. Lo scopo viene raggiunto attraverso il riconoscimento, da un lato, di

diritti in capo al contribuente e, dall'altro, con l'imposizione di vincoli all'attività amministrativa.

L'articolo 12 cit., composto da sette commi, al primo recita: *“tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo”*, ponendo così una prima limitazione agli organi ispettivi, per mezzo di una valutazione dell'effettiva necessità del controllo, che manca nella previsione degli articoli 32, DPR. 600/1973 e 51, DPR. 633/1972, i quali legittimano il potere ispettivo, ma senza porre il vincolo dell'effettiva necessità.<sup>61</sup>

Tali esigenze dovranno essere motivate in modo puntuale e dettagliato.

---

<sup>61</sup> La stessa prassi con il tempo ha valorizzato in maniera crescente il requisito della necessità della verifica; con la Circolare n. 250400 del 17 agosto 2000 il Comando Generale della Guardia di Finanza ha precisato che l'ispezione è giustificata da *“effettive esigenze”*, come nelle ipotesi di ricerche documentali o rilevamenti materiali presso la sede del contribuente

Il primo comma prosegue precisando che i controlli “*si svolgano salvo casi eccezionali ed urgenti adeguatamente documentati, durante l’orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente*”, a maggior tutela dei contribuenti e dell’ordinario svolgimento dell’attività lavorativa.

Il terzo comma prosegue affermando che “*l’esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell’ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste e rappresenta*”, con la duplice funzione di lasciare ad entrambe le parti la discrezionalità di svolgere l’attività di controllo presso una sede diversa rispetto a quella in cui il contribuente svolge la propria attività lavorativa.

Il quinto comma stabilisce che “*la permanenza degli operatori civili o militari dell’amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche presso la sede del contribuente, non può superare i 30 giorni lavorativi, prorogabili per ulteriori trenta nei casi di particolare*

*complessità dell'indagine individuati e motivati da dirigente dell'ufficio".* Anche in questo caso appare evidente la necessità di contemperare da un lato l'esigenza del contribuente di svolgere la propria attività lavorativa senza subire eccessive turbative, e quella dell'amministrazione di procedere ad un'attività istituzionale; appare evidente che nel predetto termine non debbano essere conteggiati eventuali periodi di sospensione dell'attività ispettiva, dovuti a motivi di carattere lavorativo e/o personale dei verificatori.

Le disposizioni di cui al quarto e settimo comma assumono un rilievo centrale per la presente trattazione, in quanto prevedono che *“delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica”* e *“nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il*

*contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza".*

Sulla base della disposizione in esame il contribuente viene pienamente legittimato ad una partecipazione attiva nel processo di verifica. Ciò significa che egli non si limita in questa fase a subire il controllo, ma interviene in un ruolo partecipativo/difensivo, a beneficio di entrambe le parti.<sup>62</sup>

Se la parte privata esercita il suo diritto partecipativo, sorgono simmetricamente in capo alla parte pubblica due obblighi: da un lato si genera una sorta di paralisi temporanea del potere di accertamento, dall'altro una volta che il contribuente abbia esposto le proprie ragioni in una memoria difensiva, l'Ufficio dovrà tenerne conto in corso

---

<sup>62</sup> secondo Miceli, "La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria", in Statuto dei diritti del contribuente, A. Fantozzi – A. Fedele (a cura di), cit., p. 670 e segg., "lo Statuto dei diritti del contribuente non ha mostrato l'auspicato coraggio sancendo un diritto generale alla partecipazione al procedimento di accertamento, ma si è limitato a prevedere una nuova forma di partecipazione in senso proprio, per le ipotesi di verifiche presso il contribuente."

di stesura della motivazione dell'avviso di accertamento. Infatti, ove le osservazioni proposte non fossero prese in considerazione, l'accertatore dovrà esplicitare le ragioni del mancato accoglimento, onde evitare la censura del difetto di motivazione dell'atto impositivo (c.d. "motivazione rafforzata").<sup>63</sup>

Dunque il suddetto termine assolve ad una duplice funzione: non solo assicura al contribuente il diritto di esporre la propria versione dei fatti prima dell'emanazione dell'atto impositivo, ma impone all'ufficio di utilizzare fino in fondo i poteri istruttori che gli sono propri, valutando criticamente le risultanze del processo verbale di constatazione ed evitando in tal modo di riprodurne

---

<sup>63</sup> si configura la possibilità, per l'Amministrazione, di procedere ad un secondo accesso presso la sede del contribuente, svolto al fine di integrare gli elementi istruttori in suo possesso.

fedelmente ed acriticamente il contenuto nella motivazione dell'avviso di accertamento.<sup>64</sup>

Tale presa di posizione del legislatore dello Statuto è in parte smorzata dalla previsione che detto termine possa essere eluso “*nei casi di particolare e motivata urgenza*”. A prescindere dalla circostanza che la casistica in merito alla particolare e motivata urgenza richiesta dalla norma si sia formata, non senza incertezze, in sede giurisprudenziale<sup>65</sup>, ciò che risulta più lacunoso è il sistema sanzionatorio collegato all'inadempimento dell'Ufficio.

Infatti, se da un lato la norma rimarca l'importanza della partecipazione del contribuente alla fase istruttoria, dall'altro nulla dispone nel caso di mancato rispetto del termine dei 60 giorni.

---

<sup>64</sup> F. Cimino, “L'avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità ed inesistenza giuridica”, in Dir. E Prat. Trib., 2009, III, p. 447.

<sup>65</sup>

Su questo argomento è di recente intervenuta anche la Suprema Corte<sup>66</sup>, stabilendo che: *“ai sensi del combinato disposto di cui alla L. n. 212 del 2000, art. 12, c. 7, e alla L. n. 241 del 1990, artt. 3 e 21 septies, l’avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine dei sessanta giorni, da parte degli organi di controllo, non è per ciò stesso nullo ma, atteso il generale obbligo di motivazione degli atti amministrativi – ivi compresi quelli dell’Amministrazione Finanziaria - , tale è da considerarsi solamente laddove non rechi motivazione sull’urgenza che ne ha determinato una siffatta adozione.”*

In sostanza i Giudici, dopo aver esaminato il combinato disposto della normativa citata, hanno ritenuto che il termine di sessanta giorni previsto dalla Legge comporti il sorgere di una garanzia in favore del contribuente, ed il suo mancato rispetto determini di conseguenza l’illegittimità dell’atto emanato prima della sua scadenza, in

---

<sup>66</sup> C. Cass., Sent. 11 marzo 2011, n. 6088.

quanto sacrifica un diritto vero e proprio riconosciuto in capo al privato.

In verità la Cassazione si è spinta addirittura oltre: in una successiva pronuncia<sup>67</sup> la Corte ha ritenuto che il termine di 60 giorni dovesse ritenersi imprescindibile non soltanto nell'ipotesi di controllo effettuato presso la sede del contribuente, bensì anche nell'ipotesi di c.d. controllo "a tavolino".

Osserva la Corte che *"con specifico riferimento all'ampiezza oggettiva della fattispecie di nullità di cui alla cit. L. n. 212, art. 12 , comma 7, deve essere al riguardo rammentato come questa Corte abbia di recente già avuto occasione di affermare come la nullità di che trattasi non sia limitata alla sola verifica da concludersi con sottoscrizione e consegna del processo verbale di constatazione e bensì comprenda pure l'accesso in quanto anche questo è da concludersi con sottoscrizione e consegna del processo verbale delle operazioni svolte..."*.

---

<sup>67</sup> C. Cass., sent. N. 2594/2014.

È pur vero che tale pronuncia, che in ogni caso minacciava di avere un effetto dirompente sull'attività degli Uffici, è stata in qualche modo ridimensionata nella portata e negli effetti da successive pronunce, in cui la stessa Corte “ammorbidisce” il suo punto di vista<sup>68</sup>. Nella recente Ordinanza interlocutoria di rimessione alle Sezioni Unite del 14 gennaio 2015, la sesta sezione, pur lasciando la questione se il disposto dell'articolo 12, c. 7, dello Statuto debba applicarsi o meno anche alle attività di controllo svoltesi al di fuori dei locali in cui il contribuente svolge la propria attività, tuttavia sembra prendere già posizione sul punto, rifacendosi ad un'interpretazione letterale della norma, laddove espressamente fa riferimento ad “*accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali*”.<sup>69</sup>

L'ordinanza in parola, pur prendendo le mosse dunque

---

<sup>68</sup> C. Cass., Ord. 14 gennaio 2015, n. 527.

<sup>69</sup> La Corte richiama una serie di precedenti pronunce : Cass., n. 2594/2014, Cass. 7960/14, Cass. Del 10/03/2014, in corso di pubblicazione al momento dell'emissione dell'ordinanza, Cass., 26635/2009, Cass., 19667/2014.

dall'applicabilità o meno delle garanzie procedurali di cui all'articolo 12, c. 7, a tutti i controlli effettuati dall'amministrazione, poi si spinge ben oltre, interrogandosi ed interrogando le Sezioni Unite circa la possibilità di configurare un diritto generalizzato al contraddittorio endoprocedimentale, ed eventualmente da quale fonte potrebbe farsi discendere, se dallo Statuto, dai principi costituzionali o dal diritto comunitario. Prosegue inoltre:

*“Qualora le Sezioni Unite confermino nella sua pienezza il principio che ogni volta che debba essere adottato un provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente l'Amministrazione è tenuta ad attivare il contraddittorio endoprocedimentale, anche in difetto di una espressa disposizione di legge, si pone la questione dell'individuazione delle concrete modalità di esplicazione del contraddittorio. e degli effetti della eventuale inosservanza di tali modalità, in tutti quei procedimenti tributari nei quali la legge non preveda espressamente alcun meccanismo di contraddittorio endoprocedimentale, tra cui. per*

*quanto qui interessa, le verifiche c.d. "a tavolino" , questione che, come sopra accennato, il Collegio ritiene di dovere rimettere alle Sezioni Unite, come questione di massima di particolare importanza, onde prevenire possibili oscillazioni giurisprudenziali che per la rilevanza pratica del contenzioso in questione, appare sommamente opportuno evitare”.*

Si esaminerà nel successivo capitolo la soluzione adottata dalle Sezioni Unite a seguito della citata ordinanza interlocutoria.

## **2.2 – L’abuso del diritto e le fattispecie elusive.**

**Dall’articolo 37 bis, DPR. 600/1973 al nuovo articolo 10 bis, L. 212/2000.**

Altra fattispecie che è interessata dalle problematiche connesse all’utilizzo del contraddittorio endoprocedimentale è quella delle fattispecie elusive di cui all’art. 37 *bis*<sup>70</sup> DPR. 600/1973, e conseguentemente dell’abuso del diritto<sup>71</sup>.

Tale fattispecie, che già di per sé presenta la problematica di fondo relativa ad una sua definizione sistematica<sup>72</sup>, in

---

<sup>70</sup> Ora abrogato e sostituito nella sostanza dal nuovo art. 10 bis, L. 212/2000, di cui si tratterà nel prosieguo del paragrafo.

<sup>71</sup> In Italia non esiste una definizione univoca di elusione fiscale, per cui gran parte della Dottrina l’ha desunta dalla esperienza Europea; ai sensi della Raccomandazione n. 2012/772/UE resa dalla Commissione europea è considerata “condotta abusiva” quella posta in essere essenzialmente allo scopo di eludere l’imposizione, privo di sostanza economica, e che comporti un vantaggio fiscale indebito. Sul punto si vedano le riflessioni di A. Contrino – A. Marcheselli, “Luci e ombre nella struttura dell’abuso fiscale riformato”, in Corr. Trib., n. 37/2005, pag. 3787; M. Beghin, “La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori”, in Il Fisco, n. 23/2015, pag. 2207.

<sup>72</sup> La storia dell’abuso del diritto e delle fattispecie elusive prende le mosse nel nostro ordinamento da tre storiche sentenze della Suprema Corte del 2005 ( Cass. n. 20398/2005, Cass. N. 20816/2005 e Cass. 22932/2005) in materia di imposte dirette le

passato costituiva anche un punto nodale del dibattito sul contraddittorio endoprocedimentale, sulla sua necessità e sulle eventuali conseguenze legate alla mancata attivazione.

Tale primo nodo è stato di recente sciolto dal Legislatore, che è intervenuto in maniera incisiva sull'istituto disciplinato dall'articolo 37 *bis* con il D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128<sup>73</sup>, il quale ha introdotto nello Statuto del contribuente (L. 212/2000) l'articolo 10 bis, in materia appunto di abuso del diritto ed elusione fiscale.

Il decreto, frutto della delega al Governo operata con L. 23/2014, si attiene in maniera scrupolosa alle indicazioni

---

quali, ribaltando completamente il proprio precedente orientamento, hanno riconosciuto la possibilità di desumere un "principio tendenziale" in materia di abuso di diritto, desunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia Europea ; è chiaro il riferimento a tre decisioni in particolare : nelle cause C223-03, C-419/02 e C255-02 (c.d. Halifax) infatti la Corte di Giustizia elabora il concetto di "comportamento abusivo" in materia di imposta sul valore aggiunto. Tale concetto, mutuato dai Giudici nazionali, viene poi esteso anche al campo dell'imposizione diretta. Difatti, pur essendo stata introdotta la norma di cui all'articolo 37 bis DPR. 600/1973 già dal 1997 (D. Lgs. 358/1997, art. 7), la stessa era rimasta a lungo "non operativa", per le difficoltà connesse . Sull'evoluzione dell'istituto dopo l'introduzione dell'articolo 37 Bis si vedano gli interventi di A. Fedele, "Appunti dalle lezioni di diritto tributario", Torino, 2005, p.135; R. Lupi, "Diritto tributario. Parte generale", VIII Ed., Milano, 2005, p. 102; Tesauro, "Istituzioni di diritto tributario", I, Torino, 2003, tutti a favore della tesi secondo la quale la norma sarebbe estensibile di interpretazione analogica, volta a disciplinare fattispecie anche non espressamente configurate come illecite.

<sup>73</sup> Cosiddetto Decreto "cetezza del diritto".

del Legislatore, il quale a sua volta recepisce pienamente le raccomandazioni europee in materia di pianificazione fiscale aggressiva, dettate con Raccomandazione n. 2012/772/UE del 6 dicembre 2012.<sup>74</sup>

Per quanto in particolare riguarda gli aspetti connessi al contraddittorio endoprocedimentale, ed in generale alla tutela del contribuente, si rinvia ai commi 6, 7 ed 8 della norma, la quale dispone: “.....6. Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti per i singoli tributi, l'abuso del diritto e' accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullita', dalla notifica al contribuente di una richiesta di chiarimenti da fornire entro il termine di sessanta giorni, in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del

---

<sup>74</sup> Nella citata raccomandazione del 6 dicembre 2012 sulla pianificazione fiscale aggressiva, la Commissione ha invitato gli Stati membri ad adottare una norma generale antiabuso nel settore delle imposte dirette, applicabile sia ai rapporti nazionali, sia a quelli transnazionali. Gli Stati membri vengono dunque incoraggiati a inserire nella legislazione nazionale una clausola volta a ignorare una costruzione di puro artificio o una serie artificiosa di costruzioni poste in essere essenzialmente allo scopo di eludere l'imposizione e che comportino un vantaggio fiscale. Le autorità nazionali devono trattare tali costruzioni a fini fiscali facendo riferimento alla loro “sostanza economica”.

diritto. 7. La richiesta di chiarimenti e' notificata dall'amministrazione finanziaria ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, entro il termine di decadenza previsto per la notificazione dell'atto impositivo. Tra la data di ricevimento dei chiarimenti ovvero di inutile decorso del termine assegnato al contribuente per rispondere alla richiesta e quella di decadenza dell'amministrazione dal potere di notificazione dell'atto impositivo intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione dell'atto impositivo e' automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni. 8. Fermo quanto disposto per i singoli tributi, l'atto impositivo e' specificamente motivato, a pena di nullita', in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati,

nonche' ai chiarimenti forniti dal contribuente nel termine di cui al comma 6.”

La norma, nella sua versione definitiva, rispecchia pienamente le intenzioni del Legislatore delegante, riproponendo quasi pedissequamente il contenuto della stessa.

Ciò che appare particolarmente interessante è l'aspetto di “certezza del diritto” sotteso alla nuova disciplina dell'istituto: con l'espressa previsione della sanzione di nullità in caso di non effettività del contraddittorio tra contribuente ed Amministrazione, vengono svuotate di contenuto eventuali diatribe circa il carattere generale o particolare della previsione del fatto che il comportamento ritenuto elusivo debba essere portato a conoscenza della parte privata<sup>75</sup>, e ciò fin dalla fase amministrativa.

---

<sup>75</sup> Tale è l'orientamento di A. Marcheselli – A. Contrino, “Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del diritto”, in *Corriere Tributario*, n. 38/2015, p. 3896.

Allo stesso tempo, la nuova disposizione colma la lacuna insita nella vecchia disciplina dell'articolo 37 *bis* cit., raccogliendo l'indicazione precisa della Giurisprudenza, anche costituzionale, sul punto.<sup>76</sup>

Tale aspetto merita sicuramente una valutazione positiva da parte dell'interprete, per la specifica previsione di un confronto che interviene a chiarire aspetti di fattispecie per loro stessa natura complesse, per la difficoltà di discernere gli aspetti che la caratterizzano, dunque le valide ragioni economiche dall'abuso del diritto, e il risparmio d'imposta dall'elusione.

La nuova disciplina, schematicamente riassunta, si basa dunque su cinque aspetti fondanti:

---

<sup>76</sup> C. Cost., sent. N. 132/2015, in Corriere Tributario, n. 35/2015, con nota di F. Tundo, "La Corte Costituzionale sulla nullità dell'accertamento "antielusivo" anticipato; in questa sede la Corte aveva sottolineato la necessità della partecipazione effettiva del contribuente alla fase che precede l'accertamento, soprattutto in considerazione della fattispecie elusiva, ove l'apporto del contribuente può essere decisivo per valutare la sussistenza delle valide ragioni economiche sottese all'operazione.

- a) anzitutto la fattispecie e la sua qualificazione giuridica devono essere portati a conoscenza del contribuente già nella fase amministrativa;
- b) in secondo luogo, per rendere il contraddittorio effettivo, l'Amministrazione deve configurare in maniera precisa la condotta che ritiene abusiva;
- c) inoltre la parte privata dovrà beneficiare di 60 giorni “pieni” per svolgere le proprie argomentazioni difensive, ed altrettanto congruo dovrà essere il termine a favore dell'ufficio per poter valutare correttamente le osservazioni della parte; ciò implica che se ci sono meno di 60 giorni dal ricevimento dei chiarimenti del contribuente – o dalla scadenza dei termini per formularli – al termine di decadenza dell'accertamento, lo stesso verrà prorogato fino a tale 60esimo giorno;

d) la motivazione del successivo, eventuale atto impositivo dovrà tener conto delle argomentazioni svolte dal contribuente (c. d. “motivazione rafforzata”)<sup>77</sup>;

e) la sanzione per l’inosservanza delle prescrizioni sopra elencate comporterà la nullità dell’avviso di accertamento.

A questo stato di fatto, certo, fa da contraltare l’impossibilità, per il Giudice tributario, di rilevare d’ufficio le condotte abusive, novità dirompente nell’ambito della fattispecie dell’elusione, che dovrà necessariamente essere contestata nell’avviso di accertamento. Ma questo aspetto nulla toglie ad una disciplina che dimostra in pieno la rinnovata attenzione del Legislatore per il contraddittorio endoprocedimentale.

Si segnala a tal proposito una interessante e recente decisione della Suprema Corte<sup>78</sup> la quale, in “risposta”

---

<sup>77</sup> Sulla motivazione rafforzata in materia di elusione fiscale si vedano: M. Beghin, “L’abuso del diritto tra capacità contributiva e certezze dei rapporti Fisco-contribuente”, in *Corriere Tributario*, n. 11/2009, p. 823; M. Basilavecchia, “Elusione e abuso del diritto, una integrazione possibile”, in *GT – Riv. Giur. Trib.*, n. 9/2008, p. 782.

<sup>78</sup> C. Cass., Sent. N. 406/2015, dep. Il 14 gennaio 2015.

all'Ordinanza n. 527/2015 di rinvio alle Sezioni Unite<sup>79</sup>, e nell'esaminare un'ipotesi di abuso del diritto “non codificato”, afferma a chiare lettere che la garanzia del contraddittorio espressamente prevista per l'ipotesi codificata, non può non configurarsi anche per l'abuso di creazione giurisprudenziale.<sup>80</sup>

---

<sup>79</sup> Di cui ci si occuperà nel capitolo III.

<sup>80</sup> Cass., sent. N. 406/2015, in “IPSOA Quotidiano” del 15 gennaio 2015, con nota di A. Marcheselli.

### **2.3 – Gli studi di settore: dal dato statistico al dato concreto passando per il contraddittorio endoprocedimentale.**

Gli studi di settore hanno una storia ormai ultraventennale, essendo tale strumento stato introdotto nel nostro ordinamento con l'articolo 62 bis del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modifiche in Legge n. 427/1993. Essi sono nati per rispondere all' esigenza di controllare in maniera efficace ed efficiente una platea in costante crescita di contribuenti, con metodologie che consentissero un controllo “a tappeto”, delle partite Iva.

Trattandosi di un meccanismo di accertamento presuntivo, basato su parametri matematico- statistici, esso rischiava di essere un valido strumento in astratto, ma poco aderente alla realtà del singolo contribuente in concreto.

E proprio su tale, ovvia considerazione si è basata la Corte di Cassazione, la quale nel 2009, con quattro storiche decisioni<sup>81</sup>, ha posto l'accento sull'inadeguatezza degli studi, da soli, a provare la reale evasione del singolo contribuente.

La Corte ha stabilito, in maniera lapidaria, che *“la procedura di accertamento standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici la cui gravità, precisione e concordanza non è “ex lege” determinata in relazione ai soli standards in sé considerati, ma nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento con il contribuente.”*.

A dire il vero lo stesso Legislatore si era preoccupato di disciplinare il confronto tra le parti pre-accertamento, con una disposizione di legge che garantisse la presenza di un contraddittorio anticipato.

---

<sup>81</sup> Cass. , SS. UU. Del 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638.

Si tratta dell'articolo 10, comma 3 bis, L. n. 146/1998 (come introdotta dall'articolo 1, c. 409, lett. a), L. 30/12/2004, n. 311, e successivamente modificata dall'art. 37, c. 2, lett. c), D.L. n. 223/2006, convertito in Legge n. 248/2006), che così dispone: *“nelle ipotesi di cui al comma 1 l'ufficio, prima della notifica dell'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218”*.

Ma in origine la lacuna legislativa della normativa originaria, che non prevedeva espressamente l'obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, era stata colmata dalla stessa Amministrazione la quale, con i propri documenti di prassi<sup>82</sup>, aveva indirizzato i propri Uffici verso un confronto anticipato con la parte privata.

---

<sup>82</sup> Ci si riferisce in particolare alle circolari del 21 maggio 1999, n. 110/E, 5 luglio 1999, n. 148/E, e 11 aprile 2002, n. 29/E.

In seguito la Legge finanziaria per il 2005<sup>83</sup> ha introdotto l'art. 3 bis già citato, rendendo obbligatorio il contraddittorio endoprocedimentale, ma solo per i contribuenti in contabilità ordinaria, esercenti attività d'impresa o arti e professioni.

Per includere la grossa platea dei contribuenti in contabilità semplificata nella normativa di favore si è dovuto attendere l'anno successivo: il D.L. 223/2006<sup>84</sup> – cosiddetto Decreto Bersani – ha esteso l'obbligo di contraddittorio anticipato anche con riguardo ai contribuenti in regime di contabilità semplificata.

Anche la giurisprudenza della Corte di Cassazione<sup>85</sup> non manca di sottolineare come solo un contraddittorio anticipato con la parte costituisce garanzia di sostenibilità

---

<sup>83</sup> L. L. 30 dicembre 2004, n. 311.

<sup>84</sup> Art. 37, comma 2, lett. b), DL. 223/2006, convertito in Legge 4 agosto 2006, n. 248.

<sup>85</sup> Cfr. *ex multis* Cass. N. 17229/2006, Cass., 4624/2008, Cass., 16235/2010, e, da ultimo, Cass., n. 14787/2015, in Corr. Trib., n. 39/2015, p. 3974, con nota di R.L. Corrado. Nella decisione in parola i Giudici ritengono che l'Amministrazione finanziaria possa emettere l'atto impositivo sulla base dei soli strumenti standardizzati soltanto qualora il contribuente non abbia aderito all'invito a partecipare al procedimento oppure abbia prodotto elementi che non siano idonei a modificare il quadro istruttorio.

della rettifica, permettendo il passaggio dal piano astratto delle statistiche al piano concreto della capacità contributiva del singolo contribuente.

D'altra parte nel caso di specie anche gli interessi delle due parti sembrano convergere: quello del contribuente, ad essere sentito prima dell'emanazione di un atto impositivo che ben potrebbe risultare ingiustamente lesivo della propria sfera giuridica, e quello dell'Amministrazione finanziaria ad evitare un inutile e dispendioso confronto in sede contenziosa.<sup>86</sup>

Dunque la funzione specifica del contraddittorio in fase istruttoria assolve allo scopo dichiarato di "raccolgere materia imponibile" solo dove c'è, in ossequio al principio costituzionale di cui all' articolo 53.

---

<sup>86</sup> Sul punto R. Lupi, "Metodi introduttivi e presunzioni nell'accertamento tributario", Milano, 1988, p. 330 e segg.; l'Autore sottolinea come una diversa soluzione, che traslerebbe il contraddittorio in sede giurisdizionale, sarebbe altamente lesivo sia del principio di imparzialità, sia del principio di buon andamento dell'Amministrazione. Tale secondo aspetto in particolare impone all'Amministrazione di emettere atti impositivi ben motivati e sostenibili, anche nell'ottica di un buon impiego delle risorse umane e finanziarie pubbliche.

Il passaggio logico successivo rispetto all'istaurazione del contraddittorio endoprocedimentale concerne la presenza, o meno, di altri elementi che, assieme allo scostamento rilevato, possano portare alla determinazione di materia imponibile sottratta alla tassazione. La presenza di ulteriori indizi di evasione – se non sconfessati dal contribuente – determina così la possibilità per l'Ufficio di procedere ad accertamento utilizzando uno strumento standardizzato.

In sede di contraddittorio il contribuente dovrà produrre elementi tali da dimostrare che esistono valide ragioni economiche, tali da giustificare lo scostamento evidenziato o , in alternativa, che lo studio di settore non si attaglia alla sua situazione concreta, almeno per quel determinato periodo d'imposta. Va da sé che in caso di inerzia della parte, l'Ufficio potrà procedere alla notifica dell'atto impositivo facendo riferimento al mero scostamento.

Al contrario, ove il contribuente produca le proprie argomentazioni, ma queste non convincano l'Ufficio

impositore, quest'ultimo, in sede di motivazione dell'atto, dovrà in ogni caso motivare espressamente circa le osservazioni del contribuente, spiegando punto per punto perché non ha ritenuto condivisibili le argomentazioni prospettate (c.d. "motivazione rafforzata").

Peraltro, , la giurisprudenza ha altresì già risolto la distinta questione relativa alle conseguenze della violazione del principio in esame, sanzionandola con la nullità dell'accertamento stesso, come emerge dal principio di diritto enunciato dalla decisione della Suprema Corte , Cass. SS.UU., 18/12/2009, n. 26635, e da ultimo da Cass., 27/05/2015, n. 10920.

Secondo tale ultima decisione, che peraltro richiama pienamente le conclusioni cui erano giunti i Giudici nel 2009, è ormai pacifico che *"la procedura di accertamento tributario standardizzato mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici"* le quali dunque hanno una valenza istruttoria che *"non è ex*

*lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati – meri strumenti di ricostruzione per elaborazione statistica della normale redditività – ma nasca solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la nullità dell'accertamento”.*

Dunque presunzioni semplici, le quali acquisiscono le caratteristiche di gravità, precisione e concordanza richieste dalla Legge solo in esito al contraddittorio endoprocedimentale.

## **2.4 – Il controllo automatizzato della dichiarazione ed il controllo formale.**

Il controllo automatizzato ex art. 36 bis DPR. 600/1973 è una procedura automatizzata di controllo di imposte, contributi, premi e rimborsi che si applica a tutte le dichiarazioni annuali presentate dai contribuenti, e si effettua sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni e di quelli risultanti dall'Anagrafe tributaria.

Siamo ovviamente al di fuori e prima dell'attività di accertamento, tipica dell'Amministrazione finanziaria, poiché l'organo di controllo in questo caso non entra nel merito di quanto dichiarato dalla parte, limitandosi a

confermare la correttezza degli importi pagati sulla base del dichiarato<sup>87</sup>.

Se dalla liquidazione automatizzata emerge un debito d'imposta, a norma del 3° comma dell'art. 36 bis, prima di procedere ad iscrizione a ruolo degli importi contestati, l'Ufficio dovrà informarne il contribuente, il quale dovrà essere invitato a fornire chiarimenti o a produrre documenti.<sup>88</sup>

Allo stesso modo, in caso di controllo formale della dichiarazione ex art. 36 ter, DPR. 600/1973, il contribuente sarà invitato a presentare all'ufficio procedente la documentazione richiesta. Siamo nell'ambito del controllo formale della dichiarazione, per cui il controllo dell'ufficio sarà limitato al riscontro tra i dati indicati dalla parte in dichiarazione ed i documenti che

---

<sup>87</sup> con la liquidazione automatizzata in sostanza l'Amministrazione emenda gli errori materiali e di calcolo del contribuente nella determinazione degli imponibili e delle imposte.

<sup>88</sup> Lo scopo dell'invito al contraddittorio in tale ipotesi è palese: lo scopo dichiarato è infatti quello di evitare che il contribuente possa reiterare un comportamento scorretto, e quello di permettergli di regolarizzare gli aspetti formali della propria dichiarazione.

stanno alla base degli stessi (oneri deducibili/detraibili, ritenute alla fonte, crediti d'imposta,..).

Le due disposizioni sono in armonia con quanto disposto dalla L. 212/2000, art. 6, c. 5, il quale espressamente dispone che *“prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione dei tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l'Amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta. La disposizione si applica anche qualora, a seguito della liquidazione, emerga la spettanza di un minor rimborso di imposta rispetto a quello richiesto. La disposizione non si applica nell'ipotesi di iscrizione a ruolo di tributi per i quali il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento diretto. Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma”*.

Dunque, sembrerebbe che nessun problema debba porsi nell'esaminare la disciplina dei due istituti, ed il loro rapporto con il contraddittorio endoprocedimentale.

Sul versante della Giurisprudenza di legittimità, tuttavia, si è creata qualche incertezza, che ha contribuito a rendere fumosa una normativa che in realtà appariva perfettamente lineare.

Ciò in particolare per quanto riguarda la liquidazione automatizzata ex art. 36 bis cit.

In prima battuta la Suprema Corte, con una decisione a dire il vero assolutamente condivisibile<sup>89</sup>, ha affermato il principio secondo il quale *“il DPR. 600/1973, art. 36 bis , comma 3, ...dispone che debba essere data comunicazione al contribuente del risultato dei controlli automatici, solo quando tale risultato.....è diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione.....fuori dal risultato erroneo rivelato dal controllo automatico, nessun obbligo di comunicazione è previsto dalla legge per*

---

<sup>89</sup> Cass., n. 17396/2010.

*la liquidazione.....di imposte, contributi, premi e rimborsi.....sarebbe perfettamente inutile comunicare al dichiarante i risultati del controllo automatico o interloquire con lui , se questi coincidono col dichiarato, ossia se non emerga alcun errore...”.*

E la ragione appare evidente: se non vi è invasione violenta di alcun tipo nella sfera giuridica del contribuente, allora non vi è ragione alcuna per conservare quelle garanzie difensive che la Legge predispone in caso di lesione della sfera stessa.

Successivamente,<sup>90</sup> la Corte ha anche affermato che *“in tema di riscossione delle imposte, l’art. 6, comma 5, della L. 212/2000, non impone l’obbligo del contraddittorio preventivo in tutti i casi in cui si debba procedere ad iscrizione a ruolo , ai sensi dell’articolo 36 bis del d.p.r. 600/1973, ma soltanto qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, situazione, quest’ultima, che non ricorre necessariamente nei casi [in cui vi è ] un controllo di tipo documentale sui dati contabili*

---

<sup>90</sup> Cass., n. 15584/2014.

*direttamente riportati in dichiarazione, senza margini di tipo interpretativo.....”.*

Da ultimo, infine, la Corte<sup>91</sup> ha altresì affermato che, in materia di controllo automatizzato, non vi è un obbligo di contraddittorio preventivo con la parte in tutti i casi in cui emerga un debito d'imposta, ma solo quando sussistano reali incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, ribadendo in buona sostanza l'orientamento già espresso in precedenza.

Dunque, sulla base di questa Giurisprudenza, allorquando a seguito del controllo l'Amministrazione si limiti ad iscrivere a ruolo le somme quantificabili sulla base dei dati comunicati dallo stesso contribuente in dichiarazione, come ad esempio nell'ipotesi di omessi versamenti, l'invio della comunicazione di irregolarità non sarà necessario.

Venendo meno quest'ultima, è evidente che verrà meno anche il confronto preventivo tra Amministrazione e

---

<sup>91</sup> Cass., n. 12023/2015, in *Corriere Tributario*, n. 42/2015, p. 4200, con nota di G. Francescone.

contribuente; tale istituto, in buona sostanza, rispetto al generale rapporto Fisco-contribuente, ormai orientato sempre più al produttivo confronto in fase istruttoria, mostra al contrario una significativa battuta di arresto.

## **2.5 – Il redditometro: le presunzioni applicate all'accertamento nei confronti della persona fisica e l'indefettibilità del confronto tra le parti.**

La “storia” dell'istituto redditometrico ha inizio nel 1973, con l'introduzione dell'articolo 2, n. 13, della L. delega 9 ottobre 1971, n. 825, la quale aveva portato all'introduzione da parte del Legislatore delegato dell'articolo 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

Già in quella sede, pur non prevedendo la vecchia formulazione della norma un contraddittorio obbligatorio, era avvertita l'importanza di un confronto Fisco-contribuente che precorresse ed in alcuni casi evitasse la fase contenziosa: così pur menzionando l'allora articolo 38 la mera facoltà del contribuente di offrire i propri elementi di prova prima della notifica dell'accertamento, la Suprema

Corte <sup>92</sup> aveva già espresso il proprio parere sul punto, sottolineando l'illegittimità di un atto impositivo fondato sul redditometro nella cui motivazione non si teneva conto delle argomentazioni difensive presentate dalla parte.

La stessa Dottrina <sup>93</sup> osservava acutamente che *“l’Ufficio delle imposte, quando constati che un contribuente manifesta “segni esteriori” di ricchezza che fanno sospettare un reddito superiore a quello dichiarato... dovrebbe – per principio di buona amministrazione – prima di emettere l’accertamento fondato unicamente sui “fatti esteriori”, consentire lo svolgimento d’un procedimento articolato nel quale al contribuente sia dato interloquire con ogni ampiezza di deduzione e di difesa. L’ufficio quindi dovrebbe attribuire ai “segni esteriori” di ricchezza il significato di prova d’un maggior reddito non in via immediata, ma solo dopo che il sospetto iniziale abbia trovato conferma nel fatto che il contribuente non era*

---

<sup>92</sup> Cass., n. 4624/2008.

<sup>93</sup> F. Tesauro, “L’accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche; teoria giuridica e prassi degli uffici”, in Boll. Trib., 1981, p. 494.

*in grado di dare, nel procedimento, una giustificazione plausibile al divario tra ricchezza avuta a disposizione e reddito prodotto...”.*

Ma è solo con le recenti modifiche legislative all'articolo 38 <sup>94</sup> D.P.R. 600/1973 che il Legislatore ha reso imprescindibile il confronto endoprocedimentale tra le parti, prevedendo al settimo comma l'obbligo per l'Ufficio impositore di avviare un contraddittorio con lo scopo di verificare preventivamente la sussistenza di dati, notizie e circostanze idonee ad influenzare il risultato dell'attività d'indagine.

La diretta conseguenza di detto obbligo è la necessità, per l'Ufficio, di rendere conto in motivazione dell'avviso di accertamento delle argomentazioni dedotte dalla controparte in sede endoprocedimentale, non essendo sufficiente a tale scopo il mero richiamo al risultato

---

<sup>94</sup> Il “nuovo redditometro” è stato introdotto con D.M. 24 dicembre 2012.

ottenuto dall'applicazione dello strumento redditometrico<sup>95</sup>.

La natura della presunzione posta a base del procedimento di accertamento redditometrico non ha lasciato indifferente la Dottrina e la giurisprudenza, poiché dalla natura stessa della presunzione dipende la diversa natura della prova contraria che il contribuente dovrà fornire in sede di contraddittorio<sup>96</sup>: anzi, da tale punto nodale nasce il discriminante tra “prova contraria” alle presunzioni legali

---

<sup>95</sup> Tale corollario si giustifica per il naturale accostamento tra lo strumento redditometrico e l'accertamento da studi di settore. Entrambi gli strumenti necessitano dunque di “motivazione rafforzata”, che tenga conto delle argomentazioni difensive esposte dalla parte. In loro mancanza, l'accertamento dovrà considerarsi nullo. In questo senso Cass., sez. un., 18 dicembre 2009, n. 26635, 26636, 26637, 26638, in materia di studi di settore ma applicabili anche all'accertamento redditometrico, e ciò a prescindere dalla qualificazione dello strumento come presunzione semplice (come lo studio di settore, appunto) o viceversa di presunzione legale relativa, su cui la Dottrina si è a lungo confrontata. D'altra parte la stessa Suprema Corte, con l'ordinanza n. 21661/2010 prima e con le due sentenze nn. 2728/211 e 13289/2011 poi, aveva espressamente inserito l'accertamento da redditometro nel più generale novero degli accertamenti standardizzati, qualificando automaticamente la presunzione su cui si basa (almeno nella sua versione “ante riforma”) come presunzione semplice. Detto orientamento è stato altresì ribadito dalla Corte nella sent. N. 23554/2012, in cui i Giudici affermano chiaramente che *“l'accertamento basato su redditometro serve a determinare, sulla base di presunzioni semplici, il reddito complessivo presunto del contribuente attraverso i cosiddetti elementi indicativi di capacità contributiva stabiliti dai decreti ministeriali con periodicità biennale.”*

<sup>96</sup> V. nota precedente.

relative e “argomentazione contraria” alle presunzioni semplici.<sup>97</sup>

In buona sostanza, a seconda che il redditometro sia qualificabile come presunzione legale relativa o presunzione semplice, la prova contraria che egli contribuente dovrà fornire assume una diversa rilevanza.<sup>98</sup>

In questo senso ci è utile una recente Ordinanza della Suprema Corte<sup>99</sup>, in materia di accertamento redditometrico ante- riforma del 2012. I Giudici in tale circostanza, dopo aver ribadito che il redditometro “*consiste nell'applicazione di presunzioni semplici, in virtù delle quali l'ufficio*

---

<sup>97</sup> In questo senso si esprimono A. Contrino – A. Marcheselli, “Il “Redditometro 2.0” tra esigenze di privacy, efficienza dell'accertamento e tutela del contribuente”, in Dir. E Prat. Tribut., n. 4/2014, pagg. 10679 e segg. Gli Autori in questa sede si mostrano nettamente favorevoli alla tesi della presunzione semplice, forti anche del recente intervento del Garante della privacy del 21 novembre 2013 che avrebbe di molto ridimensionato il nuovo strumento accertativo, bocciandone in gran parte i contenuti.

<sup>98</sup> In realtà parte della Dottrina non concorda pienamente sul punto: M. Basilavecchia, “Verso il giusto equilibrio tra effettività della ricchezza accertata e strumenti presuntivi di accertamento”, in GT, n. 4/2013, pag. 341, ritiene che non sussista un contrasto assoluto tra presunzione legale relativa e presunzione semplice, perché entrambe consentono di fornire la prova contraria; la differenza sta nel fatto che la presunzione semplice “*assurge al rango di prova piena non automaticamente ma attraverso il prudente apprezzamento del Giudice, ed ammette, quindi, che la prova contraria, più che essere veramente tale, sia realizzata attraverso ragionamenti, anche presuntivi, idonei a mettere in crisi l'attendibilità delle presunzioni semplici*”.

<sup>99</sup> Cass., Ord., n. 2806/2013.

*finanziario è legittimato a risalire da un fatto noto (nella specie, l'esborso di rilevanti somme di denaro per l'acquisto di quote sociali) a quello ignorato (sussistenza di un certo reddito e, quindi, di capacità contributiva)", proseguono osservando che "la presunzione semplice generava l'inversione dell'onere della prova, trasferendo al contribuente l'impegno di dimostrare che il dato di fatto sul quale essa si fondava non corrispondeva alla realtà".*

Dunque, anche se le due posizioni potrebbero in prima battuta essere assimilate l'una all'altra, in realtà occorre operare una distinzione tra le due posizioni.

Infatti, nel caso della presunzione semplice, l'argomentazione in senso contrario, pur posta a base della rettifica operata dall'ufficio, potrebbe tuttavia non convincere il Giudice, che ben potrebbe dissociarsene pur se la stessa non venga contestata apertamente dal contribuente; nel caso, invece, di presunzione legale, ove la stessa non venga espressamente sconfessata e vinta dalla parte, essa vincola in Giudice o , per dirla con le parole di

una autorevole Dottrina *“l’illazione vincola il Giudice e può essere vinta solo dalla prova contraria”*.<sup>100</sup>

Dunque nel caso in cui si volesse considerare l’accertamento redditometrico alla stregua di una presunzione semplice, al contribuente sarebbe consentita una più agevole difesa contro le argomentazioni presuntive dell’Amministrazione, poiché la presunzione semplice deve convincere anche il Giudice. Inoltre, il contribuente potrà vincere la presunzione anche attraverso non una prova contraria in senso stretto, bensì utilizzando un semplice ragionamento logico, volto a privare di fondamento o a contestare la logicità di quello adoperato dall’ufficio. Se viceversa il redditometro può essere considerato una presunzione legale relativa, l’ufficio non

---

<sup>100</sup> A. Marcheselli – A. Contrino, “Il redditometro 2.0 tra esigenze di privacy, efficienza dell’accertamento e tutela del contribuente”, in Dir. E prat. Trib., n. 4/2014, pag. 1682; in questa sede gli AA., tuttavia, pur affermando chiaramente il concetto sopra esposto, sottolineano altresì come una plausibile presunzione semplice utilizzata dall’ufficio possa necessitare di una convincente argomentazione contraria da parte del contribuente, e simmetricamente nel caso di una presunzione legale relativa possa esistere, in termini strettamente giuridici, la possibilità che la stessa possa essere vinta da una presunzione semplice, valorizzata d’ufficio.

avrà alcun onere di motivazione circa la plausibilità del risultato ottenuto, dovendo di fatto dar solo dimostrazione dell'applicabilità dello strumento al caso concreto.

Assodato che il “vecchio” redditometro ante riforma dovesse senza dubbio qualificarsi come presunzione semplice, occorrerà ora verificare se tale qualificazione si attagli anche al “nuovo” redditometro o se tale classificazione appaia superata.

Un argomento a favore della configurazione come presunzione semplice anche del nuovo strumento deve cercarsi nella similitudine tra detto strumento e gli studi di settore, accertamenti di tipo standardizzato di certo appartenenti al genus delle presunzioni semplici; ma tale orientamento è stato abbondantemente depotenziato dal recente intervento del Garante della Privacy<sup>101</sup>, il quale ha

---

<sup>101</sup> Ci si riferisce in particolare al Parere espresso dalla suddetta Autorità in data 21 novembre 2013, pubblicato in Corr. Trib., 2014, p. 9 e ss., con commento di M. Basilavecchia, “Privacy e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio”, e A. Marcheselli, “Redditometro e diritti fondamentali: da Garante e giurisprudenza un “assist” ai Giudici tributari italiani”, pag. 14 e segg. In realtà l'intervento del Garante

escluso dal nuovo computo redditometrico tutte le voci di spesa riferibili agli indici Istat, con ciò depotenziando di fatto proprio quegli elementi che più di tutti gli altri avevano reso immediato l'accostamento tra redditometro ed accertamento standardizzato. Tolti, infatti, i riferimenti agli indici Istat, e quindi sui “dati medi ordinari”, ciò che rimane sono le “spese certe”.

Purtuttavia, l'utilizzo di coefficienti moltiplicatori, unitamente alla lettura del testo del quarto comma dell'articolo 38 D.P.R. 660/1973<sup>102</sup> (che utilizza la parola

---

era stato anticipato da un “blocco giurisprudenziale”, che aveva anticipato la crisi del nuovo strumento attraverso una serie di pronunce che ne avevano sottolineato l'inadeguatezza. Ci si riferisce in particolare a Trib. Napoli, sez. civ., ord. 21 febbraio 2013, il quale aveva ipotizzato che il D.M. 24 dicembre 2012 dovesse considerarsi nullo per violazione dell'art. 21 septies della L. 241/1990, e CTP Reggio Emilia, II, del 18 aprile 2013, n. 74. Entrambe le decisioni sottolineano l'incongruenza tra un accertamento nei confronti di un contribuente, tuttavia basato su di un controllo esteso di fatto anche ad altri soggetti (il nucleo familiare del contribuente) che generano la suddivisione arbitraria dei contribuenti in cluster, che tuttavia non sono basati su elementi validi, da soli, per rendere omogenee situazioni estremamente variegata. A tale orientamento si è adeguata l'Agenzia delle Entrate, con la recente Circolare n. 11 marzo 2014, n. 6/E.

<sup>102</sup> “...l'Ufficio, indipendentemente dalle disposizioni recate dai commi precedenti e dall'art. 39, può sempre determinare sinteticamente il reddito complessivo del contribuente sulla base delle spese di qualsiasi genere sostenute nel corso del periodo d'imposta, salva la prova che il relativo finanziamento è avvenuto con redditi diversi da quelli posseduti nello stesso periodo d'imposta, o con redditi eenti o soggetti a ritenuta

“può” per significare che l’ufficio, per provare un determinato fatto, può, appunto, utilizzare certi elementi) , ci fanno dunque decisamente propendere per la configurazione della presunzione posta a base dell’accertamento redditometrico come presunzione semplice.<sup>103</sup>

Va da sé che tale tipo di configurazione giuridica presuppone più che mai un confronto tra le parti prima dell’emanazione dell’atto impositivo, che potrebbe più facilmente cedere al confronto con le argomentazioni difensive del contribuente (o a seguito del mancato convincimento del Giudice) con notevole perdita di risorse della collettività ed aggravio dei costi legati alla fase contenziosa.

---

alla fonte a titolo d’imposta o , comunque, legalmente esclusi dalla formazione della base imponibile”.

<sup>103</sup> In questo senso A. Marcheselli – A. Contrino, “Il redditometro 2.0 tra esigenze di privacy, efficienza dell’accertamento e tutela del contribuente”, in *Dir. E prat. Trib.*, n. 4/2014, pag. 1682; in senso contrario G. Ferranti, “La rilevanza del contraddittorio per l’applicazione del nuovo redditometro”, in *Corr. Trib.*, n. 34/2013, pag. 2651.

Proprio a tale scopo la norma prevede, al comma 7, l'obbligo per l'Ufficio procedente di avviare il contraddittorio preventivo al fine di verificare la sostenibilità dell'accertamento<sup>104</sup>.

La conseguenza della mancata attivazione del contraddittorio appare dunque evidente: non potrà che essere nullo, pur se la norma tace sulle conseguenze di detta omissione.

A pensar diversamente, infatti, si dovrebbe considerare la norma stessa come priva di logicità, perché da un lato imporrebbe un dato comportamento come obbligatorio, e dall'altro priverebbe di sanzione la sua inottemperanza.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> V. sul punto G. Ragucci, "Centralità del contraddittorio nell'accertamento sintetico", in Corr. Trib., 2012, p. 3149 e segg.

<sup>105</sup> Sostengono A. Marcheselli – A. Contrino, op. da ultimo citata, che la nullità avrebbe in questo caso una duplice ragion d'essere: sia per vizio procedimentale, sia per violazione esplicita del diritto di difesa del contribuente.

## **2.6 – Contraddittorio endoprocedimentale e indagini finanziarie.**

Le indagini finanziarie disciplinate dall'articolo 32 D.P.R. 600/1973 costituiscono di per sé un'attività istruttoria lunga ed estremamente complessa per entrambe le parti – Amministrazione e contribuente – poiché questo tipo di controllo comporta l'onere di esaminare centinaia ed a volte migliaia di dati ed operazioni bancarie, soppesandone l'importanza per l'amministrazione e trovandone giustificazione per il contribuente.

Quest'ultimo si trova infatti nella scomoda posizione di dover provare documentalmente la liceità di operazioni anche di modesta entità, e risalenti a parecchi anni addietro, per evitare che tutte le operazioni non

debitamente giustificate si trasformino in potenziale materia imponibile da assoggettare a tassazione.

Infatti, la normativa di riferimento<sup>106</sup> prevede che i dati forniti dagli operatori finanziari a seguito di richiesta da parte degli Uffici possano essere *“posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine”* ed inoltre che i prelevamenti ed i versamenti siano *“posti come compensi o ricavi ai fini delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e semprechè non risultino dalle scritture contabili”*.

Tale onere, che si traduce spesso in una *probatio diabolica*, deve secondo i Giudici della Suprema Corte essere assolto dal contribuente in maniera analitica, operazione per operazione, non bastando a tale scopo una difesa

---

<sup>106</sup> Art. 32, comma 1, n. 2, DPR. 600/1973 per quanto riguarda le imposte dirette ed art. 51, comma 2, numero 2, DPR. 633/1972 per quanto riguarda l'Iva.

generica<sup>107</sup>; tale orientamento è stato altresì appoggiato dalla Corte Costituzionale, la quale ha avuto modo di dichiarare l'infondatezza della questione di legittimità della norma<sup>108</sup>.

In tale quadro normativo e giurisprudenziale assume particolare rilievo, dunque, la tematica del contraddittorio preventivo tra le parti.

Secondo un indirizzo piuttosto costante dei Giudici<sup>109</sup>, sia di legittimità che di merito, allorquando l'Amministrazione decida di utilizzare lo strumento delle indagini finanziarie per accertare un maggior reddito in capo al contribuente, questa non è giuridicamente vincolata al preventivo contraddittorio con la parte. Tale costante indirizzo<sup>110</sup>

---

<sup>107</sup> Cass., sez. V, nn. 13516/2008, nn. 14847/2008, nn. 16650/2011, n. 16251/2007.

<sup>108</sup> C. Cost., n. 225/2005. A tal proposito giova ricordare la decisione della Corte n. 228/2014, con la quale i Supremi Giudici hanno in parte mutato la loro prospettiva, dichiarando costituzionalmente illegittima la norma nella parte in cui prevedeva che anche i prelevamenti dei professionisti fossero trattati alla stregua di ricavi, perché in contrasto con l'articolo 24 della Costituzione.

<sup>109</sup> *Ex multis*, Cass., n. 11094/1999, n. 7329/2003, n. 7267/2003, n. 8253/2006, n. 5365/2006, e da ultimo Cass., n. 1682/2013, in "IL Fisco", n. 6/2013 con commento di P. Turis, pag. 880 e segg.

<sup>110</sup> In realtà l'indirizzo molto consolidato negli anni fino al 2013, che ha sempre sottolineato l'opportunità se non l'obbligatorietà di un confronto pre-accertamento tra

fonda le proprie argomentazioni sul tenore letterale delle norme, art. 32 del DPR. 600 ed articolo 51 del DPR. 633; le disposizioni in parola, infatti, non pongono un vero e proprio obbligo all'Amministrazione procedente, bensì una mera facoltà, con l'ulteriore conseguenza che il mancato esercizio di detta facoltà non trasforma in presunzione semplice la presunzione legale posta dalle norme, e non sposta l'onere probatorio dal contribuente al Fisco.

Dunque l'Amministrazione ben potrebbe rettificare il reddito del contribuente semplicemente comparando i dati forniti dagli intermediari finanziari e la dichiarazione presentata, *inaudita altera parte*, e il contribuente venire a conoscenza dell'attività di controllo svolta nei suoi confronti solo ad avviso di accertamento notificato.

---

le parti, ha conosciuto in tempi recenti alcune novità, legate alla più generale tematica del riconoscimento di un diritto al contraddittorio endoprocedimentale. Per cui negli ultimi anni ci sono state pronunce (Cass., 5 marzo 2015, n. 4314, e Cass., 18370/2015) più "garantiste", che hanno addirittura paventato l'obbligatorietà del contraddittorio nell'ipotesi di controllo da indagini finanziarie, ed altre (Cass., 16 maggio 2014, n. 10767, e Cass., 5 dicembre 2014, n. 25770) più "tradizionaliste", che hanno visto nel contraddittorio una facoltà e non un obbligo.

Ma tale modo di agire, oltre ad essere assolutamente lontano dai principi di cooperazione e collaborazione tra Fisco e cittadino, tanto cari al Legislatore dello Statuto dei diritti del contribuente, esporrebbe la stessa Amministrazione al grave rischio di vedersi smontare in sede contenziosa tutto o gran parte del lavoro svolto, con perdita di efficacia ed efficienza dell'azione amministrativa. Conscia di tali rischi la stessa Agenzia ha preso atto dell'opportunità di un confronto Fisco-contribuente in fase istruttoria, che se pur non obbligatorio consente di rafforzare le fondamenta di un'eventuale pretesa impositiva e rendere più agevole l'emersione di materia imponibile "reale" e non campata in aria, in ossequio al principio costituzionale di capacità contributiva, nonché a quello di buon andamento ed imparzialità dell'Amministrazione.<sup>111</sup>

---

<sup>111</sup> L' Agenzia si è espressa sul punto con la ben nota Circolare n. 32/2006, paragrafo 4.4, "Contraddittorio preventivo"; in questa sede si è sottolineato come il contraddittorio endoprocedimentale, pur non obbligatorio, è in ogni caso *"un passaggio*

Dunque, se pur non obbligatorio, il contraddittorio endoprocedimentale nell'ipotesi di accertamento da indagini finanziarie andrebbe assicurato ogni qualvolta ciò sia possibile<sup>112</sup>, soprattutto laddove gli elementi posti a base dello stesso difettino del carattere della certezza o , comunque, di un tasso di affidabilità tale da rendere oggettivamente fondata la pretesa tributaria.

Al contribuente, dunque, l'Amministrazione procedente dovrà notificare un invito, che costituirà il punto d'inizio del contraddittorio endoprocedimentale, e successivamente un elenco di operazioni per le quali egli dovrà fornire apposita giustificazione.

---

*opportuno per provocare la partecipazione del contribuente, finalizzata a consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa, potendo lo stesso fornire già in sede precontenziosa la prova contraria, e rispondente ad esigenze di economia processuale, al fine di evitare l'emissione di avvisi di accertamento che potrebbero risultare immediatamente infondati alla luce delle prove di cui il contribuente potesse disporre".*

<sup>112</sup> In questo senso la Dottrina largamente dominante: si vedano *ex multis* S. Capolupo, "Poteri degli Uffici e contraddittorio con il contribuente negli accertamenti bancari", in Corr. Trib., n. 13/2006, pag. 1033 e segg.; G. Di Gennaro, "Le indagini finanziarie e la rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale", in Il Caso.it, 30/10/2013, G. Ragucci, "Il contraddittorio nei procedimenti tributari", Torino, 2009; L. Salvini, "La partecipazione del privato all'accertamento", Padova, 1990

Ci si domanda, infine, se la convocazione del contribuente presso l'Ufficio ai fini del contraddittorio preventivo produca automaticamente in capo a quest'ultimo tutti i diritti e le garanzie previsti dallo Statuto, in particolare il diritto a presentare osservazioni, memorie e richieste nei 60 giorni successivi al termine dell'attività di controllo, e se tale attività di controllo debba dirsi terminata con la notifica di un processo verbale di constatazione oppure no.<sup>113</sup>

La stessa lettera dell'articolo 32, in realtà, impone che debba essere redatto al termine di ogni incontro presso l'Ufficio un verbale di contraddittorio contenente le osservazioni delle parti nonché l'elenco dei documenti prodotti; ciò significherebbe, in sostanza, che anche per le

---

<sup>113</sup> sul punto sia Dottrina che Giurisprudenza sembrano orientate positivamente: si vedano, a titolo esemplificativo A. Colli Vignarelli, "La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell'accertamento per violazione del contraddittorio anticipato", in *Rass. Trib.*, n. 2/2012, pag. 454 e segg.; Cass., n. 6088/2011; CTP La Spezia, sent. N. 210/2007, CTR Sardegna, n. 27/2012, e, da ultimo, C. Cass., Sentenza n. 2594 del 5 febbraio 2014, di cui si parlerà diffusamente nel paragrafo successivo.

indagini finanziarie dovrebbe porsi il problema dell'avviso di accertamento emesso *ante tempus*, in violazione dell'articolo 12, comma 7, dello Statuto dei diritti del contribuente.

Di questa problematica, in particolare, si tratterà nel paragrafo successivo.

## **2.7 – Ancora sull’articolo 12, c. 7, dello Statuto dei Diritti del contribuente ed il caso dei c.d. “controlli a tavolino”.**

Con la Sentenza n. 2594 del 5 febbraio 2014 la V sezione della Corte di Cassazione prende una controversa posizione su una questione che negli ultimi anni è stata di centrale importanza tra gli studiosi di diritto tributario, ovvero il ruolo del contraddittorio endoprocedimentale nell’ambito dei c.d. “controlli a tavolino”, ovvero l’attività istruttoria svolta dai funzionari dell’Agenzia delle Entrate non presso la sede di svolgimento dell’attività del contribuente, ma in Ufficio.

Nel caso di specie, l’Agenzia delle Entrate , Ufficio di Varese, aveva notificato ad un libero professionista (avvocato) un avviso di accertamento ai fini Iva, Irpef ed

Irap, anno 2002 , a seguito di indagini bancarie, da cui erano emersi ricavi non contabilizzati.

La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, con sentenza n. 77/32/07, respingeva l'appello proposto dal contribuente avverso la sentenza della Commissione Tributaria provinciale di Varese n. 77/05/06, rilevando la non sussistenza della pretesa violazione dell'articolo 12, c.7, L. 27 luglio 2000, n. 212 , poiché la nullità dell'atto impositivo per mancato rispetto del termine dilatorio di 60 giorni previsto dalla Legge sarebbe applicabile solo all'attività istruttoria svolta in occasione di accessi, ispezioni e verifiche, e non anche a quella interna all'Ufficio.

Il Contribuente proponeva ricorso per Cassazione, sulla base di quattro motivi; i Giudici prendevano tuttavia in esame preliminarmente il secondo motivo di ricorso, violazione e falsa applicazione dell'articolo 12, c. 7, L. 27

luglio 2000, n. 212, ritenendolo assorbente. Eccepiva il ricorrente che il termine dilatorio di 60 giorni di cui al cit. articolo 12, c. 7, dovesse considerarsi esteso anche alle ipotesi di attività istruttoria svolta presso gli Uffici, e non solo alla diversa ipotesi di attività istruttoria c.d. "esterna", poiché a voler interpretare diversamente la norma si incorrerebbe in un palese vizio di costituzionalità della stessa.

I Giudici ritengono il motivo fondato.

Osserva la Corte che *"con specifico riferimento all'ampiezza oggettiva della fattispecie di nullità di cui alla cit. L. n. 212, art. 12 , comma 7, deve essere al riguardo rammentato come questa Corte abbia di recente già avuto occasione di affermare come la nullità di che trattasi non sia limitata alla sola verifica da concludersi con sottoscrizione e consegna del processo verbale di constatazione e bensì comprenda pure l'accesso in quanto anche questo è da concludersi con sottoscrizione e consegna del processo verbale delle operazioni svolte..."*.

Si afferma dunque che il mancato rispetto del termine dilatorio di cui al cit. articolo 12, comma 7, della L. 212, debba comportare la nullità dell'avviso, a prescindere dalla tipologia di attività istruttoria svolta dall'Ente impositore, sottolineando come l'unica scriminante debba essere quella dell'urgenza, da valutarsi in concreto.

All'interno dello Statuto del Contribuente, infatti, il citato articolo 12, comma 7, assume una rilevanza particolare, proprio per il suo porsi a tutela dei diritti del contribuente sottoposto ad attività di controllo particolarmente penetrante da parte dell'Ufficio impositore, ed è diretta espressione del principio di cooperazione tra Amministrazione e contribuente, nonché, indirettamente, del principio costituzionale di imparzialità e buon andamento dell'Amministrazione (art. 97)<sup>114</sup>.

---

<sup>114</sup> Sul punto, R. Miceli, "Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria", in Riv. Dir. Trib., 2001, I, pag. 370; L. Salvini, "La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente)", in Riv. Dir. Trib., 2000, pag. 13.

La norma impone dunque il contraddittorio endoprocedimentale attraverso la previsione di un termine minimo di 60 giorni, tra la chiusura delle operazioni di controllo e l'emissione dell'eventuale atto impositivo, al fine di rendere possibile la formulazione di osservazioni e richieste da parte del contribuente e, simmetricamente, impone all'Ente impositore la c.d. "motivazione rafforzata" nell'ipotesi di mancato rispetto del termine suddetto.

Le incertezze circa le conseguenze del mancato rispetto del termine, non suffragato da adeguata motivazione, hanno dato luogo negli ultimi anni ad interpretazioni giurisprudenziali e dottrinali divergenti<sup>115</sup>.

---

<sup>115</sup> Si vedano, *ex multis*, M. Basilavecchia, "La nullità degli atti impositivi; considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva", in Riv. Dir. Fin., 2006, p. 367; A. Colli Vignarelli, "La violazione dell'articolo 12 dello Statuto e la illegittimità dell'accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede", in A. Bodritto – A. Contrino – A. Marcheselli (cur.), "Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente, Studi in onore del Prof. Marongiu", Torino, 2012, p. 516. A. Fedele, "L'accertamento tributario ed i principi costituzionali", in A. Di Pietro (a cura di), Accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni. Giornata di studi per Antonio Berliri, Milano, 1994, pag. 29 e ss.

A tale situazione ha posto rimedio in tempi recenti la Cassazione a sezioni Unite, che con la ben nota sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013, ha statuito che l'inosservanza del termine dilatorio di 60 giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione non deve considerarsi mera irregolarità priva di rilevanza esterna, ma vizio invalidante dell'atto, tale da comportarne l'annullamento, in mancanza dei prescritti requisiti di particolare e motivata urgenza. La sentenza della Suprema Corte in realtà recepisce - tardivamente - un precetto europeo che può dirsi ampiamente consolidato : secondo la costante giurisprudenza della Corte di Strasburgo, infatti, ogni qualvolta l'Amministrazione sia almeno potenzialmente in grado di adottare nei confronti del contribuente un atto lesivo della sua sfera giuridica (com'è tipicamente l'atto impositivo), dev'essergli concesso un termine sufficiente per far valere le proprie ragioni, a decorrere dalla conoscenza legale dell'atto. Tale orientamento, che trova

il suo punto d'arrivo nella ben nota sentenza "Sopropè" del 2008 (causa C- 349/07), in realtà affonda le sue radici addirittura nell'ultimo ventennio del secolo scorso (causa C-17/74, C-85/76, C-259/85, e ancora, tra le tante, C-287/02 e C-44/06) . Ma, se il diritto al contraddittorio endoprocendimentale è ormai pacificamente da considerarsi diritto fondamentale dell'UE, allora sussisterebbe l'obbligo preciso per il Giudice nazionale di applicazione d'ufficio, alla stregua dei principi costituzionali. In realtà però la diretta applicazione del predetto principio non si è rivelata uniforme, e si è assistito nel tempo ad un alternarsi di pronunce ora in linea con i principi europei (Cass., n. 20770/2013, Cass., n. 10381/2011, Cass., 27831/13), ora collocate in una "zona grigia" che va dal recepimento del principio con riserve alla sua negazione (Cass., n. 26316/10, Cass., 4627/2011 e, da ultimo, Cass., 20256/2013). Ora le incertezze appaiono risolte, in favore del riconoscimento del diritto al

contraddittorio endoprocedimentale, alla luce della citata decisione a Sezioni Unite, n. 18184/2013.

Ma con la sentenza in commento i Giudici della Corte vanno oltre il solco tracciato dalla pronuncia del 2013, applicando i principi sopra enunciati ad attività istruttoria svoltesi in Ufficio, pur se preceduta da un accesso ai fini di acquisire la documentazione necessaria.

Rilevando dunque da un lato il mancato rispetto del termine, di cui all'articolo 12, c. 7, L. 212/2000, e dall'altro l'insussistenza delle ragioni di particolare e motivata urgenza, hanno ritenuto di dover annullare l'atto impositivo.

Tale interpretazione è di estrema importanza, poiché estende le garanzie endoprocedimentali a favore del contribuente ben oltre il solco tracciato dalla Sentenza n. 18184/2013.<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> In realtà la Suprema Corte si era spinta ancora oltre, con la decisione n. 19667/2014: con la Sentenza in parola (in materia di fermo amministrativo) infatti i Giudici avevano addirittura sancito un generalizzato obbligo – e simmetricamente un diritto – di

Di recente, tuttavia, la portata di tale decisione è stata in un certo senso “compressa” da altra decisione di segno opposto, promanante dalla medesima Autorità.

Si tratta, più in particolare, della sentenza n. 24823/2015 della Suprema Corte, della quale si tratterà più diffusamente nel capitolo successivo.

Per quanto però riguarda in particolare la tematica dei cosiddetti controlli “a tavolino”, occorre in questa sede rimarcare come la sentenza in esame abbia segnato un punto di arresto nel cammino del contraddittorio endoprocedimentale quale principio generale dell’ordinamento tributario, sottolineando come lo stesso sia in definitiva obbligatorio solo nelle ipotesi in cui il Legislatore stesso abbia ritenuto necessario tale adempimento, non potendosi invece ritenere applicabile in

---

contraddittorio, cioè un diritto del destinatario dell’atto impositivo ad essere sentito prima dell’emanazione dello stesso, al fine di realizzare *“l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’articolo 24 della Costituzione, e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’articolo 97 Cost.”*.

via generalizzata, anche in assenza di un'apposita previsione di legge.

Secondo tale ultima decisione, quindi, il contribuente, nel caso di controllo documentale eseguito presso l'Ufficio, non avrebbe diritto ad alcun contraddittorio preventivo, che resta una mera facoltà per l'Amministrazione, salvo ovviamente che non si rientri in una delle specifiche tipologie di controllo per cui il contraddittorio è previsto ex lege.

In conclusione, alla luce del più recente orientamento della Suprema Corte, la possibilità per il contribuente di eccepire il difetto di contraddittorio endoprocedimentale quale vizio di formazione dell'atto impositivo, nel caso di controllo della contabilità "a tavolino", appare enormemente ridimensionata.

### CAPITOLO III

Da quanto sin qui detto si comprende chiaramente come il contraddittorio endoprocedimentale abbia sempre assunto un ruolo fondamentale nei dibattiti sul diritto tributario, in sede legislativa, giurisprudenziale e dottrina.

Ma è proprio negli ultimi due anni che esso più che mai ha assunto un ruolo centrale all'interno del sistema tributario, crescendo proporzionalmente rispetto all'attenzione per gli aspetti collaborativi del rapporto Fisco – contribuente.

Può essere dunque interessante a questo punto della trattazione ripercorrere in maniera più approfondita le ultime tappe di tale percorso, per verificare quali traguardi siano stati raggiunti e quali, viceversa, siano rimasti solo sulla carta.

### 3.1 – La Legge delega 11 marzo 2014, n. 23 e la prassi.

Nell'esame del percorso più recente del contraddittorio endoprocedimentale non si può non prendere le mosse dalla ben nota Legge n. 23/2014, di delega al Governo per la riforma fiscale.

La Legge 11 marzo 2014, n. 23, conferiva una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, da attuare entro 12 mesi<sup>117</sup>, dunque entro il 26 marzo 2015<sup>118</sup>.

Tale Legge inseriva tra i principi direttivi della delega proprio la *“previsione di forme di contraddittorio propedeutiche alla*

---

<sup>117</sup> Il 15 gennaio 2015 la Commissione Finanze della Camera ha avviato l'esame delle proposte di Legge A.C. 2729 Capezzone e A. C. 2772 Causi recanti la proroga del termine per l'esercizio della delega. L'Art. 1 della legge n. 34/2015 con la quale è stata disposta la conversione in Legge del decreto-legge n. 4 del 2015, riprendendo sostanzialmente il contenuto di tali proposte, ha prorogato il termine per l'esercizio della delega fino al 27 giugno 2015, vale a dire di tre mesi.

<sup>118</sup> In realtà a sua volta la Legge delega riprendeva il contenuto del disegno di legge d'iniziativa del Governo della scorsa legislatura ( Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, così come approvato in prima lettura dalla Camera dei Deputati il 12 ottobre 2012, che tuttavia non aveva concluso il proprio iter al Senato.

*adozione degli atti di accertamento dei tributi”<sup>119</sup>, 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”<sup>120</sup>*

La legge, che persegue l’obiettivo della riduzione della pressione tributaria sui contribuenti (articolo 16), si compone di 16 articoli concernenti i principi generali e le procedure di delega (art. 1); la revisione del catasto dei fabbricati (art. 2); le norme per la stima e il monitoraggio dell’evasione e il riordino dell’erosione fiscale (artt. 3 e 4); la disciplina dell’abuso del diritto e dell’elusione fiscale (art. 5); la cooperazione rafforzata tra l’amministrazione finanziaria e le imprese, con particolare riguardo al tutoraggio, alla semplificazione fiscale e alla revisione del sistema sanzionatorio (artt. 6-8); il rafforzamento dell’attività conoscitiva e di controllo (art. 9); la revisione del contenzioso tributario e della riscossione degli enti

---

<sup>119</sup> Art. 1, comma 1, lett. b, L. n. 23/2014.

<sup>120</sup> Art. 9, comma 1, lett. b, L. 23/2014.

locali (art. 10); la revisione dell'imposizione sui redditi di impresa e la previsione di regimi forfetari per i contribuenti di minori dimensioni, nonché la razionalizzazione della determinazione del reddito d'impresa e delle imposte indirette (artt. 11-13); la disciplina dei giochi pubblici (art. 14); le nuove forme di fiscalità ambientale (art. 15).

Nell'esercizio della delega il Governo doveva attenersi, oltre che ai singoli criteri direttivi esplicitati in ciascun articolo, al rispetto dei principi costituzionali, in particolare di quelli di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione (uguaglianza e capacità contributiva), nonché del diritto dell'Unione europea; al rispetto dei principi dello statuto dei diritti del contribuente, con particolare riferimento al rispetto del vincolo di irretroattività delle norme tributarie; le nuove norme

devono inoltre essere coerenti con quanto stabilito dalla legge 5 maggio 2009, n. 42, in materia di federalismo

fiscale.

Per l'argomento del presente lavoro, in particolare, l'articolo 9, 1° c., lett. b), aveva espressamente previsto l'introduzione di un principio generale del contraddittorio, invitando il Legislatore delegato , come già detto a rafforzare detto strumento in chiave collaborativa/difensiva, prima dell'emissione dell'atto impositivo.

La stessa Agenzia si era preoccupata di dare ai propri Uffici un indirizzo in linea con la previsione legislativa, invitando gli stesi a prestare attenzione alla *“centralità del rapporto con il contribuente che, nell'ambito dell'attività di controllo, si declina attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell'ambito degli istituti definitivi della pretesa tributaria”*.<sup>121</sup>

---

<sup>121</sup> Circ. n. 25/E dell'Agenzia delle Entrate del 6 agosto 2014 – Dir. Centrale Accertamento – Prevenzione e contrasto all'evasione – anno 2014 – indirizzi operativi.

Peraltro, tale presa di posizione, di per sé condivisibile, prende a sua volta le mosse dall' Atto di indirizzo del Ministro dell'Economia e delle Finanze, per il conseguimento degli obiettivi di politica fiscale per gli anni 2014-2016 del 31 dicembre 2013, il quale ha “ *assegnato all'Agenzia il compito di presidiare la centralità del rapporto con il contribuente che, nell'ambito dell'attività di controllo, si declina attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell'ambito degli istituti definitivi della pretesa tributaria. Un adeguato confronto con il contribuente consente, da un lato, di rendere lo stesso partecipe, in modo tangibile e trasparente, dello sforzo che l'Agenzia quotidianamente persegue, di esercitare i compiti istituzionali ad essa affidati in un contesto di leale collaborazione e buona fede, dimostrando capacità di ascolto, professionalità e chiarezza nelle spiegazioni. Dall'altro, permette all'ufficio di individuare con maggiore attendibilità la sussistenza dei presupposti*

*dell'atto in corso di definizione, con effetti positivi diretti sull'affidabilità dei controlli”.*

Sussisteva in buona sostanza a tutti gli effetti la giusta premessa perché il contraddittorio divenisse il centro dell'attività impositiva degli Uffici, finalmente generalizzato e non frammentato in decine di disposizioni particolari, sempre e comunque circondato da un'aura di “concessione” fatta al contribuente, quasi come non si trattasse di un diritto vero e proprio, bensì di un’”opportunità” legata più alla discrezionalità del momento che al giusto riconoscimento di una posizione giuridica ben precisa, a vantaggio di entrambe le parti.

In realtà però la Legge delega, che pur partiva da pregevoli premesse, e che molto ha fatto soprattutto in materia di riforma del sistema sanzionatorio, di contenzioso tributario e di interpello, non ha dato per quanto concerne il contraddittorio i frutti sperati, perché le sue indicazioni

in merito non si sono tradotte in una norma, come molti auspicavano.

### **3.2 – la Sentenza della Corte Costituzionale del 7 luglio 2015, n. 132.**

Con la sentenza n. 132 del 7 luglio 2015 la Corte Costituzionale è stata chiamata a pronunciarsi sul nodo del contraddittorio endoprocedimentale, dimostrando di voler risolvere l'annosa questione in favore di un orientamento estremamente garantista, in cui il contraddittorio endoprocedimentale viene visto non più come una mera possibilità, da attivarsi alternativamente a seconda della tipologia di accertamento di volta in volta utilizzato dall'Amministrazione, ma una *condicio sine qua non* dei rapporti Fisco-contribuente, elemento imprescindibile dell'istruttoria tributaria, e garanzia invocabile dal contribuente nei confronti di qualsivoglia tipologia di controllo, sanzionabile in caso di mancata attivazione con la nullità dell'atto impositivo, anche in mancanza di un'espressa previsione in tal senso.

La vicenda trae origine dalla questione di legittimità sollevata nel corso di un Giudizio promosso dinanzi alla Corte di Cassazione, in merito all'articolo 37 bis, comma 4, DPR. 600/1973, nella parte in cui sanziona a pena di nullità l'avviso di accertamento emesso prima della scadenza del termine di 60 giorni dal ricevimento da parte del contribuente della richiesta di chiarimenti<sup>122</sup>.

La questione riguardava un ricorso proposto dalla Cassa di Risparmio di Rieti, e relativo ad IRPeG ed ILOR per l'anno d'imposta 1997, contro un atto dell'Agenzia delle Entrate con la quale quest'ultima recuperava a tassazione perdite su crediti per € 760.000,00 in quanto riteneva l'operazione elusiva ai sensi dell'articolo 37 bis DPR. 600/1973.

La CTR Lazio, riformando integralmente la sentenza di primo grado, annullava l'avviso di accertamento, poiché notificato prima della scadenza del termine dilatorio di 60

---

<sup>122</sup> L'Ordinanza di rimessione alla Corte Costituzionale, ad opera della V sezione della Corte di Cassazione, è la n. 24739 del 5 novembre 2013.

giorni, posto dalla Legge a garanzia del diritto di difesa del contribuente .

La Suprema Corte, presso cui l'Agenzia delle Entrate ricorreva, paventava nel caso dell'articolo 37 bis cit., una ipotesi di abuso di diritto per il raggiungimento di indebiti vantaggi fiscali. In particolare, argomentava la Corte, l'articolo 37 bis cit. prevede un trattamento diverso e di favore per il contribuente rispetto ad altre fattispecie antielusive analoghe, costituendo per ciò stesso un irragionevole deroga rispetto all'ordinario trattamento dell'abuso di diritto e delle altre fattispecie antielusive, con conseguente violazione degli articoli 3 e 53 della Costituzione.

Come tale, a parere della Cassazione, la norma contiene in sé spunti di incostituzionalità.

Tuttavia la Corte Costituzionale, nel dichiarare infondata la questione di legittimità costituzionale, ricorda la costante giurisprudenza di legittimità, la quale afferma il principio

secondo cui il generale divieto di abuso del diritto si traduce in un principio antielusivo ancorato al rispetto dei dettati costituzionali in materia di progressività dell'imposizione e capacità contributiva. Tale principio esclude che il contribuente possa procurarsi indebiti vantaggi fiscali mediante l'uso improprio – anche se non *contra legem* – della normativa tributaria, senza che siano ravvisabili valide ragioni economiche a sostegno dell'operazione posta in essere. Ciò comporta che un siffatto negozio, pur posto in essere dal contribuente, sia poi inopponibile all'Amministrazione finanziaria; la conseguenza di tale assunto, a parere della Consulta, è che il generale divieto di abuso di diritto è presente nel nostro ordinamento da ben prime che l'articolo 37 bis entrasse in vigore, per cui tale norma, introdotta dall'articolo 7, comma 1, D. Lgs. 358/1997, deve considerarsi una norma speciale, utilizzata dal Legislatore per applicare la clausola generale antielusiva allo specifico settore impositivo

diretto. Dunque, non vi è violazione del principio di uguaglianza, così come prospettato dalla Suprema Corte, la quale lamenta che per le fattispecie elusive non disciplinate dall'articolo 37 bis non vi siano regole analoghe rispetto a quelle previste per quest'ultima.

Ma la Corte Costituzionale va ancora oltre, confutando fin nelle premesse le argomentazioni della Cassazione: in primo luogo, chiariscono i Giudici della Consulta, l'esistenza di un principio generale antielusivo non impedisce di per sé che venga istaurato un contraddittorio preventivo con il contribuente, anche per le fattispecie che non rientrano nella previsione dell'articolo 37 bis; in secondo luogo, la stessa giurisprudenza della Cassazione ha chiarito che, allorquando l'Amministrazione intenda contestare fattispecie elusive sia pur differenti rispetto a quella contemplata dall'articolo 37 bis, è comunque tenuta, *“a pena di nullità dell'atto impositivo, a richiedere chiarimenti al contribuente e a osservare il termine dilatorio dei sessanta giorni,*

*prima di emettere l'avviso di accertamento, il quale dovrà essere motivato anche con riguardo alle osservazioni , ai chiarimenti e alle giustificazioni eventualmente forniti dal contribuente”.*

Il quadro così delineato comporta che il principio generale antielusivo non impedisce, con riferimento a fattispecie non riconducibili a quelle previste dall'articolo 37-bis del Dpr 600/1973, *“che debba essere instaurato il previo contraddittorio fra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente”*.

Nella sentenza in commento, la Consulta sancisce, inoltre, che l'omessa instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale non costituisce un mero vizio di forma, come ritenuto invece dalla Corte di cassazione, e che la norma che prevede la nullità dell'avviso di accertamento emanato in violazione di tale principio non trasgredisce l'articolo 53 della Costituzione, che impone a tutti l'adempimento delle obbligazioni tributarie.

A parere della Consulta, infatti, la norma che prevede la nullità dell'atto assunto in violazione del termine in

questione costituisce *“uno strumento efficace ed adeguato di garanzia dell’effettività del contraddittorio”*, soprattutto in ragione della peculiarità dell’accertamento previsto in caso di fattispecie elusive e *“del ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l’amministrazione è chiamata a compiere dell’esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate”*.

Dunque, una posizione estremamente chiara, che inquadra il contraddittorio endoprocedimentale non alla stregua di un mero formalismo, ma quale garanzia reale e concreta in favore del contribuente anche nelle ipotesi di abuso del diritto.

**3.3 – l’*empasse* Della Suprema Corte: dall’Ordinanza n. 527/2015 alle Sezioni Unite del 9 dicembre 2015, n. 24823.**

In realtà tutto è iniziato con le ben note “sentenze gemelle”, le nn. 19667 e 19668 del 2014 della Suprema Corte. Come dire, in sostanza, che il dissidio interno alla Cassazione ha radici profonde e risalenti. La sentenza in questione, in un’ottica di apertura al Diritto dell’Unione europea, stabilivano – come si è già avuto modo di dire nella prima parte del presente lavoro – che la mancata instaurazione del contraddittorio procedimentale costituisce immediata lesione del diritto di difesa del contribuente, indipendentemente dalla circostanza se gli ulteriori elementi acquisiti in contraddittorio sarebbero o

meno stati utili ai fini di una differente determinazione dell'atto impositivo.<sup>123</sup>

Così dette decisioni affermano che si debba applicare un principio generale del diritto al contraddittorio, immanente al sistema, a prescindere dalle singole esemplificazioni fatte dal Legislatore e dunque anche in assenza di una espressa previsione in tal senso.

Ma la Cassazione è andata oltre: con l'Ordinanza n. 527 del 14 gennaio 2015<sup>124</sup> infatti la sesta sezione ha ripercorso i passi più significativi della stessa Corte in materia di contraddittorio procedimentale, alla ricerca di un principio univoco, in grado di dare portata generale al diritto di difesa del contribuente, anche in fase istruttoria. La questione esaminata dalla sesta sezione riguardava in

---

<sup>123</sup> Con ciò andando oltre le indicazioni della CGUE, cause Kamino e Datema, in cui invece si afferma che il Giudice nazionale "può" tenere conto della mancanza di contraddittorio, ai fini dell'annullamento dell'atto impositivo, allorquando ritenga che, se ci fosse stato, il risultato finale sarebbe stato differente. In Dottrina di questa opinione è A. Marcheselli, "il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso", in Corr. Trib., 2014, p. 2536 e segg.

<sup>124</sup> Oggetto di specifico approfondimento nel corso del presente lavoro, all'interno del capitolo II, paragrafo 7.

particolare i c.d. “accertamenti a tavolino”: si chiedeva alle Sezioni Unite di pronunciarsi circa la eventuale nullità degli avvisi di accertamento conseguenti alla verifiche svolte in Ufficio e non presso la sede del contribuente e non precedute da un processo verbale di chiusura delle operazioni, anche e soprattutto alla luce della sentenza della Corte di Cassazione, n. 2594/2014. Le perplessità espressa dalla Corte nell’Ordinanza di rimessione possono così sintetizzarsi:

- a) L’esistenza di un principio generale che imponga il contraddittorio endoprocedimentale e la sua eventuale fonte, sia essa di diritto interno o di diritto comunitario, che consentirebbe di estendere a tutti i controlli, anche a quelli a tavolino, le garanzie previste dall’articolo 12 c. 7 Stat. All’ipotesi di accessi e verifiche presso i locali del contribuente;

b) In caso di risposta affermativa, quali debbano essere le concrete modalità di esplicazione del contraddittorio e quali gli effetti di una loro eventuale inosservanza.

La stessa sesta sezione propone, tuttavia, alcune soluzioni per superare le problematiche sollevate e conclude, a grandi linee, auspicando una interpretazione analogica dell'articolo 12, comma 7, Stat., che vada a colmare tutte quelle ipotesi in cui il contraddittorio non sia previsto, e prospetta la sanzione della nullità per quei casi in cui, in presenza di un contraddittorio, l'esito finale del provvedimento impositivo sarebbe stato differente.<sup>125</sup>

Ora vediamo come le Sezioni Unite hanno risolto la questione, con la Sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015.

Il primo punto da chiarire è che la decisione in commento, in modo assolutamente incontrovertibile, ha sancito l'inesistenza

---

<sup>125</sup> Questa soluzione, prospettata dall'Ordinanza n. 527/2015, viene apprezzata anche da buona parte della Dottrina; S. Muleo, "Avvisi di accertamento "ante tempo" e vizi dell'atto", in Riv. Dir. Trib., 2013, n. 4, pagg. 996 e segg; M. Cicala, "Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle Sezioni Unite", in Boll. Trib., 2015, p. 90; A. Marcheselli, "Alle SS.UU. il chiarimento sulla portata del contraddittorio", in IPSOA Quotidiano, del 15 gennaio 2015.

, nel nostro ordinamento tributario, di un generalizzato obbligo al contraddittorio endoprocedimentale a pena di invalidità dell'atto impositivo.<sup>126</sup>

Ha altresì rilevato l'esistenza di una preoccupante dicotomia tra il regime previsto per i tributi armonizzati e quello previsto per i tributi non armonizzati, sollecitando, implicitamente, l'intervento del Legislatore sul punto.<sup>127</sup>

Il principio di diritto affermato dalle Sezioni Unite può così essere schematizzato: *“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*

---

<sup>126</sup> Concordano con questa tesi A. Carinci – D. Deotto, “Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte”, in “Il Fisco”, 3/2016, pagg. 216 e segg.; per gli Autori configurare un principio generale di diritto al contraddittorio sarebbe difficile, con riferimento ad ipotesi in cui esso sarebbe difficilmente configurabile (ad esempio accertamento nei confronti dei soci di società trasparenti, per cui l'atto costituisce mera trasposizione delle risultanze di quello emesso nei confronti della società, oppure per gli atti della riscossione).

<sup>127</sup> Il quale, d'altronde, ha perso una importante occasione con la mancata attuazione della L. delega n. 23/2014.

*endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto".*

La conseguenza di tale affermazione è evidente, e si riflette sul diverso trattamento da riservare all'accertamento di tributi "armonizzati" (IVA e imposte doganali) o viceversa "non armonizzati".

Per i primi, infatti, sussisterebbe una diretta applicazione del Diritto dell'Unione europea, che comporterebbe l'invalidità dell'atto impositivo emesso in carenza di contraddittorio endoprocedimentale, a patto che il contribuente assolva l'onere di far valere le ragioni – non meramente pretestuose – che avrebbe potuto enunciare in sede endoprocedimentale, se il contraddittorio fosse stato tempestivamente attivato, e che avrebbero portato ad un risultato finale diverso<sup>128</sup>. La Suprema Corte ritiene infatti che *"l'effetto della nullità*

---

<sup>128</sup> Questa la tesi affermata dalle ultime decisioni della CGUE, 3 luglio 2014, cause riunite C-129/13 e C-130/13 – Kamino, in base alla quale la nullità dell'atto conseguirebbe solo alla dimostrazione, data dal contribuente, che se il contraddittorio endoprocedimentale fosse stato attivato, l'istruttoria avrebbe avuto un esito diverso, non tanto con riguardo alle possibilità di vittoria, quanto alla ragionevolezza delle argomentazioni difensive.

*dell'accertamento si verifichi allorchè , in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale , se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali”.*

Criterio, questo, che tuttavia non può dirsi di efficacia risolutiva, stante la discrezionalità circa la valutazione di rilevanza o meno – per di più da farsi a posteriori - sulle argomentazioni potenzialmente adducibili dal contribuente.

Per tutti gli altri tributi, viceversa, l'obbligo di contraddittorio sussisterebbe solo ed esclusivamente per le ipotesi per le quali il Legislatore lo abbia espressamente previsto.<sup>129</sup>

Tale soluzione lascia senza dubbio molte problematiche aperte, in primo luogo di tipo strettamente operativo. Capita spesso, infatti, che un medesimo atto impositivo, scaturito al

---

<sup>129</sup> Interessante è lo spunto critico di A. Carinci – D. Deotto, “Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte!”, in “Il Fisco”, n. 3/2016, pag. 207 e segg., in cui gli Autori definiscono i tributi non armonizzati “Figli di un Dio minore”, sottolineando la discriminazione manifesta tra i diversi tributi e, di conseguenza, tra i contribuenti.

termine di un medesimo procedimento istruttorio, accerti tributi armonizzati e non; ad esempio un avviso di accertamento scaturito dal controllo dei conti correnti bancari del contribuente, in assenza di contraddittorio, porterà ad un recupero sia ai fini impositivi diretti (tributo non armonizzato) sia ai fini Iva (tributo armonizzato). Ebbene, secondo la Corte di Cassazione in questa ipotesi il contraddittorio dovrebbe essere attivato a pena di nullità solo ai fini Iva, e non anche a quelli impositivi diretti; e, ove non lo fosse, comporterebbe la nullità dell'atto solo per quanto riguarda l'imposta sul valore aggiunto.<sup>130</sup>

Sembra quindi che un tale trattamento discriminatorio possa portare a gravi anomalie di sistema, oltre che ad un'indebita discriminazione di trattamento tra contribuenti che, col

---

<sup>130</sup> In effetti ci si è già trovati in una siffatta situazione: la Corte di Cassazione, con sent. N. 26117 del 30 dicembre 2015, ha stabilito che ove un accertamento tributario riguardi – come nel caso di specie – sia tributi armonizzati sia tributi non armonizzati, e il contribuente deduca la nullità dell'atto per carenza di contraddittorio endoprocedimentale, la questione circa la nullità è infondata per i tributi non armonizzati, in quanto le garanzie fissate dall'articolo 12, c. 7, L. 212/2000 trovano applicazione esclusivamente in relazione ad attività istruttoria svolta nei locali ove il contribuente eserciti la propria attività, e non nell'ipotesi di verifiche c.d. "a tavolino".

tempo, potrebbero portare a dubbi di costituzionalità di un siffatto sistema.<sup>131</sup>

---

<sup>131</sup> Si potrebbe ipotizzare un contrasto con l'articolo 3 della Costituzione laddove, in situazioni analoghe, ai contribuenti siano riservati trattamenti diversi a seconda del tributo accertabile. Ciò è infatti quanto è accaduto, con riferimento all'Ordinanza n. 736/1/2015 della CTR Toscana, oggetto di approfondimento nel paragrafo successivo.

**3.4 – Ancora uno spunto di riflessione: l’Ordinanza della CTR Toscana n. 736/1/2015 e le più recenti Ordinanze della Cassazione n. 6966 dell’ 8 aprile 2016 e 2879 del 12 febbraio 2016.**

Alla luce della sentenza a SS. UU. N. 24823/2015 il sistema sembrerebbe a questo punto trovarsi impantanato tra inerzia del Legislatore, dubbi di costituzionalità e trattamenti differenziati a seconda della natura armonizzata o meno del tributo. Un panorama alquanto desolante, se non fosse che la materia del contraddittorio endoprocedimentale è quanto mai dinamica e dunque non può dirsi esaurito il dibattito a livello giurisprudenziale.

Infatti, mentre la Cassazione prova a mettere in pratica i principi espressi dalle Sezioni Unite con l’Ordinanza n. 5362 del 17 marzo 2016, dichiarando manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’articolo 12, comma 7, della L. 212/2000, nella parte in

cui non prevede anche per i controlli c.d. “a tavolino” un termine di 60 giorni, e conferma il distinguo tra tributi armonizzati e non, e infine relega l’articolo 24 della Costituzione al solo ambito processuale, i Giudici di legittimità non si rassegnano, e cercano nuove conferme nel Giudice delle Leggi.

Con Ordinanza n. 736 del 21/12/2015 la CTR Toscana, I sezione, Pres. e relatore Dott. Mario Cicala, opera un nuovo rinvio alla Corte Costituzionale, paventando l’illegittimità costituzionale del 7° comma dell’articolo 12 della L. 212/2000, in relazione agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117 della Costituzione, nella parte in cui non riconosce il diritto del contribuente a ricevere copia del verbale di conclusione delle operazioni e ad avere un termine di 60 giorni dalla conclusione delle stesse, nelle ipotesi in cui i controlli si svolgano non presso la sede del contribuente ma presso l’Ufficio.

Questa volta la questione è posta su di un piano più strettamente processuale, poiché la CTR Toscana muove dall'assunto che, anche in sede processuale, l'istruttoria fiscale sia svolta prevalentemente dall'Amministrazione; ciò nonostante l'art. 7, 1° c., D. Lgs. 546/1992 conceda ampi poteri di indagine alle Commissioni tributarie.

Ma la natura stessa di questa Magistratura, composta da magistrati "part-time", impone che le decisioni vengano prese con celerità, senza concedere troppo spazio ad eventuali approfondimenti istruttori.

In tale prospettiva appare dunque di fondamentale importanza garantire alla parte privata anche prima e al di fuori del processo le garanzie difensive di cui all'articolo 24 della Costituzione; ciò per riportare le parti, se non su un piano di perfetta parità, quantomeno ad una dimensione tale da rispettare i diritti dell'uomo e le sue libertà fondamentali, tra i quali, appunto, il diritto di difesa.

La CTR prosegue citando un importante precedente del Giudice delle Leggi <sup>132</sup> secondo cui *“se al termine “procedimento”, a cui, nel garantire la difesa come diritto inviolabile, fa riferimento l’art. 24 della Costituzione, si desse un significato restrittivo, con conseguente esclusione di tutte le attività poste in essere al di fuori del normale intervento del giudice, il principio costituzionale perderebbe gran parte della sua effettività”*.

Prosegue la Commissione sottolineando come tali argomentazioni debbano valere soprattutto per i tributi “non armonizzati”, stante lo scudo delle garanzie europee in materia di tributi armonizzati, e conclude con un interessante *excursus* che traccia il solco della garanzia del diritto di difesa del contribuente: esso prende le mosse dagli artt. 24 e 97 della Costituzione, e passa attraverso la Legge n. 23/2014, la quale poneva tra gli obiettivi principali il rafforzamento del contraddittorio endoprocedimentale, nonché attraverso la Prassi

---

<sup>132</sup> C. Cost., sentenza n. 149/1969.

amministrativa<sup>133</sup>, la quale pure sottolinea la centralità dei rapporti Fisco-contribuente anche in fase istruttoria, fino a giungere alla già esaminata Sentenza della Corte Costituzionale, n. 132/2015.

Nell'attesa di conoscere l'orientamento della Corte Costituzionale, si pone l'accento su una recentissima ordinanza della Suprema Corte la quale, alla luce della Sentenza a Sezioni Unite n. 24823/2015, decide in un caso analogo rispetto a quello esaminato dalla CTR della Toscana, di dichiarare manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, più volte citato<sup>134</sup>, come già era accaduto con l'Ordinanza del 17 marzo 2016<sup>135</sup>.

Ciò fa – ancora una volta- obiettando sul piano processuale la portata ridotta dell'articolo 24 Cost., in una

---

<sup>133</sup> Circolare Agenzia Entrate n. 25/E/2014.

<sup>134</sup> Si tratta dell'ordinanza n. 6966/2016, dell'8 aprile 2016.

<sup>135</sup> N. 5362/2016.

prospettiva dunque analoga ma totalmente ribaltata rispetto a quella dei Giudici toscani.

Dunque la Cassazione fa muro intorno alle Sezioni Unite del dicembre 2015, mentre una ventata di aria nuova giunge dai Giudici di merito. Occorrerà ora attendere la decisione della Corte Costituzionale, per vedere quale orientamento prevarrà.

## CONCLUSIONI

I principi generali fanno sempre paura.

Questo forse ha spinto il Legislatore a rinunciare al cammino intrapreso con la Legge delega n. 23/2014.

Ma non si deve temere di incardinare un principio generale del contraddittorio nel nostro ordinamento, perché i vantaggi, in termini di sistematicità e coerenza – oltre che di giustizia sostanziale – sarebbero nettamente prevalenti rispetto agli svantaggi.

Di certo un obbligo generalizzato del contraddittorio comporterebbe un notevole aggravio per l'attività accertatrice degli Uffici, che si troverebbero a dover fronteggiare una mole di lavoro molto superiore a quella attuale.

Ma gli Uffici sono meno impreparati di quanto si possa pensare ad affrontare la tempesta; è la stessa prassi amministrativa a darcene concreta dimostrazione,

allorquando sollecita espressamente i propri organi periferici ad un maggiore confronto con la parte privata.

Ed è la Giurisprudenza, ad iniziare dalle Corti di merito.

Lo impone il diritto della Corte di Giustizia, e l'esigenza di coerenza con il dettato costituzionale, in primis con gli articoli 3, 24 e 97 della Carta costituzionale.

Solo la Cassazione resta ultimo baluardo a difesa della frammentazione dell'istituto difensivo.

Senza contare che la stessa Amministrazione trarrebbe indubbi vantaggi da un confronto ante accertamento con la parte privata.

Appaiono senz'altro più rilevanti, infatti, le conseguenze negative legate a pretese tributarie scarsamente sostenibili, mentre di converso l'Ufficio potrebbe beneficiare di una conoscenza anticipata delle argomentazioni difensive della parte e di una sua eventuale, manifesta inerzia.

Il sistema tributario si allineerebbe con quello europeo, e si scongiurerebbe il rischio di una pioggia di ordinanze di rinvio alla Corte costituzionale.

La quale, in questo momento, e in attesa del Legislatore, forse è l'unica Autorità in grado porre un punto fermo sulla questione.

## BIBLIOGRAFIA

*Alessandro, “La nuova legge organica sul procedimento amministrativo e l’amministrazione finanziaria”, in Bollettino Tributario di Informazione, 1990*

*Basilavecchia, “Commento a Cass. 11 giugno 2010 n. 14105”, in GT., 2010*

*Basilavecchia, “Elusione e abuso del Diritto, una integrazione possibile”, in GT, 2008*

*Basilavecchia, “La nullità degli atti impositivi: considerazioni sul principio di legalità e funzione impositiva”, in Riv. Dir. Fin., 2006*

*Basilavecchia, “Verso il giusto equilibrio tra effettività della ricchezza accertata e strumenti presuntivi di accertamento”, in GT, 2013*

*Basilavecchia, “Privacy e accertamento sintetico: primi segnali di riequilibrio”, in Corr. Trib., 2014*

*Beghin, “La clausola generale antiabuso tra certezza e profili sanzionatori”, in “Il fisco”, 2015*

Beghin, *“L’abuso del Diritto tra capacità contributiva e certezze dei rapporti fisco-contribuente”*, in *Corr. Trib.*, 2009

Boria, *“Diritto Tributario europeo”*, Milano, 2010

Boria, *“I principi costituzionali dell’ordinamento fiscale”*, in A.

Fantozzi (a cura di), *Diritto Tributario*, 2013

Califano, *“Sull’invalidità dell’avviso di accertamento emanato senza contraddittorio anticipato”*, in *Giur. It.*, 2010

Capolupo, *“Poteri degli uffici e contraddittorio con il contribuente negli accertamenti bancari”*, in *Corr. Trib.*, 2006

Carinci – Deotto, *“Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte”*, in *“Il Fisco”*, 2016

Cicala, *“Attività di accertamento e contraddittorio amministrativo: verso un nuovo intervento delle Sezioni Unite”*, in *Boll. Trib.*, 2015

Cimino, *“L’avviso di accertamento emanato prima della scadenza del termine previsto per il contraddittorio anticipato: tra nullità e insistenza giuridica”*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2009

*Colli Vignarelli, “La violazione dell’articolo 12 dello statuto e la illegittimità dell’accertamento alla luce dei principi di collaborazione e di buona fede”, in A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli, “Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei diritti del contribuente. Studi in onore del professor Marongiu”, Torino, 2012*

*Colli Vignarelli, “Collaborazione, buona fede e affidamento nei rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria”, in DPT, 2005*

*Colli Vignarelli, “La Cassazione si pronuncia in modo discorde in tema di invalidità dell’accertamento per violazione del contraddittorio anticipato”, in Rass. Trib., 2012*

*Comelli, “Sulla non condivisibile tesi secondo cui l’accertamento tributario si identifica sempre con un procedimento amministrativo (speciale)”, in Dir. Prat. Trib., 2006*

*Contrino – Marchesellai, “Il “redditometro 2.0” tra esigenze di privacy, efficienza dell’accertamento e tutela del contribuente”, in Dir. e Prat. Trib., 2014*

*Contrino - Marcheselli, "Luci e ombre nella struttura dell'abuso fiscale riformato", in Corr. Trib., 2005*

*Contrino – Marcheselli, "Difesa nel procedimento e nel processo dopo la riforma dell'abuso del Diritto", in Corr. Trib., 2015*

*Corrado, nota a Cass. 14787/2015, in Corr. Trib., 2015*

*Cosciani, "La riforma tributaria", Nuova Italia, 1950*

*Del Federico, "La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria", in Riv. Dir. Trib., 2010*

*Del Federico, "I rapporti tra lo statuto e la legge generale sull'azione amministrativa", in Ras. Trib, 2011*

*Del Federico, "Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea", Milano, 2010*

*Di Gennaro, "Le indagini finanziarie e la rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale", in "Il Caso.it", 30 ottobre 2013*

*Fedele, "Appunti dalle lezioni di Diritto Tributario", Torino, 2005*

Fedele, *“L’accertamento tributario e i principi costituzionali”*, in A. Di Pietro (a cura di), *“Accertamento tributario. Principi, metodi, funzioni. Giornata di studi per Antonio Berliri”*, Milano, 1994

Ferranti, *“La rilevanza del contraddittorio per l’applicazione del nuovo redditometro”*, in *Corr. Trib.*, 2013

Forte, *“Il problema della progressività con particolare riguardo al sistema tributario italiano”*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1952

Gallo, *“Mercato unico e fiscalità: aspetti giuridici del coordinamento fiscale”*, in *Ras. Trib.*, 2000

La Rosa, *“Il giusto procedimento tributario”*, in *Giur. Imp.*, 2004

La Rosa, *“Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza”*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1996

Lupi, *“Diritto Tributario. Parte generale”*, Milano, 2005

Lupi, *“Metodi introduttivi e presunzioni nell’accertamento tributario”*, Milano, 1988

Marcheselli, *“Il contraddittorio va sempre applicato ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso”*, in *Corr. Trib.*, 2014

*Marcheselli, “Il giusto procedimento tributario, principi e discipline”,*

*Padova, 2012*

*Marcheselli, “Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei*

*Diritti del Contribuente: studi in onore del professor Gianni*

*Marongiu”, a cura di A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli,*

*Torino, 2012*

*Marcheselli, “Accertamenti tributari e difesa del contribuente. Poteri*

*e diritti nelle procedure fiscali”, Milano, 2010*

*Marcheselli, “L’indeffettibilità del contraddittorio tra principi interni*

*e comunitari”, commento a Cassazione 9 aprile 2010, n. 8481 in*

*Cor. Trib., 2010*

*Marcheselli, “Il diritto al contraddittorio nel procedimento*

*amministrativo tributario è diritto fondamentale del Diritto*

*Comunitario”, in GT., 2009*

*Marcheselli, “Redditometro e diritti fondamentali: da Garante e*

*Giurisprudenza un assist ai Giudici tributari italiani”, in Corr.*

*Trib., 2014*

*Marcheselli, “Alle Sezioni Unite il chiarimento sulla portata del contraddittorio”, in Ipsoa Quotidiano, 15 gennaio 2015*

*Marongiu, “Quid agendum tra emergenze e necessità di riforme”, in Dir. e Trat. Trib., 2015*

*Marongiu, “Lo statuto dei diritti del contribuente”, Torino, 2010*

*Mastroiacovo, “Il principio di legalità nel Diritto Comunitario: riflessioni in materia tributaria”, in “I principi europei del Diritto Tributario”, a cura di A. Di Pietro e T. Tassani, Padova, 2013*

*Miceli, “Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria”, in Riv. Dir. Trib., 2001*

*Miceli, “La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria”, in Statuto dei Diritti del Contribuente, a cura di A. Fantozzi – A. Fedele, Milano, 2005*

*Miceli, “Il contraddittorio pre-contenzioso nei procedimenti di irrogazione delle sanzioni”, in Riv. Dir. Trib., 2002*

*Miceli, “Indebito comunitario e sistema tributario interno”, Milano, 2009*

*Miceli, “Giusto processo tributario: un nuovo passo indietro della Giurisprudenza di legittimità!”, in Riv. Dir. Trib., 2004*

*Moschetti, “Avviso di accertamento tributario e garanzie del cittadino”, in AA. VV., Padova, 1984*

*Muleo, “Avvisi di accertamento “ante tempo” e vizi dell’atto”, in Riv. Dir. Trib., 2013*

*Piantavigna, “Osservazioni sul procedimento tributario dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo”, in Riv. Dir. Fin., 2007*

*Picciaredda, “Consenso, equità e imparzialità nello Statuto dei Diritti del Contribuente: studi in onore del professor Gianni Marongiu”, a cura di A. Bodrito – A. Contrino – A. Marcheselli, Torino, 2012*

*Ragucci, “Il contraddittorio come principio generale del Diritto Comunitario”, in Ras. Trib., 2009*

*Ragucci, “Il contraddittorio nei procedimenti tributari”, Torino, 2009*

Ragucci, *“Centralità del contraddittorio nell’accertamento sintetico”*,  
in *Corr. Trib.*, 2012

Renda, *“L’articolo 12 comma 7 dello Statuto dei Diritti del Contribuente e l’auspicata cristallizzazione del principio del contraddittorio anticipato”*, in *Giust. Trib.*, 2007

Renda, *“Elusione e abuso del Diritto, l’incidente della Cassazione sul diritto al contraddittorio preventivo”*, *Dir. Prat. Trib.*, 2014

Russo, *“Manuale di Diritto Tributario”*, Milano, 2002

Salvini, *“La partecipazione del privato all’accertamento”*, Padova, 1990

Salvini, *“La nuova partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti al contribuente allo Statuto del contribuente ed oltre)”*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000

Stevanato, *“Buonafede e collaborazione nei rapporti tra fisco e contribuente”*, in *“Statuto dei diritti del contribuente” a cura di A.*

*Fantozzi, A. Fedele*, Milano, 2005

Tabet, *“Sospensione del potere impositivo dopo la chiusura delle operazioni di verifica?”*, in *Boll. Trib.*, 2006

*Tesauro, "Istituzioni di Diritto Tributario", Torino, 2012*

*Tesauro, "In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato ante tempus", in Ras. Trib., 2013*

*Tesauro, "L'accertamento sintetico del reddito delle persone fisiche; teoria giuridica e prassi degli uffici", in Boll. Trib., 1981*

*Vanoni, "Natura e interpretazione delle leggi tributarie", 1932*

*Vanoni, "Saggio sul problema della codificazione tributaria", in Riv. Dir. Fin. e Scienza delle Finanze, 1938*

*Voglino, "La motivazione dell'avviso di accertamento alla luce dei principi del "Nuovo" procedimento amministrativo", in Bollettino Tributario di Informazione, 1991*