

## **L'ammissibilità del contraddittorio endoprocedimentale nel confronto tra i giudici tributari di merito e la suprema corte**

SOMMARIO: 1. *L'altalenante giurisprudenza della Cassazione sul contraddittorio endoprocedimentale e i suoi collegamenti con la giurisprudenza UE*; 2. *Lo stato dell'arte del contraddittorio preventivo nel procedimento tributario: a) il caso degli accertamenti "a tavolino"; b) il controllo automatico di liquidazione ex art. 36-bis e il controllo formale ex art. 36-ter; c) accessi, ispezioni e verifiche: l'art. 12, co. 7, dello Statuto del contribuente; d) accertamenti ex art. 10-bis, l. 212/2000: il contraddittorio nell'abuso del diritto; e) l'accertamento basato su presunzioni: gli studi di settore e la presunzione bancaria*; 3. *Conclusioni*.

ABSTRACT: Il presente contributo si propone di esaminare i più recenti orientamenti della giurisprudenza di merito e di legittimità sull'esistenza di un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento nazionale. Come emergerà in sede di analisi delle fattispecie coinvolte, nel corso del tempo la Suprema Corte di Cassazione si è resa fautrice di orientamenti altalenanti sull'immanenza di un simile principio, causando un'incertezza che si riverbera, inevitabilmente, sulla tutela del contribuente in sede contenziosa. Soffermandosi sull'ammissibilità del contraddittorio in talune fattispecie tipiche del procedimento tributario (procedure di controllo formale, accertamenti "a tavolino", accessi, ispezioni e verifiche...), sarà possibile cogliere il divario che separa la prevalente giurisprudenza di merito, favorevole al riconoscimento dell'immanenza di un simile principio nell'ordinamento nazionale, dalla giurisprudenza di legittimità, stabilmente assestata sul diniego.

L'incertezza creata dal contrasto giurisprudenziale e la mancanza di un intervento chiarificatore del legislatore trattengono il diritto nazionale in una dimensione giuridicamente arretrata, impossibilitata ad evolversi in senso conforme ai diritti derivanti dall'appartenenza all'Unione Europea, nonché ai principi costituzionali. In un simile contesto il contraddittorio preventivo tra Fisco e contribuente resta ancorato alla tradizionale visione di strumento di difesa del privato, che si atteggia diversamente a seconda del grado di pervasività dei poteri istruttori esercitati dall'Amministrazione nella fattispecie concreta.

### *1. L'altalenante giurisprudenza della Cassazione sul contraddittorio endoprocedimentale*

L'inquadramento del contraddittorio endoprocedimentale nella normativa tributaria nazionale rappresenta una questione attuale e quanto mai spinosa. La difficoltà che si incontra nel delimitare i confini di ammissibilità del principio è dovuta prevalentemente a due fattori critici: *in primis*, il

contrasto registrato tra Sezioni Unite, le quali dopo un assestamento apparentemente definitivo affermavano l'inesistenza di un principio generale, compiendo un *revirement* storico; e lo scontro, ancora attuale, tra Ermellini e giudici di merito<sup>1</sup>.

Inizialmente, la Corte di Cassazione sostenne convintamente l'ammissibilità del contraddittorio tra Fisco e contribuente all'interno del procedimento tributario. Con le note sentenze nn. 26635, 26636, 26637 e 26638 del 18 dicembre 2009, le Sezioni Unite sancirono l'immanenza di un principio del contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento nazionale, giungendo a ravvisare la nullità del provvedimento emesso in sua assenza<sup>2</sup>, anche in mancanza di una norma che comminasse espressamente tale sanzione.

Una statuizione di simile portata non rimase isolata: chiamata a pronunciarsi sulla validità dell'avviso di accertamento emesso in violazione del termine dilatorio imposto dall'art. 12, comma 7, legge del 27 luglio 2000 n. 212, la Suprema Corte fece proprie le conclusioni elaborate dalle Sezioni Unite, ribadendo la nullità dell'atto impositivo emesso in assenza di contraddittorio sulla base di un principio dotato di portata generale<sup>3</sup>. Nello specifico, la Suprema Corte affermò l'esistenza del principio del contraddittorio preventivo valorizzando in prevalenza la normativa di fonte europea, con il sostanziale effetto di modellare la disciplina domestica del procedimento tributario a immagine e somiglianza dell'ordinamento comunitario.

All'interno della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea sono reperibili numerose disposizioni che configurano il contraddittorio quale pilastro del nostro ordinamento. Il principio trova espresso riconoscimento nell'art. 41, comma 2, della Carta di Nizza, che consacra il diritto di ogni individuo a essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento pregiudizievole, ed è ricavabile anche dall'art. 6, CEDU, dedicato all' "equo processo"<sup>4</sup>, nonché

---

<sup>1</sup> Tra le più recenti e senza alcuna pretesa di esaustività: Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. II, 14 marzo 2019, n. 1584; Comm. Trib. Reg. Veneto, 7 novembre 2018, n. 1244; Comm. Trib. Reg. Abruzzo, Sez. III, 22 novembre 2017, n. 1003; Comm. Trib. Reg. Lombardia, 3 gennaio 2017, n. 2; Comm. Trib. Reg. Toscana, 18 gennaio 2015, n. 736; Comm. Trib. Prov. Benevento, 11 ottobre 2017, n. 765; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, 7 febbraio 2017, n. 55; Comm. Trib. Prov. Campobasso, 12 luglio 2016, n. 448; Comm. Trib. Prov. Pisa, 4 luglio 2016, n. 275; Comm. Trib. Prov. Siracusa, ord., 17 giugno 2016, n. 565; Comm. Trib. Prov. Bari, 7 gennaio 2016, n. 48; Comm. Trib. Prov. La Spezia, 29 gennaio 2015, n. 96. Tuttavia, altra giurisprudenza coeva ha ribadito l'impostazione che circoscrive l'efficacia del principio europeo del contraddittorio endoprocedimentale ai soli tributi armonizzati: Comm. Trib. Reg. Lazio, Sez. VIII, 20 febbraio 2018, n. 1024; Comm. Trib. Reg. Puglia, Sez. XIII, 25 gennaio 2018, n. 18; Comm. Trib. Reg. Toscana, Sez. VII, 16 novembre 2017, n. 2410; Comm. Trib. Reg. Sicilia, Sez. XVI, 8 novembre 2017, n. 4390; Comm. Trib. Reg. Umbria, Sez. I, 24 ottobre 2017, n. 377.

<sup>2</sup> In riferimento a un ricorso avverso un avviso di accertamento basato sull'applicazione di studi di settore, la Suprema Corte a Sezioni Unite stabilì che la gravità, la precisione e la concordanza della presunzione utilizzata dall'Ufficio non è predeterminata *ex lege*, ma "*nasce proceduralmente in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente*".

<sup>3</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 29 luglio 2013, n. 18184, che recepisce l'orientamento in base al quale il contraddittorio è "*strumento indefettibile di adeguamento dell'accertamento alla realtà concreta del contribuente*".

<sup>4</sup> Il principio dell'equo processo è stato qualificato dalla Corte costituzionale "*principio generale dell'ordinamento giuridico dello Stato*" (cfr. Co. cost., sentenza 2 marzo 1962, n. 13). Vedi anche S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, in A. Bodrito-A. Contrino-A. Marcheselli (a cura di), *Consenso*,

dall'art. 47, Carta di Nizza, in forza del quale gli Stati membri devono assicurare l'effettività degli strumenti di tutela riconosciuti ai cittadini. Il contraddittorio costituisce, dunque, la reale pietra portante dell'equo processo, e pertanto deve essere garantito qualora la decisione dell'organo giudicante sia suscettibile di pregiudicare sensibilmente gli interessi del singolo<sup>5</sup>. Un principio così delineato è confluito nelle celebri sentenze *Sopropé*<sup>6</sup> e *Kamino*<sup>7</sup>, con le quali la Corte di Giustizia europea sancisce l'esistenza di un diritto generalizzato al contraddittorio quale diretta emanazione del principio europeo del giusto procedimento<sup>8</sup>.

L'interpretazione conforme ai principi cristallizzati all'interno della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e della CEDU risponde a esigenze di natura non solo gerarchica<sup>9</sup>. In primo luogo, è noto che la normativa di origine comunitaria esplica i propri effetti sugli ordinamenti degli Stati membri in tre modi: il primo consiste nel c.d. "effetto di traboccamento" (o *spillover effect*), ossia nell'influenza che l'ordinamento comunitario esercita su settori non espressamente attribuiti alla competenza dell'Unione Europea; il secondo deriva dal principio del primato del diritto dell'Unione, in base al quale la norma appartenente all'ordinamento europeo prevale sulla disposizione domestica incompatibile<sup>10</sup>; il terzo coincide con l'emissione di atti di diritto derivato, come regolamenti, direttive o decisioni, con i quali le istituzioni unionali regolano le materie devolute alla loro cognizione in base ai Trattati. La materia tributaria rappresenta un caso peculiare, in virtù della storica tendenza degli Stati membri a respingere qualsiasi delega di competenza per conservare la propria sovranità nazionale

---

*equità e imparzialità nello Statuto del contribuente – Studi in onore del prof. Gianni Marongiu*, Giappichelli, Torino, 2012, secondo il quale l'introduzione dell'art. 12, comma 7, l. 212 del 27 luglio 2000 ha definitivamente "superato le discussioni dottrinarie e giurisprudenziali circa l'esistenza di un doveroso 'giusto procedimento', di cui il contraddittorio costituisce la principale esplicazione".

<sup>5</sup> A. RENDA, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2015, p. 20593.

<sup>6</sup> CGUE, 18 dicembre 2008 (causa C-349/07), *Sopropé - Organizações de Calçado Lda contro Fazenda Pública*, con la quale, secondo F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, op. cit., "la Corte di Giustizia UE assegna al diritto al contraddittorio, nella fase amministrativa tributaria, valore di principio fondamentale dell'ordinamento comunitario"; anche S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, op. cit., osserva come dalla sentenza in parola sia ricavabile, con il beneplacito della dottrina, "la sussistenza del principio del contraddittorio procedimentale, immanente nell'ordinamento tributario".

<sup>7</sup> CGUE, sent. 3 luglio 2014, cause riunite C-129 e 130/13.

<sup>8</sup> Il dibattito sull'affermazione del contraddittorio come principio generale europeo è proseguito con le celebri sentenze Corte EDU, 21 febbraio 2008, *Ravon* e altri c. Francia, e Corte EDU, 24 luglio 2008, *André* e altri c. Francia, sulla autonomia delle attività istruttorie rispetto all'attività impositiva e la conseguente possibilità di impugnare l'atto impositivo a causa del mancato esperimento del contraddittorio preventivo; cfr. G. RAGUCCI, *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, op. cit.;

<sup>9</sup> Cfr. A. CARINCI-D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, in *il fisco*, 3/2016, p. 207, in cui si rileva come l'evoluzione del concetto di contraddittorio preventivo prima dell'arresto subito nel 2015 ha condotto "a riconoscere ai principi comunitari il ruolo di patrimonio comune, in grado di penetrare i sistemi nazionali al di là ed oltre il rigido criterio del riparto delle competenze tra ordinamenti". Sulla rilevanza della collocazione del principio, cfr. R. SCHIAVOLIN, *La portata, rispetto all'ordinamento tributario italiano, dei "diritti fondamentali" di cui all'art. 41 della Carta Ue*, in *Neotera*, n. 2/2018, p. 7.

<sup>10</sup> Cfr. Trattato di Lisbona, Dichiarazione n. 17, allegata all'Atto finale; vedi anche CGUE, sent. 15 luglio 1964 (C-6/64), *Costa c. Enel*, CGUE, sent. 9 marzo 1978 (C-106/77), *Simmenthal*, e Co. cost., sent. 8 giugno 1984 n. 170, *Granital*.

in campo fiscale; tuttavia, secondo autorevole dottrina, i principi di fonte CEDU sarebbero applicabili al giudizio tributario per effetto della c.d. legge sul procedimento amministrativo del 7 agosto 1990, n. 241 (poi modificata dalla legge dell'11 febbraio 2005, n. 15), che si apre con il dichiarato intento di recepire i detti principi affinché orientino l'esercizio dell'attività amministrativa<sup>11</sup>. Un richiamo a tal punto esplicito appare suscettibile di estensione all'area tributaria, per effetto del rapporto *genus-species* che lega questa branca del diritto al settore amministrativo.

Sul piano dell'ordinamento interno, il principio del previo contraddittorio è ricavabile, in primo luogo, dai principi costituzionali di eguaglianza, sancito dall'art. 3<sup>12</sup>, di difesa, *ex art.* 24<sup>13</sup>, e di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione, consacrato all'art. 97<sup>14</sup>. Ricoprono un ruolo importante anche gli istituti partecipativi introdotti dalla legge 241/90, per effetto della rilevata connessione tra il diritto tributario e il diritto amministrativo.

Infine, rivestono fondamentale importanza alcune disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212). Riservandosi di approfondirne l'analisi nei paragrafi successivi, ci si limita in questa sede a ricordare l'obbligo di informazione che l'art. 6, comma 2, pone a carico dell'Amministrazione: poiché, come è noto, le norme dello Statuto danno attuazione al citato art. 97, Cost. (anche in virtù del richiamo di cui all'art. 10, ai sensi del quale i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede,

---

<sup>11</sup> Cfr. art. 1, l. 241/90: “L'attività amministrativa persegue i fini determinati dalla legge ed è retta da criteri di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza [...] nonché dai principi dell'ordinamento comunitario”. Il riconoscimento del principio del contraddittorio preventivo nell'ordinamento nazionale in forza dell'origine comunitaria, per effetto della norma in parola, è dato per assodato da D. MAZZAGRECO, in *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*; in quest'ottica M. PIERRO, *La “buona amministrazione” e la collaborazione e la partecipazione “informata” del contribuente ai procedimenti tributari*, in *Neotera*, 2/2018, p. 14, valorizza la collocazione sistematica della norma e la rilevanza dei principi richiamati.

<sup>12</sup> In questo senso è stata rilevata l'inscindibile connessione tra effettività del contraddittorio e parità delle parti nel procedimento (cfr. L. SABBÌ, *Contributo allo studio del principio del contraddittorio nell'attuazione di un giusto processo tributario*, Bergamo University Press, 2019; l'Autore richiama a sostegno delle proprie tesi anche il T.A.R. Toscana, Sez. I, 13 dicembre 1991, n. 667, dove si afferma che “il diritto alla conoscenza degli atti e dei documenti riguardanti la propria sfera giuridica [...] costituisce lo strumento giuridico che, eliminando un'inammissibile situazione di privilegio dell'Amministrazione, riconosce il pieno accesso alle fonti di informazione ed al materiale istruttorio preordinatamente al fine di assicurare il diritto di difesa sin dall'inizio della vicenda contenziosa secondo un'effettiva applicazione del contraddittorio tra le parti, poste così in una posizione di parità sostanziale”).

<sup>13</sup> “La garanzia dei diritti di difesa nei procedimenti amministrativi, considerata dalla Corte di Giustizia quale ‘principio generale del diritto comunitario’, consente [...] di accedere a una lettura evolutiva di tutte le norme che prevedono forme di contraddittorio endoprocedimentale diversamente configurate... occorre accedere a una interpretazione adeguatrice che renda concretamente operante nell'ordinamento tributario il principio del contraddittorio”; in questi termini, D. MAZZAGRECO, *op. cit.*

<sup>14</sup> G. MARONGIU, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, *op. cit.*, par. 3, rileva come “l'art. 97 costituisca il cardine di un rapporto tra cittadino e amministrazione non improntato a criteri di alterità il che comporta il necessario contraddittorio con i destinatari nell'ipotesi di provvedimenti ablatori”. In merito, ampia dottrina ritiene che è in ossequio all'art. 97, Cost. che occorre rafforzare il contraddittorio endoprocedimentale, e non in virtù dell'art. 24: cfr. G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 4/2016, p. 1575; G. RAGUCCI, *Il diritto a una buona amministrazione e contraddittorio: lacune, deviazioni e barriere all'accesso nel diritto tributario italiano*, in *Neotera*, n. 2/2018, p. 28; R. ESPOSITO, “Verità fiscale” e giusto procedimento, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2018, p. 989.

termini sostanzialmente corrispondenti ai concetti di “imparzialità” e “buon andamento”<sup>15</sup>), ne deriva che siffatto dovere assume un valore vincolante generale. Peraltro, l’uso del verbo “deve” da parte del legislatore del 2000 appare tutt’altro che casuale: non lasciare spazi di manovra all’Amministrazione finanziaria, rendendo obbligatorie le comunicazioni con il contribuente, è un chiaro indice del *favor* legislativo per l’estensione del contraddittorio endoprocedimentale<sup>16</sup>.

In conclusione, è doveroso riportare alcune osservazioni di natura eminentemente pratica, tuttora condivise da larga parte della dottrina<sup>17</sup>: il dialogo con la parte privata costituisce la sede ideale per la comunicazione di elementi necessari a determinare l’obbligazione tributaria con esattezza<sup>18</sup>, in maniera più agevole e meno dispendiosa rispetto a ispezioni, verifiche e indagini bancarie; all’indubbio beneficio per l’Amministrazione corrisponde il vantaggio per il contribuente, che fa valere le proprie ragioni senza dover sopportare i tempi - e i costi - legati al contenzioso tributario. Del resto, la maggiore speditezza dei procedimenti conclusi in assenza di contraddittorio appare un beneficio rinunciabile a fronte degli oneri legati al giudizio.

L’impostazione sin qui delineata fu recepita, ed ulteriormente approfondita, dalla Corte di Cassazione: furono le Sezioni Unite ad affermare che “*Il diritto al contraddittorio [...] realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’art. 24 Cost., e il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.*”<sup>19</sup>; per questi motivi, istituire il contraddittorio endoprocedimentale significava dare attuazione a “*un principio fondamentale, immanente nell’ordinamento tributario, che prescrive la tutela del diritto di difesa del contribuente*”. Le sentenze che furono successivamente pronunciate in materia<sup>20</sup> confermarono l’orientamento della Suprema Corte, accogliendo la regola del

---

<sup>15</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638; anche G. MARONGIU, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2010, cap. V, par. 13.1, e A. MELONCELLI, *Affidamento e buona fede nel rapporto tributario*, in A. Fantozzi-A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., ricavano l’esistenza di un principio generale del contraddittorio preventivo dall’art. 97 Cost., del quale gli artt. 6 e 10 dello Statuto sono attuazione; sul dibattito in merito al riconoscimento di un dovere di buona fede dell’Amministrazione nei confronti del contribuente, ostacolato dalla tradizionale concezione antagonista del rapporto con la parte privata, vedi F. TOSCANO, *Statuto dei diritti del contribuente e tutela dell’interesse fiscale. Analisi dell’evoluzione dottrinale e giurisprudenziale*, Giappichelli, Torino, 2007.

<sup>16</sup> S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rassegna Tributaria*, 4/2016, p. 986; G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell’accertamento e nel processo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 6/2014, p. 10954; F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, op. cit.

<sup>17</sup> Cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., par. 13.1; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell’Unione Europea*, op. cit.; M. PIERRO, *La “buona amministrazione” e la collaborazione e la partecipazione “informata” del contribuente ai procedimenti tributari*, op. cit.; A. RAVERA, *Dalla Corte costituzionale alla giurisprudenza di merito: un aggiornamento in tema di contraddittorio preventivo*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 3/2018, p. 1185; cfr. anche G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente nell’accertamento e nel processo*, op. cit.

<sup>18</sup> In tal modo è possibile individuare un tributo coerente con la capacità contributiva dell’individuo, conformemente alle prescrizioni dell’art. 53, Cost.

<sup>19</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., “sentenze gemelle” del 18 settembre 2014, nn. 19667-19668.

<sup>20</sup> Cfr., *ex multis*, Cass., ord., 14 gennaio 2015, n. 527, in cui la Suprema Corte sottolineava la necessità di un bilanciamento delle posizioni di Amministrazione e contribuente, qualora la verifica comportasse un’invasione della sfera privata tale da giustificare il potenziamento del contraddittorio in fase endoprocedimentale; Cass., sez. VI, 8 gennaio 2015, n. 106; Id., 7 ottobre 2015, n. 20033.

contraddittorio preventivo obbligatorio tra Amministrazione e contribuente e della nullità dell'atto impositivo emesso *inaudita altera parte*.

L'obbligatorietà del dialogo tra Fisco e contribuente prima dell'emissione dell'atto impositivo tipico, a prescindere dalla natura dell'atto medesimo e dal procedimento cui riferisce, poggiava su basi solide. Sembrava fosse in atto un processo lento, ma inarrestabile, di introduzione del contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento tributario nazionale.

Tuttavia, dalla dottrina si alzarono voci di dissenso: valorizzando un orientamento, consolidato ma risalente, della giurisprudenza costituzionale<sup>21</sup>, si obiettò che è necessario un bilanciamento tra la tutela dei diritti del contribuente e le esigenze di buon andamento ed efficienza connesse al procedimento. Invero, se la difesa del contribuente giustifica l'appesantimento del procedimento che inevitabilmente deriva dall'attuazione del contraddittorio, nel caso di atti emessi "in serie", in base alle risultanze di pubblici registri e caratterizzati da un elevato tasso di precisione (tasse sui rifiuti, tasse sulle auto di proprietà...), l'equilibrio tra le contrapposte esigenze viene meno, causando una violazione del principio di proporzionalità *ex art. 3, Cost.* Occorreva, dunque, privilegiare un approccio sostanzialistico, poiché il contraddittorio "è un valore importante, ma non un valore assoluto [...] deve essere sempre misurato e temperato con altri valori"<sup>22</sup>.

Questo orientamento ha trovato accoglienza nella nota sentenza dell'8 dicembre 2015, n. 24823, pronunciata dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite: in tale occasione la Suprema Corte, pur riconoscendo la sussistenza di un diritto al contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento europeo, ha smentito l'esistenza di un principio generale, ossia applicabile a prescindere dalla mancanza di specifici riscontri normativi, dalle origini del singolo tributo e dalla natura del procedimento concretamente instaurato<sup>23</sup>. Il contraddittorio preventivo è, dunque, invocabile nei soli casi accertamenti sui tributi armonizzati (es. IVA), con l'ulteriore limite della c.d. "prova di resistenza"<sup>24</sup>: spetta al ricorrente dimostrare l'utilità che l'omesso contraddittorio avrebbe presentato, fornendo in giudizio prova del fatto che l'omissione del contraddittorio gli ha impedito di far emergere circostanze e ragionamenti idonei ad attestare altri eventuali profili di illegittimità o infondatezza della pretesa fiscale.

---

<sup>21</sup> Tempo addietro la Corte costituzionale si era ripetutamente pronunciata in senso opposto, escludendo espressamente che il diritto del singolo a partecipare al procedimento potesse assurgere a rango costituzionale: cfr. sentt. nn. 57, 103, 210 e 383 del 1995.

<sup>22</sup> R. LUPI, *Contraddittorio preventivo con gli uffici tributari tra normativa e buon senso*, in *Dialoghi Tributari*, 3/2014, p. 236.

<sup>23</sup> È interessante notare che nello stesso anno in cui la pronuncia in esame vedeva la luce la Corte costituzionale abbia esplicitamente appoggiato l'orientamento precedente, in base al quale "l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso" (così Co. Cost., 7 luglio 2015, n. 132).

<sup>24</sup> La prova di resistenza sarà oggetto di approfondimento più avanti, par. 3.

Come è stato acutamente rilevato<sup>25</sup>, dalla pronuncia in questione promanano inaccettabili effetti discriminatori, per effetto dei quali si delinea un'operatività del principio del contraddittorio procedimentale "a geometria variabile", nella misura in cui diventa invocabile a seconda del tributo e/o della procedura di recupero in concreto attivata; in altre parole la Suprema Corte dà la sua benedizione a forme di tutela differenziate, riconoscendo esplicitamente che "*vi sono tributi e procedure, in qualche modo, figli di un Dio minore*"<sup>26</sup>, dove non trovano cittadinanza le medesime tutele e garanzie previste invece per altri tributi ed altre procedure.

## 2. Lo stato dell'arte del contraddittorio preventivo nel procedimento tributario: a) il caso degli accertamenti "a tavolino"

Alla luce delle osservazioni riportate nel precedente paragrafo, è agevole comprendere che le sorti del contraddittorio preventivo all'interno del procedimento tributario siano tutt'altro che definite. La negazione dell'esistenza di un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale ha favorito la genesi di un sistema "a doppio binario": attualmente, l'Amministrazione finanziaria è obbligata ad attivare il contraddittorio nelle sole ipotesi dei tributi "armonizzati" e nelle fattispecie espressamente previste da una disposizione nazionale, lasciando il contribuente sprovvisto di tale tutela in tutti gli altri casi<sup>27</sup>. Invero, non sono poche le norme con cui il legislatore nostrano prescrive un confronto tra Fisco e contribuente da attivarsi prima dell'emissione di un atto impositivo; ma il mancato riconoscimento di un principio generale ha prodotto l'inevitabile conseguenza di un'applicazione dell'istituto "a macchia di leopardo", sporadica e disomogenea<sup>28</sup>. In particolare, aspetti quali

---

<sup>25</sup> Così A. CARINCI-D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, op. cit., e G. RAGUCCI, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. Trib.*, 2009, p. 598, che afferma che "*se lo stesso principio non fosse accolto anche per tributi non comunitari [...] si verrebbe a determinare una ingiustificata differenza di trattamento [...] contraria ai principi costituzionali di legalità e imparzialità*".

<sup>26</sup> In favore dell'estensibilità del contraddittorio preventivo alle verifiche a tavolino per effetto del principio di eguaglianza cfr. Comm. Trib. Reg. Piemonte, Sez. I, 23 febbraio 2018, n. 413: "*necessario, per il principio di eguaglianza, che il pvc venga rilasciato anche a seguito di verifiche fatte "a tavolino" perché altrimenti i contribuenti sottoposti a tali verifiche (modalità rimessa peraltro alla discrezione dell'Ufficio) subirebbero un diverso (e ingiustificato) trattamento rispetto a quelli verificati in azienda*". Occorre sottolineare che nonostante le numerose voci critiche di origine dottrinale, i più recenti approdi della giurisprudenza di legittimità aderiscono alle affermazioni delle Sezioni Unite: vedi Cass. civ., sez. VI, ord., 16 aprile 2019, n. 10652, ai sensi della quale "*In tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l'Amministrazione Finanziaria è tenuta a rispettare [...] il contraddittorio endoprocedimentale ove l'accertamento attenga a tributi 'armonizzati'*"; dello stesso tenore Cass. civ., sez. V, ord., 3 aprile 2019 n. 9261; Cass. civ., Sez. VI, ord., 29 ottobre 2018, n. 27421; Id., 22 ottobre 2018, n. 26579; Id., 1 ottobre 2018, n. 23824; Id., 7 settembre 2018, n. 21767; Id., 27 luglio 2018, n. 20036; Cass. civ., sez. V, ord., 12 luglio 2018, n. 18390; Cass. civ., sez. VI, ord., 17 maggio 2018, n. 12166; Cass. civ., sez. V, ord., 11 aprile 2018, n. 8934; Cass. civ., sez. VI, ord., 14 marzo 2018, n. 6219; Id., 16 febbraio 2018, n. 3900; Id., 9 gennaio 2018, n. 310.

<sup>27</sup> Sul punto, vedi Comm. Trib. Prov. La Spezia, sez. II, sent. 24 aprile 2015, n. 441, che relativamente all'art. 12 dello Statuto afferma: "*non si comprende perché il rispetto di tale principio debba sussistere solo in caso di verifica 'esterna' ed invece essere frustrato in caso di verifica 'interna' presso i locali dell'ufficio*".

<sup>28</sup> "*È significativo che, sul presupposto dell'assenza di una norma generale che sancisca l'obbligo, per l'amministrazione di sentire il contribuente prima di procedere all'accertamento, e pertanto escluso il carattere contenzioso del procedimento di controllo, si attribuisca carattere derogatorio, o eccezionale, alle singole norme che introducono obblighi di carattere partecipativo per l'ufficio*"; così, S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016.

l'ampiezza dei termini concessi al contribuente, i mezzi esperibili ai fini difensivi, e gli effetti sulla validità dell'atto in caso di omissione, sembrano modularsi diversamente a seconda della fattispecie concreta, in misura, a parere di chi scrive, proporzionale al grado di compressione delle libertà individuali del privato sottoposto al potere dell'Amministrazione finanziaria<sup>29</sup>.

Pertanto, ai fini di una valutazione esaustiva sull'efficacia dell'istituto, non rimane che effettuare un'indagine ispirata a un approccio di natura casistica.

Come è noto, nei casi degli accertamenti "a tavolino" l'Amministrazione adotta il provvedimento sulla base di elementi acquisiti senza la collaborazione del contribuente, ossia senza avvalersi di strumenti come accessi e ispezioni che, sebbene dotati di una intensa carica invasiva della sfera privata, offrono l'inevitabile vantaggio di un confronto diretto tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente accertato.

Attualmente non è dato rinvenire, all'interno dell'ordinamento nazionale, norme che impongano di instaurare un dialogo con il contribuente nei casi in cui l'attività accertativa sia svolta esclusivamente all'interno degli uffici competenti. Ciò nonostante, in una pluralità di casi<sup>30</sup> i giudici di merito hanno accolto le doglianze dei contribuenti raggiunti da un atto impositivo in esito al procedimento "a tavolino", manifestando il proprio convincimento circa l'immanenza di un principio generale del contraddittorio preventivo, in aperta opposizione rispetto alle Sezioni Unite del 2015.

Sul punto, riveste particolare interesse un caso originato dall'omesso riconoscimento del credito d'imposta disciplinato dall'art. 165, TUIR, in cui la Commissione di prime cure<sup>31</sup> evidenziava la maggiore necessità di un confronto preventivo proprio nel caso dell'accertamento "a tavolino". La peculiarità del caso pratico origina dal fatto che, formalmente, il contraddittorio risultava esperito, avendo l'Agenzia richiesto dei chiarimenti finalizzati ad appurare la definitività del pagamento effettuato all'estero e portato in detrazione in Italia; tuttavia la Commissione, nell'accogliere il ricorso, affermava che il confronto con il contribuente è necessario *"tutte le volte in cui la definizione della pretesa erariale richieda indagini e approfondimenti"*. A parere di chi scrive, tale puntualizzazione condanna l'Agenzia sulla base di una implicita valutazione di insufficienza dell'attività svolta. I giudici di Milano, muovendo dalla valorizzazione della giurisprudenza europea<sup>32</sup>, nonché del catalogo di norme poste a tutela del cittadino coinvolto in un procedimento amministrativo<sup>33</sup>, elevavano il

---

<sup>29</sup> Secondo Cass. civ., sez. VI, ord. 30 agosto 2016, n. 17426, tali ipotesi sono *"tutte caratterizzate dall'autoritativa intrusione dell'Amministrazione nei luoghi di pertinenza del contribuente alla diretta ricerca, quivi, di elementi valutativi a lui sfavorevoli: peculiarità, che specificamente giustifica, quale controbilanciamento, il contraddittorio al fine di correggere, adeguare e chiarire, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione, gli elementi acquisiti presso i locali aziendali"*.

<sup>30</sup> Cfr. nota 1.

<sup>31</sup> Cfr. Comm. Trib. Prov. Milano, sez. XVI, 14 marzo 2017, n. 2162.

<sup>32</sup> CGUE, 18 dicembre 2008 (causa C-349/07).

<sup>33</sup> Cfr. art. 97, Cost. e artt. 41, 47 e 48 della Carta di Nizza.

contraddittorio endoprocedimentale alla dimensione di un principio dotato di portata generale e dagli effetti vincolanti. Ne discende che il corretto esperimento del contraddittorio richiede un confronto reale, il cui grado di approfondimento è calibrato sulla complessità della posizione del contribuente; un obbligo ricostruito in questi termini non si esaurisce all'interno degli uffici dell'Agenzia, né tantomeno in una mera comunicazione formale, ma esige la prova di una adeguata ponderazione delle ragioni addotte dal contribuente.

Un ulteriore spunto di riflessione proviene da una vicenda in materia di *transfer pricing*<sup>34</sup>, nel corso della quale una Commissione regionale ancorava l'ammissibilità del contraddittorio preventivo negli accertamenti "a tavolino" alla rilevanza degli interessi garantiti dal principio.

Nello specifico, la Commissione sottolineava che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una decisione partecipata; in questo senso, il confronto con il contribuente svolto prima dell'emissione dell'atto impositivo si rivelava essenziale, perché *"funzionale a consentire e promuovere, da un lato, il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente, e dall'altro, l'interesse pubblico a una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria"*.

Le menzionate decisioni risultano particolarmente apprezzabili nella misura in cui manifestano apertamente il proprio dissenso rispetto alle posizioni su cui la Suprema Corte è tuttora assestata, sottolineandone le incongruenze.

Come è stato correttamente osservato<sup>35</sup>, gli Ermellini adottano un criterio di valutazione dell'impatto dell'azione impositrice di natura "geografica", difficile da conciliare con le garanzie previste dallo Statuto del contribuente<sup>36</sup>. Invero, non pare ragionevole subordinare la tutela del privato al luogo in cui l'attività accertativa viene posta in essere, poiché gli effetti nocivi per il singolo si producono in base all'oggetto dei controlli: non c'è dubbio che dettagli della vita privata del contribuente accertato possano essere portati alla luce (violando il suo diritto alla riservatezza costituzionalmente tutelato ex art. 12, Cost.) anche nel corso di verifiche svolte nei locali dell'Agenzia, attinenti, ad esempio, agli

---

<sup>34</sup> Comm. Trib. Reg. Lombardia, Sez. IX, sentenza 8 novembre 2017, n. 4504.

<sup>35</sup> M. BEGHIN, *Contraddittorio endoprocedimentale, verifiche "a tavolino" e diritto di difesa: avvertenze per l'uso (in attesa delle Sezioni Unite)*, in *GT - Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 4/2015, p. 297. *Contra*, P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, op. cit., a parere del quale *"pare più corretto ritenere che [l'art. 12 dello Statuto] si applichi esclusivamente ai casi in cui sono state compiute 'verifiche' presso il contribuente ai sensi degli artt. 32, d.P.R. n. 600/1973, e 52, d.P.R. n. 633/1972"*; vedi anche S. SAMMARTINO, *I diritti del contribuente nelle verifiche fiscali*, in G. Marongiu (a cura di), *Lo statuto dei diritti del contribuente*, Giappichelli, Torino, 2004, L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I, R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, in A. Fantozzi-A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit.

<sup>36</sup> A. MARCHESELLI, ne *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, op. cit., osserva che l'art. 12 *"non distingue, comunque, tra il caso di accesso preso il contribuente e accesso presso il terzo e prevede in ogni caso il contraddittorio con il contribuente. Poiché questo è colui nei confronti del quale è emersa materia imponibile (...) ne consegue l'illegittimità della prassi ordinariamente seguita e comportante l'attivazione del contraddittorio nei confronti del solo soggetto che subisce l'accesso, ispezione o verifica"*.

estratti conto bancari. Peraltro, è noto come l'Amministrazione finanziaria goda di piena discrezionalità nella scelta del potere da esercitare: differenziare la tutela del contribuente in base alla localizzazione di accessi e verifiche comporterebbe attribuire all'Amministrazione stessa la facoltà di decidere quali garanzie concedere e quali negare, con l'ovvia conseguenza di un ulteriore sbilanciamento dei poteri in favore del Fisco, nonché di un'arbitrarietà nell'applicazione delle garanzie della parte privata assolutamente incompatibile con l'assetto dei diritti del contribuente delineato dalla l. 212/00<sup>37</sup>.

*b) il controllo automatico di liquidazione ex art. 36-bis e il controllo formale ex art. 36-ter*

Proseguendo l'indagine sull'applicazione del contraddittorio endoprocedimentale nell'ordinamento tributario, si rileva che, in materia di liquidazione delle imposte, il d.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600 (modificato dal D. Lgs. 9 luglio 1997, n. 241) sancisce l'obbligo di comunicare al contribuente i risultati dell'attività dell'ufficio, distinguendo la natura dell'atto trasmesso a seconda del genere di attività esercitata e del relativo esito: l'art. 36-bis, comma 3, del d.P.R. 600/73, prevede che l'esito dei controlli automatici sia semplicemente comunicato all'interessato, laddove emergano dati difforni rispetto a quelli esposti in dichiarazione<sup>38</sup>; laddove, invece, le dichiarazioni dei redditi selezionate siano sottoposte a un controllo più stringente, l'art. 36-ter, comma 3, d.P.R. 600/73, prevede lo svolgimento di una ridotta attività istruttoria, comprensiva dell'invito rivolto al contribuente a fornire dei "chiarimenti".

Nel primo dei casi considerati il legislatore concede al soggetto passivo di intervenire, entro il termine prefissato, nella fase che precede l'emissione del provvedimento, per esporre elementi idonei ad impedirla ovvero a modificare il contenuto dell'atto. Sebbene l'ipotesi in parola non sia assimilabile all'accertamento<sup>39</sup>, in virtù del fatto che l'Amministrazione finanziaria non svolge alcuna attività istruttoria, la concreta possibilità che alla verifica consegua una perdita patrimoniale induce il legislatore a consentire l'instaurazione un dialogo preventivo tra Fisco e contribuente. Si tratta di una forma estremamente semplificata di contraddittorio: la comunicazione dell'esito della liquidazione

---

<sup>37</sup> Secondo S. MULEO, *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, op. cit., condizionare l'efficacia dell'art. 12 dello Statuto al luogo fisico in cui è eseguito il controllo svuoterebbe irreparabilmente di significato la norma citata, la cui forza è "talmente vigorosa da farla condivisibilmente reputare applicabile anche ai procedimenti di verifica effettuati in ufficio, superando quindi l'interpretazione che, valorizzando le disposizioni dei primi commi della norma, l'aveva ritenuta applicabile solo nel caso di verifiche in situ"; in questo senso cfr. Comm. Trib. Prov. Trento, 7 febbraio 2011, n. 7 e Comm. Trib. Prov. Milano, 10 maggio 2010, n. 126; anche D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., esclude una simile limitazione all'operatività della norma, alla luce dell'espansione del principio realizzata dalla celebre sentenza *Sopropé* e dalla Suprema Corte.

<sup>38</sup> In materia di Iva l'art. 54-bis, d.P.R. 633/72, detta una disciplina analoga.

<sup>39</sup> G. MELIS, *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016.

perviene al contribuente quando il controllo è terminato, è un atto meramente eventuale che può non essere motivato, e i “chiarimenti” sono ammessi solo se necessari<sup>40</sup>.

Diversamente dalla fattispecie appena illustrata<sup>41</sup>, l'intervento del soggetto privato *ex art. 36-ter* si colloca nel cuore dell'attività di controllo dell'Amministrazione. L'esperimento del controllo formale si concretizza in indagini estensibili ad atti e documenti ulteriori rispetto alla dichiarazione dei redditi, quali ad esempio quelli richiedibili all'Anagrafe tributaria, in esito alle quali può emergere un onere fiscale – e dunque una spesa – largamente superiore rispetto a quanto dichiarato. A fronte di un simile rischio, il comma 3 della norma in esame amplia il novero dei mezzi a disposizione del soggetto privato<sup>42</sup>, compiendo un passo in avanti rispetto ai generici “*chiarimenti necessari*” di cui all'*art. 36-bis*. Tra le forme di tutela del contribuente rientra senz'altro la previsione dell'onere di indicare, all'interno dell'avviso bonario, i motivi che hanno dato luogo alla rettifica. Questo obbligo di motivazione c.d. “rafforzata” costituisce, a parere di chi scrive, un ulteriore indice rivelatore di una proporzione normativa tra la gravità delle conseguenze dell'esercizio dei poteri dell'Amministrazione e la difesa del soggetto privato<sup>43</sup>.

L'*art. 6*, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente, completa il quadro normativo applicabile alle fattispecie in esame, prevedendo un analogo obbligo di fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti prima di procedere alle iscrizioni a ruolo.

La violazione della detta disposizione è sanzionata con la nullità gli atti impositivi emessi senza la preventiva instaurazione del contraddittorio con il contribuente<sup>44</sup>. La norma non opera distinzioni in

---

<sup>40</sup> Cfr. Cass., 23 luglio 2010, n. 17396, in cui la comunicazione preventiva all'iscrizione a ruolo prevista dal medesimo procedimento è necessaria soltanto quando vengano rilevati errori nella dichiarazione, cosicché in caso di riscontrata regolarità dichiarativa non vi è alcun obbligo di preventiva informazione nel caso in cui il contribuente abbia poi omesso di versare gli importi dichiarati.

<sup>41</sup> M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, riconosce esplicitamente la maggiore incisività del controllo *ex art. 36-ter* rispetto alla fattispecie *ex art. 36-bis*.

<sup>42</sup> Secondo L. SALVINI, *La “nuova” partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, op. cit., e S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, op. cit., la ratio ispiratrice della norma è quella di consentire al contribuente di esercitare il proprio diritto di difesa costituzionalmente garantito; *contra*, M. T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, in A. Fantozzi-A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., secondo la quale la comunicazione *ex art. 36-ter* svolge una funzione prettamente collaborativa; sulla distinzione tra partecipazione in funzione difensiva e partecipazione in funzione collaborativa vedi F. PICCIAREDDA, *Il contraddittorio anticipato nella fase procedimentale*, op. cit.

<sup>43</sup> La previsione di un vero e proprio obbligo di motivazione dell'invito in questione consente al destinatario di avere piena contezza della posizione dell'Amministrazione e lo mette in condizione di approntare la propria replica: secondo R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, in A. Fantozzi-A. Fedele (a cura di), *Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., “*Fra le garanzie del cittadino (destinatario di un atto) vi debba essere non solo la possibilità di ricorrere al giudice, ma anche il controllo sulla correttezza dell'agire amministrativo e la piena visibilità delle fasi che conducono alla decisione finale*”; per questo motivo “*la motivazione diviene (...) non solo un istituto preposto alla difesa del contribuente, ma soprattutto un'attuazione dei principi contenuti nell'art. 97 della Costituzione*”.

<sup>44</sup> Cfr. *art. 6*, comma 5, l. 27 luglio 2000 n. 212, ai sensi del quale “Sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma”; secondo M. T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., tale inciso costituisce un elemento a favore della tesi che sostiene l'obbligatorietà dell'invito a fornire chiarimenti *ex art. 36-ter*, comma 3.

merito alla natura del controllo sfociato nell'emissione di una cartella di pagamento; si potrebbe pensare, dunque, che l'obiettivo primario del legislatore dello Statuto consista nell'assicurare il più alto grado di tutela del contribuente, anche a costo di sacrificare la proporzionalità tra poteri del Fisco e strumenti della parte privata.

Sul punto, però, occorre prendere atto dell'orientamento contrario della giurisprudenza, che, interpellata sulla validità della cartella di pagamento emessa in esito a un controllo sulla dichiarazione dei redditi, si è pronunciata diversamente a seconda della tipologia della procedura esperita.

Il consolidato indirizzo della giurisprudenza, sia di legittimità<sup>45</sup> che di merito<sup>46</sup> - suffragato da copiosa dottrina<sup>47</sup> - si è da tempo orientato nel senso della nullità della cartella notificata in seguito al procedimento *ex art. 36-ter*, comma 3, laddove questo si sia concluso nonostante l'omesso invio dell'invito a comparire<sup>48</sup> - fermo restando che l'instaurazione del contraddittorio è subordinata alla presenza di "rilevanti incertezze" nella dichiarazione -. Tali asserzioni appaiono in linea con la evidenziata rilevanza che il confronto preventivo con il contribuente riveste nell'ambito della procedura di controllo formale della dichiarazione.

Quanto agli effetti dell'omesso avviso bonario sulla cartella emessa ai sensi dell'art. 36-*bis*, sono stati registrati orientamenti contrastanti. La prevalente giurisprudenza di legittimità considera tale previsione "di minore portata"<sup>49</sup>, e pertanto non sanziona tale mancanza a pena di nullità. Anche in

---

<sup>45</sup> Cfr. Cass., 4 novembre 2015, n. 22489; Id., 4 luglio 2014, nn. 15311 e 15312.

<sup>46</sup> Nella sentenza in commento, la Comm. Trib. Prov. di Milano, pur non esprimendosi direttamente sulla asserita lesione del diritto al contraddittorio verificatasi, come si è visto, nel corso di una procedura *ex art. 36-ter*, comma 3, accoglie il ricorso respingendo con fermezza le ragioni dell'Agenzia. La pronuncia in esame sembra esprimere un giudizio di negatività sul livello di tutela fruibile dal privato ai sensi dell'art. 36-*ter*, comma 3, non sempre sufficiente a soddisfare le esigenze del caso concreto. Con le dovute cautele, appare possibile ricavare dalla sentenza in esame un'idea di contraddittorio preventivo necessariamente uniforme, suscettibile di garantire pienamente il soggetto debole del procedimento prescindendo dal grado di incisività dei poteri esercitati dall'Amministrazione. Un contraddittorio generalizzato, dunque, in cui si concretizza il giusto procedimento consacrato dalla CEDU.

<sup>47</sup> Cfr. L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, op. cit., e S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, op. cit., che valorizzano la funzione difensiva espressa dall'invito a fornire chiarimenti; vedi anche M. T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., che contrappone a tale ricostruzione la "assenza del principio del contraddittorio come canone generale dell'attività accertativa degli uffici finanziari".

<sup>48</sup> Cfr. M. T. MOSCATELLI, *Il contraddittorio nella fase di liquidazione e controllo formale del tributo alla luce dell'art. 6, comma 5, dello Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., per la quale la sanzione della nullità è applicabile ai soli casi di omesso invio dell'invito a fornire chiarimenti, purché siano emerse "incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione" nel corso della verifica. In questo senso vedi da ultimo Cass. civ., sez. V, ord., 31 gennaio 2019, n. 2870 (conf. Cass. Sez. VI, ord., 21 novembre 2017 n. 27716, e Cass. civ., sez. VI, ord., 27 settembre 2016, n. 19033); e Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XXV, 27 marzo 2012, n. 49.

<sup>49</sup> Cfr. Cass. 23 luglio 2010, n. 17396; Id., 28 ottobre 2010 n. 22035; Id., 14 giugno 2011, n. 12997; Id., 27 settembre 2016, n. 19033; vedi anche Cass. civ., sez. V, 22 febbraio 2017, n. 4562, ai sensi della quale la comunicazione di irregolarità costituisce "un adempimento rivolto esclusivamente ad orientare il comportamento futuro dell'interessato ed esula, quindi, dall'ambito dell'esercizio del diritto di difesa e di contraddittorio nei confronti dell'emittenda cartella di pagamento" (conf. Cass., nn. 13759 e 15832 del 2016; Id., nn. 6563 e 20431 del 2014; Id., nn. 8137 e 5329 del 2012; Id., n. 26361 del 2010); *contra* Cass., 18 febbraio 2011, n. 3948, secondo la quale la notifica della cartella di pagamento a seguito di controllo automatico *ex art. 36-bis* del d.P.R. n. 600/1973 è legittima, anche se non è stato preventivamente

questo caso, tuttavia, i giudici di merito si sono schierati in senso contrario alle asserzioni della Suprema Corte: in numerosi casi, le Commissioni provinciali e regionali hanno teorizzato la sussistenza, in capo all'Amministrazione procedente, di un obbligo inderogabile di trasmettere l'atto in questione<sup>50</sup>, in quanto funzionale all'esercizio del diritto di difesa del contribuente costituzionalmente tutelato<sup>51</sup>, e hanno ricondotto tale procedura all'ambito applicativo del citato art. 6, comma 5, dello Statuto del contribuente, giungendo a dichiarare nullo l'atto impositivo non preceduto dalla notifica dell'avviso bonario<sup>52</sup>.

*c) accessi, ispezioni e verifiche: l'art. 12, co. 7, dello Statuto del contribuente*

Dai casi sinora analizzati emergono con chiarezza i tentativi di parte della giurisprudenza nazionale, sulla scia dello Statuto dei diritti del contribuente, di rimediare al tradizionale sbilanciamento tra gli strumenti funzionali alla realizzazione dell'interesse fiscale e quelli, più modesti, concessi al contribuente. È opportuno, a questo punto, verificare se una simile sperequazione sussista anche in relazione agli avvisi di accertamento emessi in esito all'esercizio di poteri istruttori più penetranti rispetto ai controlli automatizzati o formali.

Come è noto, l'art. 32, comma 1, n. 1), d.P.R. 600/73 e l'art. 52, comma 2, d.P.R. 633/72 conferiscono agli Uffici il potere di eseguire "accessi, ispezioni e verifiche", disciplinati nel dettaglio dall'art. 33 del d.P.R. 600/73. L'applicazione delle norme deve avvenire nel rispetto dell'art. 12, comma 7, dello Statuto del contribuente, che concede alla parte privata un termine di sessanta giorni, decorrenti dal rilascio dal processo verbale di constatazione, entro il quale comunicare all'Amministrazione finanziaria le proprie osservazioni in merito. La detta disposizione, oltre a stabilire che delle osservazioni e dei rilievi del contribuente deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica - realizzando in questo modo una forma di contraddittorio, per quanto imperfetta<sup>53</sup> -, richiede che gli uffici impositori valutino gli elementi addotti dal contribuente, raddoppia il consueto termine concesso al privato per rappresentare le proprie ragioni e vieta espressamente l'emissione dell'atto impositivo prima del sessantesimo giorno successivo al rilascio del processo verbale di chiusura<sup>54</sup>.

---

emesso l'avviso bonario, sempreché la pretesa derivi da una divergenza tra le somme dichiarate e quelle effettivamente versate (conf. Cass., 9 marzo 2016, n. 4591; Id., ord. 10 giugno 2015, n. 12023; Id., 22 aprile 2015, n. 8154).

<sup>50</sup> Cfr. Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XXV, 27 marzo 2012, n. 49; *contra*, Comm. Trib. Prov. Benevento, sez. I, 16 gennaio 2018, n. 5.

<sup>51</sup> Aderiscono a tale indirizzo L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, op. cit., e M. BASILAVECCHIA, *Ruolo d'imposta*, in *Enc. Dir.*, Milano, vol. XLI, 1989.

<sup>52</sup> Cfr. Comm. Trib. Reg. Piemonte, sez. X, 2 marzo 2011, n. 13; Comm. Trib. Reg. Puglia, sez. III, 11 ottobre 2010, n. 81; Comm. Trib. Prov. Benevento, sez. II, 27 giugno 2011, n. 215; Comm. Trib. Prov. Cosenza, sez. I, 1 luglio 2008, n. 306.

<sup>53</sup> Così I. SUSANNA, *Diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*, in A. Fantozzi-A. Fedele, *Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., par. 4.

<sup>54</sup> A. MARCHESELLI, in *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, op. cit., respinge la tesi di chi circoscrive la portata della norma ai soli controlli che culminano nell'emissione del pvc, osservando che quando l'istruttoria si svolge in ufficio "l'esigenza di contraddittorio è addirittura maggiorata", perché in simili casi è "mancata, in fatto, l'occasione di contatto tra operanti e contribuenti, che ben potrebbe costituire

La norma esplicita con efficacia il valore del contraddittorio endoprocedimentale<sup>55</sup>: nella fattispecie considerata i poteri istruttori contemplati dall'art. 32 non esauriscono i propri effetti sul piano patrimoniale, ma si sostanziano in attività fortemente pervasive della sfera privata del contribuente, e pertanto occorre garantire al soggetto privato una tutela di pari intensità<sup>56</sup>. In risposta a questa esigenza, lo Statuto interviene sulla disciplina di accessi, ispezioni e verifiche contenuta nel TUIR imponendo di instaurare il contraddittorio endoprocedimentale in ogni caso, ossia senza effettuare distinzioni tra tributi "armonizzati" e "non armonizzati". Considerata la quantità di procedimenti in materia di imposte dirette instaurati annualmente, è evidente che l'estensione dell'obbligo del contraddittorio preventivo a queste fattispecie potenzia efficacemente la tutela del privato.

Peraltro, l'esplicito richiamo al principio di cooperazione<sup>57</sup> tra Amministrazione e contribuente palesa la funzione del contraddittorio come uno strumento utile non solo alla difesa del privato, ma potenzialmente proficuo per entrambe le parti del procedimento: come è stato precedentemente osservato<sup>58</sup>, il dialogo preventivo con l'Amministrazione finanziaria consente di acquisire gli elementi utili ai fini della determinazione della effettiva capacità contributiva del soggetto passivo d'imposta, in attuazione del principio consacrato *ex art. 53, Cost.*, e realizza le esigenze di celerità e speditezza tipiche del procedimento amministrativo, risparmiando i tempi e le spese connessi all'esercizio dei poteri istruttori più invasivi.

L'art. 12, comma 7 dello Statuto costituisce una manifestazione della rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale nel procedimento tributario di rara limpidezza. Invero, ad oggi non sono stati riscontrati orientamenti giurisprudenziali o dottrinali contrastanti con la portata della disposizione.

Tra le pronunce maggiormente incisive, meritano di essere segnalate le sentenze con cui la Suprema Corte ha tracciato un nesso diretto tra il principio generale del giusto procedimento e il contraddittorio

---

*occasione di scambio di informazioni ed esposizione di ragioni difensive*"; cfr. Comm. Trib. Prov. Milano, Sez. XXXI, 10 maggio 2010, n. 126, che ha riconosciuto l'operatività dell'art. 12 co. 7 a qualsiasi verifica e controllo, indipendentemente dalla denominazione dell'atto conclusivo del procedimento, in G. RAGUCCI, *Le garanzie del contribuente sottoposto a verifica*, op. cit.

<sup>55</sup> Cfr. G. MARONGIU, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., cap. VI, par. 1.1, che ricava dall'art. 12, comma 7 la conferma dell'esistenza di un principio generale del contraddittorio endoprocedimentale immanente all'ordinamento e S. MULEO, in *Il contraddittorio procedimentale e l'affidamento come principi immanenti*, op. cit., che giunge alle medesime conclusioni valorizzando "il convincente impianto lessicale" della norma; *contra*, D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., secondo la quale "la formulazione letterale della norma indurrebbe a ritenere per certi aspetti "debole" il diritto al contraddittorio anticipato ivi previsto", e aggiunge che "Non sembra (...) che il diritto al contraddittorio anticipato introdotto dal legislatore dello Statuto rivesta carattere di generalità".

<sup>56</sup> Cfr. P. SELICATO, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, op. cit., che sottolinea l'esistenza di una tuttora attuale "esigenza di parità nei rapporti tra le parti che è stata ricondotta al principio del contraddittorio".

<sup>57</sup> Secondo G. MARONGIU, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., cap. VI, par. 2, l'esplicito rimando al principio in parole costituisce una "grande novità che trova rispondenza nelle esperienze europee"; cfr. anche L. SALVINI, *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo statuto del contribuente e oltre)*, op. cit., e R. MICELI, *Il diritto del contribuente al contraddittorio nella fase istruttoria*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2000, I.

<sup>58</sup> Cfr. par. 2, note 23-24.

endoprocedimentale<sup>59</sup>, e successivamente ha sancito la nullità dell'avviso di accertamento emanato prima dello spirare del termine di sessanta giorni<sup>60</sup>. Una volta emesso il provvedimento conclusivo della fase di verifica o controllo, dunque, l'Amministrazione sospende le proprie attività per il lasso di tempo individuato dall'art. 12, comma 7, per consentire al contribuente di presentare osservazioni e chiarimenti che dovranno essere debitamente valutati in sede di eventuale emanazione dell'atto impositivo<sup>61</sup>. A parere degli Ermellini, l'omessa considerazione dei motivi addotti dal contribuente in propria difesa, nonché la violazione del termine di sessanta giorni non sorretta da circostanze di "particolare e motivata urgenza"<sup>62</sup>, costituiscono un difetto di motivazione dell'avviso di accertamento grave al punto da sanzionarlo con la nullità<sup>63</sup>.

Sul punto, è stato anche rilevato come il citato art. 12, comma 7, superi l'ostacolo della "prova di resistenza" nella misura in cui sanziona con la nullità l'atto impositivo emesso *ante tempus* senza caricare il contribuente di alcun onere probatorio aggiuntivo, operando "una valutazione 'ex ante' in merito alla necessità del rispetto del contraddittorio endoprocedimentale tributario"<sup>64</sup>.

In conclusione, non può non rilevarsi che il primo comma dell'art. 12 menziona i soli casi di accessi, ispezioni e verifiche compiuti nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali. La disposizione in parola, dunque, delimita l'esperimento del contraddittorio preventivo alle sole ipotesi di accessi ai luoghi in cui si svolge l'attività professionale del contribuente; ciò comporta che, nei casi in cui l'attività accertativa abbia ad oggetto tributi "non armonizzati" e sia svolta all'interno dell'abitazione domestica, il soggetto privato non ha diritto al contraddittorio con l'Amministrazione se non in fase contenziosa. Pertanto, sebbene l'art. 12 dello Statuto realizzi una delle forme più efficaci di contraddittorio endoprocedimentale all'interno del

---

<sup>59</sup> Cass., sez. trib., 27 luglio 2006, n. 17229: "Né [...] si possono considerare sufficienti perché l'ufficio tributario operi l'accertamento di un rapporto giuridico tributario, senza che l'attività istruttoria sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento, cioè consentendo al contribuente, ai sensi dell'art. 12, 7° comma della legge 27 luglio 2000, n. 212, di intervenire già in sede procedimentale amministrativa". Secondo G. MARONGIU, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., cap. VI, par. 2, tali asserzioni potrebbero giustificare l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale anche alle ipotesi nelle quali si dubita che esso possa trovare applicazione.

<sup>60</sup> Cfr. Cass., SS. UU., 29 luglio 2013, n. 18184, e Cass., 7 marzo 2014, n. 5367; Id., 18 novembre 2014, n. 24567, che hanno esteso l'operatività della norma all'avviso di recupero di imposta e al diniego di rimborso IVA.

<sup>61</sup> Cfr. R. MICELI, *La motivazione degli atti tributari*, op. cit., e D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit.

<sup>62</sup> Che in nessun caso possono coincidere con lo spirare del termine previsto per l'emissione dell'avviso di accertamento, cfr. A. COTTO-M. MEOLI-G. VALENTE, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, a cura de il Sole 24 Ore, 2001, S. e M. CAPOLUPO, *Statuto del contribuente e diritto di interpello*, Milano, 2001, R. MICELI, *La partecipazione del contribuente alla fase istruttoria*, op. cit.

<sup>63</sup> In merito si è pronunciata anche la Corte costituzionale, ord. 16 luglio 2009, n. 244, argomentando alla luce del combinato disposto dell'art. 7, comma 1, l. 212/2000, e degli artt. 3 e 21-septies della l. 241/90, coerentemente con l'impostazione tradizionale che inquadra il difetto di motivazione nella categoria della nullità; cfr. D. MAZZAGRECO, *I limiti all'attività impositiva nello Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit. e P. PIANAVIGNA, *Resistenze nazionali all'indebitabilità del contraddittorio*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2010, n. 3, II.

<sup>64</sup> Cfr. Cass. civ., sez. V, 10 maggio 2019, n. 12451.

panorama nazionale, non si può ignorare che la lacuna rilevata crea un vuoto di tutela difficilmente superabile<sup>65</sup>.

*d) accertamenti ex art. 10-bis, l. 212/2000: il contraddittorio nell'abuso del diritto*

Una ipotesi peculiare di contraddittorio endoprocedimentale è quella istituita dall'art. 10-bis dello Statuto del contribuente: introdotta nel *corpus* normativo dello Statuto dal D. Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, la norma disciplina la controversa figura dell'abuso del diritto, stabilendo che l'istituto è accertato con apposito atto, preceduto, a pena di nullità, da una richiesta di chiarimenti in cui sono indicati i motivi per i quali si ritiene configurabile un abuso del diritto; il comma 8 della medesima norma aggiunge che *“l'atto impositivo è specificamente motivato, a pena di nullità, in relazione alla condotta abusiva, alle norme o ai principi elusi, agli indebiti vantaggi fiscali realizzati, nonché ai chiarimenti forniti dal contribuente”*. La disposizione in parola appare concepita per potenziare al massimo la tutela del contribuente in fattispecie “scivolose” come quelle elusive, in cui il confine tra lecito e illecito è spesso labile, e delinea un modello di contraddittorio endoprocedimentale al cui interno si fondono gli aspetti rilevanti dell'istituto, ossia l'insorgenza di un obbligo di comunicazione con il contribuente laddove il procedimento in corso sia suscettibile di concludersi con l'emissione di un atto lesivo, la c.d. “motivazione rafforzata”, e la previsione della nullità del provvedimento finale laddove l'Amministrazione violi le dette prescrizioni<sup>66</sup>.

L'art. 10-bis, dunque, sembra incarnare la volontà del legislatore di dare piena attuazione al principio europeo del giusto procedimento, estendendone l'efficacia anche al campo del diritto tributario. In quest'ottica, infatti, la funzione di bilanciamento tra le esigenze di celerità ed efficienza del procedimento tributario e il diritto del contribuente al dialogo preventivo svolta dal contraddittorio endoprocedimentale ben potrebbe giustificare l'applicazione generalizzata dell'istituto, con specifico riferimento ai procedimenti finalizzati all'emissione di un atto impositivo.

In sostanza, sembra che il legislatore dello Statuto condivida la tesi del contraddittorio endoprocedimentale come principio generale<sup>67</sup>, avendo cura di declinarlo anche nei suoi aspetti applicativi.

---

<sup>65</sup> Sul punto, vedi M. BEGHIN, *Aspetti critici della recente proposta di legge riguardante il contraddittorio endoprocedimentale*, in *il fisco*, 42/2018, p. 4007, a parere del quale la soluzione a tale lacuna consiste nella valorizzazione dell'art. 24, l. 7 gennaio 1929, n. 4, che prescrive di contestare le violazioni delle norme contenute in leggi finanziarie attraverso un processo verbale

<sup>66</sup> Nel sistema di tutela del contribuente coinvolto in un procedimento in materia di abuso del diritto è ricompreso l'art. 6, comma 2, l. 212/2000, ai sensi del quale *“L'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito”*.

<sup>67</sup> Cfr. S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, op. cit., e A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rassegna tributaria*, 1/2017, p. 11, il quale, in commento alla sent. n. 132/15 della Corte costituzionale asserisce *“[...] la Corte costituzionale sul contraddittorio [...] Ha tagliato la testa al toro:*

Considerata la chiarezza dei termini con cui l'art. 10-*bis* disciplina il contenuto del provvedimento e gli effetti sulla sua efficacia in caso di violazioni, non stupisce che i casi di disaccordo tra i giudici di merito e la Suprema Corte sull'applicazione della norma siano pressoché inesistenti<sup>68</sup>. Questo risultato, però, è il frutto di un lungo percorso, di cui l'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* costituisce solo l'ultimo tassello.

In precedenza, il nostro ordinamento contemplava un solo esempio di norma antiabuso: l'art. 37-*bis*, d.P.R. 600/73, nel sancire l'inopponibilità all'Amministrazione finanziaria di atti, fatti e negozi diretti ad aggirare le leggi tributarie, imponeva di trasmettere una richiesta di chiarimenti prima di procedere all'emanazione dell'avviso di accertamento, pena la nullità dell'atto. In altre parole, l'ordinamento nazionale dava spazio al contraddittorio tra contribuente e Fisco anche prima che lo Statuto vedesse la luce, ma si trattava di un'apertura limitata. In primo luogo, l'applicabilità della disposizione era vincolata dalla previsione del terzo comma, contenente un elenco degli atti qualificabili abusivi. Ne discendeva la restrizione dell'obbligo incombente sull'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale esclusivamente in ipotesi specifiche, tassativamente individuate dalla legge.

Peraltro, le incertezze sull'esistenza, all'interno dell'ordinamento nazionale, di una clausola antielusiva di portata generale<sup>69</sup> - ossia sul ruolo esercitato dall'art. 37-*bis* - si ripercuotevano sull'effettiva sanzionabilità dell'atto impugnato. In sostanza, non essendovi chiarezza in merito alla natura dell'art. 37-*bis*, la previsione della nullità del provvedimento emesso *ante tempus* si rivelava particolarmente critica.

Il dibattito sull'argomento giunse a una svolta quando fu sollevata questione di legittimità costituzionale dell'art. 37-*bis*, comma 4. Nello specifico, la Corte di Cassazione, nel rimettere la questione dinanzi alla Corte costituzionale<sup>70</sup>, riconosceva l'esistenza di un "istituto generale di abuso del diritto", rispetto al quale la fattispecie disciplinata dall'art. 37-*bis* risultava connotata da specialità; tuttavia, alla luce del fatto che le norme dotate di valore generale<sup>71</sup> non prevedevano il contraddittorio, né tantomeno una sanzione per il provvedimento emesso *ante tempus*, gli Ermellini ritenevano

---

*il contraddittorio anticipato è obbligatorio, sempre ed in ogni caso. E ciò è imposto dall'art. 3 e, in seconda battuta, dall'art. 53 Cost.*"

<sup>68</sup> In questo senso, vedi M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, in *GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 10/2015, pag. 741, a parere del quale la disposizione in esame "sembra al riparo da ogni possibile censura da parte del giudice delle leggi".

<sup>69</sup> Secondo l'orientamento prevalente, il divieto di abuso del diritto costituiva un principio generale immanente all'ordinamento comunitario, e pertanto i suoi effetti erano suscettibili di essere estesi all'ordinamento domestico (cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, 21 ottobre 2005, n. 20398; conf., 14 novembre 2005, n. 22932; conf., 21 aprile 2008, n. 10257; Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. XXVII, 12 ottobre 2015, nn. 4401-4402-4403; Comm. Trib. Prov. Reggio Emilia, sez. I, 8 febbraio 2008, n. 10; Comm. Trib. di I grado Bolzano, sez. II, 8 luglio 2013, n. 93); *contra*, cfr. Comm. Trib. Prov. Rimini, sez. II, 11 maggio 2011, n. 184.

<sup>70</sup> Così, Cass. civ., sez. V, ord. 5 novembre 2013, n. 24739.

<sup>71</sup> Cfr. art. 20, d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131.

“irragionevole”<sup>72</sup> la declaratoria di nullità prescritta dall’art. 37-bis. La pronuncia della Corte costituzionale fu risolutiva: si affermò *in primis* che “*esprime ragionevolezza la sanzione di nullità, in caso di violazione del termine stabilito per garantire l’effettività di tale partecipazione*”<sup>73</sup>, e, nel prosieguo della sentenza, la Consulta si soffermò sulle ragioni sottese a una sanzione di tale gravità, asserendo che fosse necessario considerare le peculiarità dell’accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente. In altre parole, la previsione di un termine entro il quale esperire il contraddittorio con il contribuente - prima di emettere l’avviso di accertamento - è funzionale al corretto esercizio dell’attività amministrativa, nella misura in cui consente di ponderare con la dovuta accortezza tutti gli interessi rilevanti nel caso concreto; pertanto, la nullità dell’atto impositivo emesso *ante tempus* non contrasta con l’assetto costituzionale, poiché “*la mancanza di contraddittorio non può essere considerata vizio formale, essendo sostanziale l’interesse alla partecipazione al procedimento*”<sup>74</sup>.

*e) l’accertamento basato su presunzioni: gli studi di settore e la presunzione bancaria*

L’art. 62-bis del d.l. n. 331/1993 (convertito, con modificazioni, nella l. 427/1993) assegna agli uffici dell’Amministrazione, con l’ausilio delle associazioni dei professionisti coinvolti, il compito di elaborare periodicamente gli studi di settore<sup>75</sup>, al fine di rendere più efficace l’azione accertatrice e di consentire una più articolata determinazione dei coefficienti presuntivi.

È indubbio che l’accertamento basato su presunzioni si sia spesso rivelato utile nell’esperienza concreta: l’individuazione di un reddito medio *standard* per i contribuenti appartenenti ai medesimi settori consente di valutare la congruenza dei ricavi dichiarati dai contribuenti, agevolando l’identificazione di dichiarazioni infedeli e contribuendo, in tal modo, ad arginare il dilagante fenomeno dell’evasione fiscale.

Tuttavia, un atto impositivo emesso sulla sola base di elementi standardizzati è evidentemente inidoneo a riflettere la reale situazione patrimoniale dell’impresa<sup>76</sup>; per questo motivo, il legislatore ha stabilito che nei casi in cui sia riscontrato uno scostamento tra l’ammontare dei ricavi o compensi

---

<sup>72</sup> A parere della Suprema Corte, la parte privata di un procedimento avente ad oggetto un atto *ex art. 37-bis* avrebbe subito una irragionevole disparità di trattamento rispetto al contribuente coinvolto in un procedimento in materia di imposta di registro, essendo le due norme (apparentemente) equivalenti sotto il profilo della funzione antielusiva.

<sup>73</sup> Così, Co. Cost., sent. 7 luglio 2015, n. 132.

<sup>74</sup> In questi termini M. BASILAVECCHIA, *Anche su abuso ed elusione garanzie ineludibili*, cit.

<sup>75</sup> Gli strumenti oggetto del presente paragrafo sono stati sostituiti dagli indici di affidabilità fiscale (ISA), introdotti con il d.l. 24 giugno 2017, n. 50, convertito in legge 15 giugno 2017, n. 96, costruiti con una metodologia statistico-economica basata su dati e informazioni contabili e strutturali relativi a più periodi d’imposta. Scopo degli ISA è consentire agli operatori economici di valutare autonomamente la propria posizione e di verificare il grado di affidabilità su una scala di valori che va da 1 a 10.

<sup>76</sup> Cfr. Cass. civ., sez. V, 28 luglio 2006, n. 17229: “*gli studi di settore, data la loro natura di atti amministrativi generali di organizzazione, non si possono considerare sufficienti perché l’Ufficio finanziario operi l’accertamento di un rapporto giuridico tributario di specie ultima, senza che l’attività istruttoria amministrativa sia completata nel rispetto del principio generale del giusto procedimento*”.

dichiarati e l'ammontare degli importi determinabili sulla base degli studi di settore, l'ufficio, prima di emettere l'avviso di accertamento, invita il contribuente a comparire<sup>77</sup>. La vincolatività di tale disposizione discende, in primo luogo, dal fatto che l'omesso esperimento del contraddittorio preventivo causerebbe l'incompletezza dell'istruttoria, configurando una evidente violazione del principio del giusto procedimento<sup>78</sup>; inoltre, è stato autorevolmente rilevato<sup>79</sup> che, in questi casi, le note ragioni pratiche di utilità sottese all'esperimento di un dialogo preventivo con il contribuente<sup>80</sup> risultano avvertite con particolare intensità. In sostanza, poiché gli atti impositivi basati su studi di settore sono generalmente considerati "*ad alto rischio di essere infondati ed erronei*", è fondamentale acquisire elementi necessari per valutare la fondatezza della pretesa del Fisco, evitando "*di sacrificare gli interessi del contribuente*" e l'"*ovvia dispersione di risorse*".

Pertanto, coerentemente con le osservazioni che precedono, la Corte di Cassazione<sup>81</sup> ha stabilito che gli studi di settore sono fondati su presunzioni semplici, la cui natura grave, precisa e concordante *ex art. 2729, c.c.*, non è *ex lege* determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli *standard* in sé considerati, ma nasce solo in esito al contraddittorio: in altre parole, esiste una stretta connessione tra l'utilizzabilità degli studi di settore e il dialogo con il contribuente, sul quale incombe l'obbligo di giustificare lo scostamento. Più specificamente, in fase endoprocedimentale la parte privata è chiamata a provare, senza alcuna limitazione di mezzi e di contenuto, la sussistenza di condizioni che dimostrano la legittimità dell'esclusione dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli *standards* derivanti dagli studi di settore. La Suprema Corte si è anche pronunciata sulle conseguenze dell'omessa attivazione del contraddittorio preventivo, sancendo la nullità dell'avviso di accertamento emesso in violazione dell'obbligo di invitare il contribuente a comparire prima dell'emissione del provvedimento<sup>82</sup>. La gravità della sanzione tutela gli interessi della parte privata dagli abusi dell'Amministrazione finanziaria, garantendo al contempo l'attuazione del principio del

---

<sup>77</sup> Cfr. art. 10, commi 1 e 3-*bis*, legge 8 maggio 1998, n. 146 (come modificato dall'art. 1, comma 409, lett. b), legge 3 aprile 2004, n. 301).

<sup>78</sup> Cfr. Cass. civ., sez. V, sent. 28 luglio 2006, n. 17229.

<sup>79</sup> Cfr. A. MARCHESELLI, in *L'effettività del contraddittorio nel procedimento tributario tra Statuto del contribuente e principi comunitari*, op. cit., a parere del quale il contraddittorio si pone come strumento privilegiato attraverso il quale l'Ufficio acquisisce "*dati fondamentali per la corretta fotografia della materia imponible*"; sulla necessità di estendere il contraddittorio preventivo ai procedimenti aventi ad oggetto atti basati su studi di settore, G. MARONGIU, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., cap. VI, par. 2.1.

<sup>80</sup> Cfr. par. 2, pagg. 8-9.

<sup>81</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638. Conf., da ultimo Cass. civ., 30 aprile 2019, n. 11433. Esiste un orientamento minoritario che riconosce agli studi di settore il valore probatorio di presunzione legale relativa: cfr. Cass., 15 luglio 2015, n. 14787.

<sup>82</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638; conf., Cass., 28 luglio 2006, n. 17229; Id., 15 maggio 2013, n. 11633; Id., 2 dicembre 2015, n. 24506; Id., 8 aprile 2015, n. 6971; Id., 24 novembre 2016 n. 24003; Id., 4 giugno 2018, n. 14159; Id., 30 aprile 2019, n. 11433.

giusto procedimento; si tratta, dunque, di una statuizione particolarmente efficace, alla quale i giudici di merito si sono allineati senza fornire interpretazioni divergenti<sup>83</sup>.

Cosa fare, però, nella situazione inversa, ossia laddove l'invito a comparire *ex art. 10, comma 3-bis* sia regolarmente notificato, ma il contribuente non vi dia seguito?

La risposta a questa domanda non poteva essere la nullità dell'avviso di accertamento: nelle ipotesi in cui la mancata instaurazione del contraddittorio sia addebitabile all'inerzia del contribuente, sancire l'invalidità *tout court* del provvedimento si tradurrebbe nella attribuzione a quest'ultimo del potere di paralizzare gli effetti dell'atto impositivo, che a sua volta causerebbe un generale arresto dell'attività accertativa. La realizzazione di un simile scenario è, evidentemente, inaccettabile. Per questo motivo, un consolidato orientamento giurisprudenziale<sup>84</sup> ritiene legittimo l'avviso di accertamento emesso in assenza di contraddittorio preventivo, laddove l'omissione costituisca una conseguenza dell'inerzia del contribuente.

Sul punto, occorre specificare che la compressione del diritto *ex art. 24, Cost.* in fase endoprocedimentale è solo apparente. Invero, il mancato esperimento del contraddittorio preventivo non preclude l'esercizio del diritto di difesa in giudizio; peraltro, in tale sede il contribuente è sempre ammesso a fornire la prova dell'infondatezza dell'avviso di accertamento, ben potendo avvalersi di tutti i mezzi di prova previsti dalla legge, compreso il ricorso a presunzioni semplici<sup>85</sup>. La sola conseguenza della mancata risposta all'invito a comparire consiste nell'inversione dell'onere della prova, che dall'Amministrazione portatrice della pretesa fiscale si sposta sul contribuente rimasto inerte.

Gli orientamenti giurisprudenziali prevalenti hanno confermato la rilevanza del contraddittorio endoprocedimentale in materia di studi di settore. *In primis*, l'emissione dell'atto di accertamento dopo il regolare svolgimento del contraddittorio preventivo esige che l'Amministrazione integri la motivazione con le ragioni alla base del rigetto della tesi del contribuente, solo così emergendo la gravità, precisione e concordanza attribuibile alla presunzione basata sugli studi di settore<sup>86</sup>. Peraltro, laddove il contribuente abbia omissso di rispondere all'invito a comparire, ma abbia prodotto le proprie difese in sede contenziosa, il giudice non può limitarsi a rilevare l'inerzia in fase endoprocedimentale: le Sezioni Unite hanno stabilito che l'inattività del privato in tale fase non assume un peso significativo

---

<sup>83</sup> Cfr., *ex multis*, Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. II, 14 marzo 2019, n. 1584; Comm. Trib. Reg. Veneto, 7 novembre 2018, n. 1244.

<sup>84</sup> Secondo un indirizzo antecedente alla citata pronuncia delle Sezioni Unite, è illegittimo l'avviso di accertamento fondato su studi di settore in quanto, sebbene il contribuente non avesse dato seguito all'invito a comparire, "l'Amministrazione avrebbe dovuto corroborare la propria presunzione di ulteriori elementi di giudizio volti a sostanziare la reale redditività dell'azienda" (così Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. VIII, 9 maggio 2007, n. 26); Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. staccata di Latina, sent. 7 giugno 2007, n. 172.

<sup>85</sup> Circ. n. 19/E del 14 aprile 2010; Comm. Trib. Reg. Molise, sez. II, sent. 14 marzo 2018, n. 114.

<sup>86</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638. Conf., Cass. Civ., sez. V, sent. 12 dicembre 2013, n. 27822; Id., 23 dicembre 2015, n. 25902; Id., sez. III, sent. 4 aprile 2016, n. 7897.

nel quadro probatorio complessivo, dal momento che, per il giudice, la relativa valutazione non è obbligatoria, ma costituisce una mera facoltà<sup>87</sup>. Sul punto, merita di essere approfondito l'orientamento che ha interpretato con rigore il contenuto di tale possibilità: è stato affermato che l'inerzia del contribuente “*rafforza la valenza delle argomentazioni proposte dalla controparte, oltre che a dimostrare disinteresse per la causa*”, e che costituirebbe un “*elemento fortemente indiziario*”<sup>88</sup>. In sostanza, il fatto che la mancata instaurazione del contraddittorio sia addebitabile al contribuente non ne pregiudica il diritto di difesa in giudizio; tuttavia, esiste un filone giurisprudenziale che attribuisce all'inerzia della parte privata una valenza negativa al punto da influenzare “*fortemente*” la pronuncia del giudice. Da un'impostazione così penalizzante sembra potersi ricavare l'importanza assegnata al contraddittorio *ex art. 10, comma 3-bis, l. 146/98*, dalla giurisprudenza di merito: ferme restando l'esigenza di garantire il rispetto dell'art. 24, Cost., il contribuente che lascia cadere nel vuoto la possibilità di confrontarsi preventivamente con l'Amministrazione finanziaria, ostacolando la formazione di un atto commisurato alla sua capacità contributiva e lasciando incompleta l'istruttoria per la sua colpevole inerzia, non è esente da conseguenze.

In conclusione, occorre precisare che, nel campo delle presunzioni tributarie, la disciplina degli studi di settore non costituisce l'unico caso in cui l'omessa attivazione del contraddittorio endoprocedimentale è sanzionata con la nullità dell'atto impositivo. In materia di determinazione sintetica del reddito, l'art. 38, comma 7, d.P.R. 600/73 prevede che l'Amministrazione procedente inviti il contribuente “*per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento*”<sup>89</sup>; non sono state registrate interpretazioni discordanti sulla portata della disposizione, né sugli effetti di un'eventuale violazione, dal momento che sia la giurisprudenza di legittimità che quella di merito concordano sull'obbligatorietà dell'invito<sup>90</sup>.

Un ulteriore esempio di fattispecie presuntiva è rappresentato dalla c.d. presunzione bancaria, disciplinata *ex art. 32, comma 1, n. 7, d.P.R. 600/73*: la norma stabilisce, in primo luogo, che i prelevamenti e gli importi riscossi nell'ambito di rapporti d'impresa rilevati nel corso delle indagini

---

<sup>87</sup> Cfr. Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, nn. 26635, 26636, 26637 e 26638.

<sup>88</sup> Cfr. Comm. Trib. Reg. Lazio, sez. I, sent. 18 aprile 2012, n. 222; Id., sent. 26 gennaio 2015, n. 303. Quanto alle pronunce di legittimità, si veda Cass., Sez. Un., 18 dicembre 2009, nn. 26635 e 26637: la mancata risposta da parte del contribuente all'invito al contraddittorio “*costituisce elemento indiziario convergente a supportare la corrispondenza a realtà dell'accertamento*”; nello stesso senso, A. MARCHESELLI, *Le Sezioni Unite sulla natura presuntiva degli studi di settore*, in *Corr. Trib.*, n. 4/2010, p. 251.

<sup>89</sup> Cfr. art. 38, comma 7, d.P.R. 600/73, introdotto dall'art. 22, comma 1, d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 31 luglio 2010, n. 122.

<sup>90</sup> Cfr., *ex multis*, Cass., sez. V, ord. 3 aprile 2019, n. 9261, ove si precisa che l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale è “*applicabile, però, solo dal periodo d'imposta 2009, per cui gli accertamenti relativi alle precedenti annualità sono legittimi anche senza l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale*”; secondo Comm. Trib. Reg. Veneto, sez. XXVI, sent. 12 gennaio 2015 n. 162, “*I dati rinvenuti dal c.d. redditometro, sono da ritenere presunzioni semplici che necessitano di essere riportati alla situazione concreta [...] Ne discende che il mancato preventivo contraddittorio, impedendo l'emergere della peculiarità della situazione, mette l'Ufficio nelle condizioni di emettere un atto privo di un valido presupposto impositivo*”.

finanziarie sono posti alla base delle rettifiche od accertamenti, se il contribuente non ne indica il beneficiario e se non risultino dalle scritture contabili<sup>91</sup>; inoltre, è previsto che l'Amministrazione convochi il contribuente sottoposto ad indagini, affinché riferisca gli elementi di prova richiesti prima che l'atto impositivo sia emesso. La Corte di Cassazione ha escluso che tale disposizione assuma natura obbligatoria, argomentando prevalentemente alla luce della natura amministrativa dell'attività accertativa della Guardia di Finanza e degli Uffici finanziari<sup>92</sup>. Analogamente a quanto è stato rilevato in riferimento al metodo sintetico, i giudici di merito si sono allineati alla posizione espressa dalla Suprema Corte: nello specifico, il problema del confronto preventivo su un atto impositivo è stato risolto con l'applicazione dei criteri elaborati dal celebre *revirement* del 2015, ossia valutando la natura "armonizzata" o meno del tributo oggetto dell'atto impugnato<sup>93</sup>; la questione del diritto a opporsi all'emissione di un atto fondato su presunzioni, che ai fini del presente lavoro assume rilevanza primaria, non è stata affrontata<sup>94</sup>.

L'orientamento in parola è stato oggetto di plurime critiche dottrinali, focalizzate principalmente sul suo scarso pragmatismo. La comune esperienza insegna che il collegamento tra prelievi e ricavi "in nero" tratteggiato dal legislatore raramente trova riscontro nella realtà<sup>95</sup>, e che prelievi e versamenti su conto corrente non sono immancabilmente indizi di evasione fiscale, ma sono spesso inquadrabili in vicende lecite<sup>96</sup>. Ne discende che la maggior parte degli avvisi di accertamento basati sulla

---

<sup>91</sup> Il campo di applicazione del meccanismo accertativo presuntivo è stato esteso agli accertamenti sull'IVA ai sensi dell'art. 51, comma 2, n. 2, d.p.r. 633/72.

<sup>92</sup> Così, Cass., Id., 3 marzo 2001, n. 3128; Id., 30 novembre 2009, n. 25142; Id., 24 gennaio 2013, n. 1682; Id., 16 maggio 2014, n. 10767; Id., 24 giugno 2014, n. 14290.

<sup>93</sup> Secondo A. CARINCI-D. DEOTTO, *Il contraddittorio tra regola e principio: considerazioni critiche sul revirement della Suprema Corte*, op. cit., la distinzione tra tributi c.d. "armonizzati" e "non armonizzati" presenta notevoli criticità: il procedimento disciplinato ai sensi dell'art. 32, n. 2), d.P.R. 600/73, è lo stesso previsto dall'art. 51, comma 2, n. 2), d.P.R. 633/72, in tema di IVA, che come è noto ha origine comunitaria: pertanto, nei casi - tutt'altro che infrequenti - di accertamenti "misti", ossia aventi ad oggetto sia tributi armonizzati che non armonizzati, si giungerebbe alla paradossale conclusione per cui l'omesso esperimento del contraddittorio preventivo costituirebbe un vizio idoneo a rendere solo parzialmente nullo l'avviso di accertamento, rappresentato da un atto unico ed emesso in esito ad un unico procedimento.

<sup>94</sup> Cfr., *ex multis*, Comm. Trib. Reg. Toscana, sez. I, sent. 15 aprile 2019, n. 689; Comm. Trib. Reg. Lombardia, sez. XXI, sent. 5 maggio 2018, n. 3696; Comm. Trib. Reg. Lazio sez. XV, sent. 6 giugno 2018, n. 3730.

<sup>95</sup> G. MELIS, *Lezioni di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2016, p. 310, e G. MARONGIU, in *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, op. cit., cap. VI, par. 2.1, a parere del quale la norma condiziona la rilevanza dei movimenti bancari alla mancata dimostrazione dell'irrelevanza dei movimenti stessi; tuttavia, la dimostrazione deve avere un luogo e un tempo procedurali, i quali non possono che essere il luogo e il tempo procedimentale in cui si colloca la disciplina dell'art. 32, ossia un tempo anteriore alla ricostruzione, da parte dell'ufficio stesso, dell'accertamento.

<sup>96</sup> La Corte costituzionale, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, n. 2), nella parte in cui sancisce che i prelievi annotati nei conti bancari "sono altresì posti come ricavi (...) se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario", ha respinto la questione affermando che "la norma impugnata stabilisce una mera inversione dell'onere probatorio e non priva affatto il contribuente di adeguata tutela, dal momento che gli è consentito liberarsi dagli effetti della presunzione *iuris tantum* indicando il beneficiario del prelievo" (cfr. Co. Cost., 8 giugno 2005, n. 225); in tema di equiparazione del trattamento fiscale dei compensi di lavoro autonomo ai ricavi di un'impresa, con sentenza n. 228, depositata il 6 ottobre 2014, la Consulta ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 32, comma 1, n. 2), secondo periodo, rilevando che "la presunzione è lesiva del principio di ragionevolezza nonché della capacità contributiva, essendo arbitrario ipotizzare che i prelievi ingiustificati da conti correnti bancari effettuati da un lavoratore autonomo siano destinati ad un investimento nell'ambito della propria attività professionale e che questo a sua volta sia produttivo di un reddito".

presunzione bancaria *ex art. 32* sono infondati; conseguentemente, il riconoscimento dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo risponderebbe a ragioni di opportunità, nella misura in cui contribuirebbe a evitare l'instaurazione di giudizi di impugnazione destinati a concludersi sfavorevolmente per il Fisco.

#### 4. Conclusioni

La situazione che emerge dagli orientamenti analizzati è riassumibile attraverso un gioco di parole: il dibattito sul contraddittorio endoprocedimentale è caratterizzato da profonda contraddittorietà. La composizione del conflitto tra chi nega l'esistenza di un principio generale del contraddittorio preventivo e chi, al contrario, ne afferma la sussistenza, appare lontana dall'essere raggiunta. Tuttavia, la scuola di pensiero che ricollega l'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale al grado di pervasività degli strumenti di cui si avvale l'Amministrazione finanziaria merita particolare attenzione: configurando l'istituto come mezzo di compensazione della compressione subita dalla sfera privata a causa dei poteri esercitati dal Fisco, siffatto orientamento corrobora la tesi di chi ravvisa l'esistenza del principio del contraddittorio preventivo alla luce del suo legame con il principio del giusto procedimento; pertanto, a parere di chi scrive, merita di essere monitorato nei suoi sviluppi futuri.

Anche nel panorama legislativo nazionale l'applicazione del contraddittorio si verifica in forma episodica e disomogenea, ben lungi dall'affermazione di un principio generale. Un simile assetto ostacola il riconoscimento della più rilevante funzione del contraddittorio endoprocedimentale, consistente nella collaborazione tra contribuente e Fisco. Come è stato autorevolmente rilevato<sup>97</sup>, il potenziamento della condivisione, tra le parti del rapporto impositivo, dei fatti rilevanti ai fini fiscali, previene la diffusa tendenza ad abusare delle forme di definizione agevolata; tuttavia, i recenti interventi legislativi<sup>98</sup> hanno privilegiato istituti c.d. di "acquiescenza rafforzata", ai quali i soggetti privati ricorrono indiscriminatamente, attratti dalla prospettiva di usufruire della riduzione dell'importo originariamente dovuto.

In una prospettiva ideale, il legislatore dovrebbe cessare di ricorrere a simili strumenti, più idonei a favorire i contribuenti disonesti che a realizzare la circolazione delle informazioni fiscalmente rilevanti: occorre garantire il corretto esercizio della potestà impositiva e, al contempo, l'attuazione dei principi di imparzialità e buon andamento della Pubblica Amministrazione. Introdurre l'obbligo

---

<sup>97</sup> Si veda M. PIERRO, *La 'buona amministrazione' e la collaborazione e partecipazione 'informata' del contribuente ai procedimenti tributari*, op. cit., p. 13.

<sup>98</sup> Il riferimento è al d.l. 23 ottobre 2018, n. 119: gli artt. 1 e 2 prevedono la definizione dei pvc ai fini di imposte di varia natura; gli artt. 3 e 5 disciplinano la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione; infine, l'art. 6, comma 1 prevede la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti in ogni grado di giudizio, con un importo pari al valore della controversia.

generale di instaurare il contraddittorio preventivo in tutti i procedimenti finalizzati all'emissione di un atto impositivo sembra essere l'opzione migliore per realizzare i detti obiettivi.

A tal proposito, si segnala che è attualmente al vaglio del Senato della Repubblica un disegno di legge<sup>99</sup>, che introduce un generale obbligo per l'Amministrazione finanziaria di notificare l'invito a comparire prima di emettere un avviso di accertamento, prevedendo altresì che *“il mancato avvio del contraddittorio [...] comporta l'invalidità dell'avviso di accertamento qualora, a seguito di impugnazione, il contribuente dimostri in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere se il contraddittorio fosse stato attivato”* (art. 16, comma 2). Il legislatore sembra aver recepito le indicazioni di fonte giurisprudenziale e dottrinale, compresa la necessità di attivare la prova di resistenza<sup>100</sup> per salvaguardare l'efficacia dell'azione accertativa; tuttavia, lascia perplessi la collocazione prescelta per una così importante statuizione. Il ddl si propone infatti di inserire l'invito obbligatorio nel D. Lgs. 218/97, che disciplina l'accertamento con adesione, ma esistono diverse ragioni che depongono per trasferirlo all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente. In primo luogo, il contraddittorio endoprocedimentale è senz'altro suscettibile di produrre effetti deflattivi del contenzioso, ma la sua principale funzione è garantire il diritto del contribuente a intervenire nel procedimento di formazione dell'atto; pertanto, è più coerente inserire una simile disposizione nello Statuto, per non ledere l'organicità dell'assetto di tutele del contribuente, che in una normativa avente tutt'altro oggetto. Peraltro, lo Statuto del contribuente è contenuto in una legge, la n. 212 del 27 luglio 2000; a monte del noto dibattito sul rango sopraelevato dello Statuto sulle altre leggi ordinarie, la posizione che occupa nella gerarchia delle fonti lo rende meno eludibile rispetto a un decreto legislativo.

---

<sup>99</sup> Ddl n. 1074, rubricato “Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto all'evasione fiscale”, approvato dalla Camera dei deputati il 14 maggio 2019.

<sup>100</sup> Cfr. par. 3.