



DIPARTIMENTO DI IMPRESA E MANAGEMENT

Corso CONSULENZA AZIENDALE

LAUREA MAGISTRALE

IN DIRITTO TRIBUTARIO PROCESSUALE

## **LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE:**

### **Il contraddittorio tributario**

*Presentata da:*      **ANNA FLAGIELLO**

*Matricola:*          **666121**

*Correlatore:*

*Chiar.mo Prof.re*

**GIUSEPPE NAPOLI**

*Relatore:*

*Chiar.mo Prof.re*

**FABIO MARCHETTI**

Esame finale Luglio 2016

## **Indice**

1. La pericolosa relazione tra crisi economica e fisco ingiusto.	4
2. La garanzia del contraddittorio.	11
3. Fonti.	21
3.1. Principi europei.	21
3.2. Fonti costituzionali.	29
3.3. Norme ordinarie.	32
4. Il dualismo del contraddittorio: strumento difensivo e strumento istruttorio.	39
4.1. Il principio di collaborazione: contraddittorio collaborativo.	42
4.2. Il principio di giusto processo: contraddittorio difensivo.	44
5. La Giurisprudenza e lo sviluppo di diversi orientamenti.	48
6. Sentenze a favore della tesi garantista del contraddittorio.	57
6.1. Cassazione n. 18184 del 29 luglio del 2013.	59

6.2. Cassazione n. 19667 del 17 giugno 2014.	69
6.3. Corte Costituzionale n. 132 del 07 luglio 2015.	72
7. Sentenze a favore della tesi mediana e misurata.	75
7.1. Cassazione n. 13588 del 13 giugno 2014.	76
7.2. Cassazione n. 7960 del 04 aprile 2014.	78
7.3. Cassazione n. 7598 del 02 aprile 2014.	80
8. Sentenze a favore della tesi avversa al contraddittorio.	82
8.1. Cassazione n. 3988 del 18 febbraio 2011.	83
8.2. Cassazione n. 21103 del 23 ottobre 2011.	85
8.3. Cassazione n. 16092 del 21 settembre 2012.	87
9. La clamorosa sentenza della Corte di Cassazione n. 24823 del 9 dicembre 2015.	89
10. Conclusioni.	96

## XI. Bibliografia.

# **LA DIFESA DEL CONTRIBUENTE:**

## **Il contraddittorio tributario**

### **CAPITOLO I**

#### **1. La pericolosa relazione tra crisi economica e Fisco ingiusto.**

La crisi economica che ha travolto la nostra società ha indotto la pubblica amministrazione ad utilizzare strumenti che possano aumentare il gettito fiscale, al fine di utilizzarlo poi per la riduzione del debito pubblico, tentando in qualche modo di arginare gli effetti del trend negativo<sup>1</sup>. Tale fenomeno si è concretizzato innanzitutto attraverso un atteggiamento molto più attento rispetto al passato da parte dell'amministrazione finanziaria, la quale si è palesemente posta l'obiettivo di tutelare i propri interessi e recuperare risorse finanziarie. L'Erario ha quindi inaugurato un'era di lotta all'evasione, in cui l'intervento pubblico risulta essere molto più efficace, attraverso l'applicazione dei poteri a esso attribuiti dalle norme tributarie italiane<sup>2</sup>.

Infatti, il Decreto del Presidente della Repubblica del 29 Settembre 1973 n. 600 ha definito i poteri istruttori che l'amministrazione finanziaria può utilizzare per svolgere l'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie da parte del

---

<sup>1</sup> A. MARCHESELLI, *Crisi Economica e Fisco Ingiusto: una relazione pericolosa. I doveri del contribuente nel contraddittorio*, in IPSOA, del 21 Agosto 2012, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>2</sup> A. MARCHESELLI, *Crisi Economica e Fisco Ingiusto: una relazione pericolosa. Il ruolo del contraddittorio*, in IPSOA, del 2 Agosto 2012, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

contribuente<sup>3</sup>. In particolare, l'articolo 32 della suddetta norma delinea i poteri informativi che possono essere assunti dall'ufficio, quali:

- *Controlli incrociati*, in particolare essi consistono nella possibilità di chiedere a terzi soggetti informazioni sull'attività del contribuente, anche attraverso questionari. Tali informazioni devono essere fornite entro 15 giorni dalla richiesta, prorogabili fino a 20 giorni in caso di particolari complessità di reperimento della documentazione, ed è inoltre prevista una sanzione di Euro 250 in caso di mancata risposta;
- *Richiesta diretta al contribuente*, che consente alla pubblica amministrazione di chiedere al contribuente documenti rilevanti per il controllo fiscale, oppure di convocarlo per ottenere informazioni ed evitare accessi in azienda. Tuttavia, ogni mancata informazione richiesta e non fornita dal cittadino, non potrà più essere utilizzata in sede processuale;
- *Istruttoria bancaria*, la quale prevede la possibilità di ottenere dati bancari attraverso la richiesta da inoltrare agli intermediari finanziari a mezzo Posta Elettronica Certificata, dopo aver ottenuto l'autorizzazione del direttore regionale dell'Agenzia delle Entrate o del comandante della Guardia di Finanza<sup>4</sup>. Gli uffici quindi possono chiedere dell'esistenza di conti esistenti, nonché di conti chiusi nei 5 anni precedenti, in capo al contribuente verificato presso gli stessi intermediari al fine di poter ottenere i relativi dati bancari. Anche in questo caso, vige l'obbligo di risposta all'amministrazione finanziaria,

---

<sup>3</sup> C. BONDI' e M. PALANA, *Il verbale di constatazione nelle verifiche fiscali - 1*, in *Rivista Telematica FiscoOggi*, del 9 Agosto 2013, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>4</sup> Sul punto rileva citare la recente pronuncia della Corte di Cassazione sent. n. 1464/16, in base alla quale è stata sancita l'illegittimità dell'accertamento fiscale basato sulle movimentazioni di conti correnti bancari intestati esclusivamente a soggetti privi di diretto collegamento con la società verificata, ancorché legati ai soci da vincoli familiari, salvo che l'Ufficio non dimostri il carattere fittizio dell'intestazione del conto "o comunque la sostanziale riferibilità alla società o ai soci delle posizioni creditorie e debitorie annotate sul conto medesimo".

la cui violazione è sanzionata con una pena pecuniaria da Euro 2.500 a Euro 25.000 per ogni risposta non fornita.<sup>5</sup>

È evidente come il legislatore attribuisce all'amministrazione finanziaria dei poteri di controllo che gradualmente invadono sempre più la sfera privata del contribuente, in particolare, ciò si evince dall'articolo che segue quello appena analizzato sopra: l'articolo 33 della stessa norma, che completa il quadro degli strumenti utilizzabili dal Fisco<sup>6</sup>.

L'articolo 33, infatti, conferisce alla pubblica amministrazione poteri ispettori, i quali consistono in:

- *Accessi ai locali del contribuente*, coinvolgendo solitamente il “domicilio” del cittadino verificato, che sono effettuati su autorizzazione del direttore provinciale dell'Agenzia delle Entrate, o del comandante della Guardia di Finanza, attraverso il verbale di accesso indicante il tipo di verifica, gli anni sottoposti a controllo e, infine, il motivo dello stesso;
- *Verifiche di tipo formale*, attraverso le ispezioni dei libri contabili, dai quali si accerta la tenuta ordinata della contabilità<sup>7</sup> e gli adempimenti formali<sup>8</sup>;

---

<sup>5</sup> Con il DPR del 29/09/1973 n. 605 è stata istituita una banca dati utilizzata per la raccolta e l'elaborazione dei dati relativi alla fiscalità dei contribuenti, l' “anagrafe tributaria dei conti”, la quale svolge una funzione fiscale e di antiriciclaggio.

All'interno dell'anagrafe tributaria confluiscono tutte le informazioni fornite dagli intermediari finanziari, i quali sono obbligati ad inviare annualmente i nominativi di tutti i clienti possessori di conti e le relative movimentazioni effettuate dai proprietari degli stessi.

L'istituzione di tale banca dati è stata fondamentale per rafforzare i rapporti con gli altri paesi appartenenti alla *White list* i quali in base ad accordi che prevedono la comunicazione periodica dei dati fiscali relativi ai soggetti residenti nello Stato.

<sup>6</sup> C. BONDI' e M. PALANA, *Il verbale di constatazione nelle verifiche fiscali - 2*, in *Rivista Telematica FiscoOggi*, del 13 Agosto 2013, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>7</sup> La normativa tributaria, diversamente da quella civilistica, differenzia le regole per la tenuta delle scritture contabili in base ai diversi regimi, quali:

- *Regime di contabilità semplice*, opzionale per i professionisti, le società di persona e imprenditori individuali (qualora non superino un determinato volume di affari: Euro 400.000 per le società di servizi e Euro 700.000 per le altre attività. Se una società ha un'attività mista, applicherà il limite dell'attività prevalente, diversamente, se la contabilità fra le attività non è separabile, allora applicherà il limite di Euro 700.000). Tale regime consente la tenuta dei soli registri iva e del registro relativo ai beni ammortizzabili, tuttavia, la tenuta di quest'ultimo può essere evitata integrando all'interno dei registri iva anche le operazioni che dovrebbero essere annotate nel suddetto registro;

- *Verifiche di tipo sostanziale*, attraverso controlli fisici nei magazzini, ovvero il controllo dell'attività svolta e delle operazioni effettuate dal contribuente, nonché dell'esistenza delle condizioni necessarie per l'applicazione di particolari regimi di vantaggio (quale, ad esempio, la *Participation exemption*).

Al termine di tali verifiche, il legislatore ha previsto che sia chiuso, sottoscritto e notificato, o consegnato in copia<sup>9</sup> al contribuente il Processo Verbale di Constatazione, dal quale emergono i controlli effettuati quotidianamente nel corso della verifica con le relative considerazioni ed osservazioni del cittadino, nonché l'esito della stessa<sup>10</sup>. Tale adempimento è connesso alla necessità di assicurare una corretta e completa informazione al contribuente.

Il legislatore italiano, infatti, ha bilanciato il rapporto tra fisco e cittadini, contrapponendo ai potenti strumenti forniti all'amministrazione finanziaria, altrettanti importanti obblighi finalizzati alla tutela del contribuente: essi sono stati previsti dalla Legge del 27 luglio 2000 n. 212, ovvero il cosiddetto "Statuto del contribuente"<sup>11</sup>, in particolare dall'articolo 5 all'articolo 13.

- 
- *Regime di contabilità ordinaria*, obbligatorio per le società di capitali e le cooperative. Tale regime obbliga alla tenuta del libro giornale, nel quale devono essere annotate quotidianamente tutte le operazioni compiute dall'imprenditore, del libro inventario, nel quale vengono indicati in dettaglio tutti i conti patrimoniali, del libro mastro, contenente le registrazioni per ogni singolo conto, del libro dei beni ammortizzabili, la cui tenuta così come in contabilità semplificata può essere evitata se le operazioni vengono annotate nel libro giornale, ed infine del registro magazzino, la cui tenuta è obbligatoria solo in alcune circostanze, ovvero quando per due anni consecutivi il contribuente ottiene ricavi superiori ad Euro 5.164.000 e rimanenze ad Euro 1.132.000.

<sup>8</sup> Tali adempimenti consistono: nel tenere *aggiornati i libri sociali*, sui quali devono essere annotate le registrazioni delle operazioni poste in essere entro sessanta giorni dall'esecuzione delle stesse; nella *stampa dei libri entro tre mesi* dal termine di invio della dichiarazione dei redditi a cui si riferiscono e nella *sottoscrizione degli stessi da parte del rappresentante legale* entro lo stesso termine; nell'assoluzione del *pagamento della marca da bollo* da Euro 20,00 per ogni 100 pagine dei libri giornale ed inventario, anche attraverso un unico versamento; ed, infine, nell'adempire alla concessione governativa sul capitale sociale, la quale ammonta a Euro 39,87 qualora il capitale sociale non superi 500.000 Euro, diversamente ammonta invece ad Euro 516.

<sup>9</sup> A seconda se il verbale venga chiuso presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate, oppure presso il luogo i locali del verificato.

<sup>10</sup> M. VILLANI, *Verifiche Fiscali*, in *Altalex*, del 5 Aprile 2011, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>11</sup> Lo statuto del contribuente contiene al suo interno, in particolare all'articolo 1, due auto qualifiche e altrettante autolimitazioni: esso, infatti, si qualifica come una *legge ordinaria*, contenente *criteri generali*

Lo statuto del contribuente dispone, infatti, che la pubblica amministrazione deve assicurare:

- *L'obbligo di informazione*<sup>12</sup>, il quale si concretizza attraverso la creazione di una banca dati con accesso gratuito per i cittadini, quale il sito dell'Agenzia delle Entrate, necessario per assicurare l'effettiva conoscenza degli atti al pubblico. Tale obbligo viene attuato, però, anche attraverso la richiesta da parte dell'amministrazione finanziaria delle sole informazioni di cui non è già in possesso, per ridurre ai minimi termini le richieste della pubblica amministrazione e il gravare dei relativi adempimenti, semplificando la fase di accertamento;
- *L'obbligo di motivare tutti gli avvisi di accertamento*<sup>13</sup>, in questo caso lo Statuto del Contribuente riprende l'articolo 3 della Legge n. 241 del 1990, il quale prevede la necessità di rendere conoscibili e comprensibili al contribuente le motivazioni per cui viene emanato un provvedimento. Sono quindi vietate le cosiddette "motivazioni a stampone"<sup>14</sup>, a favore invece di motivazioni dettagliate e specifiche per i singoli casi verificati;
- *La tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente*<sup>15</sup>, qualora esso, nell'adempire agli obblighi fiscali, si sia allineato all'interpretazione della legge attenendosi alle circolari esplicative emanate dall'amministrazione finanziaria. Se risultasse errata l'interpretazione di quest'ultima, il contribuente sarà tenuto a pagare le maggiori imposte, ma, tuttavia, non le sanzioni;

---

per l'applicazione delle norme tributarie, tuttavia, prevede anche che essa sia *espressamente derogabile, ma mai da leggi speciali*.

<sup>12</sup> Articolo 5 della Legge 27 Luglio 2000 n. 212, in Banca dati IPSOA big suite.

<sup>13</sup> Articolo 7 della Legge 27 Luglio 2000 n. 212, in Banca dati IPSOA big suite.

<sup>14</sup> Motivazioni standardizzate che venivano utilizzare in passato dal fisco per giustificare gli avvisi di accertamento.

<sup>15</sup> Articolo 10 della Legge 27 Luglio 2000 n. 212, in Banca dati IPSOA big suite.



- *Possibilità di interpello*<sup>16</sup>, attraverso questo istituto il contribuente può rivolgersi all'amministrazione finanziaria chiedendo un parere sul comportamento da tenere in una specifica situazione<sup>17</sup>: tale parere è vincolante. È previsto che l'amministrazione risponda alla richiesta di interpello entro 120 giorni, tuttavia, qualora entro tale termine non pervenga la risposta dell'ufficio, troverà applicazione il principio di silenzio - assenso, di conseguenza il fisco aderirà alla proposta del contribuente;
- *Diritti e garanzie del contribuente*<sup>18</sup> sottoposto a verifiche fiscali, in particolare, la norma annovera tra i diritti del contribuente, quello di farsi assistere da un professionista, ed inoltre, garantisce che le attività di verifica fiscale non compromettano in alcun modo l'attività svolta dal cittadino, assicurando che esse rechino il minor danno possibile attraverso accessi in borghese, da parte della Guardia di Finanza, e un termine massimo di 30 giorni lavorativi, prorogabili per particolari esigenze, entro il quale devono essere portate a termine le operazioni di controllo. È inoltre previsto, a tutela del contribuente, che durante la fase di verifica lo stesso possa presentare osservazioni e memorie, le quali devono essere trascritte nel processo verbale di constatazione. Al termine della suddetta fase, come già detto sopra, il PVC è notificato al verificato, il quale può usufruire del termine di 60 giorni dalla notifica stessa, per poter spiegare e confutare le contestazioni mosse dalla pubblica amministrazione: in tal modo, è garantita la possibilità di difesa al contribuente.<sup>19</sup>

Nonostante le tutele attuate dal legislatore, le esigenze economiche dall'amministrazione finanziaria, che sorgono in un periodo così turbolento, alimentano un clima di forte preoccupazione tra i contribuenti, i quali temono che un'indesiderabile

---

<sup>16</sup> Articolo 11 della Legge del 27 Luglio 2000 n. 212, in Banca dati *IPSOA big suite*.

<sup>17</sup> La richiesta di interpello deve riguardare un caso specifico che coinvolga direttamente il contribuente. Non può essere richiesto interpello da chi non abbia un interesse diretto, né tanto meno in merito ad una situazione generica o ipotetica.

<sup>18</sup> Articolo 12 della Legge del 27 Luglio 2000 n. 212, in Banca dati *IPSOA big suite*.

<sup>19</sup> L'avviso di accertamento non può quindi essere emanato prima di 60 giorni dalla notifica del PVC al contribuente, indifferentemente dal fatto che lo stesso decida di presentare o meno memorie.

rigidità del fisco si sostituisca al giusto rigore, ciò infatti, potrebbe generare grosse ingiustizie che turberebbero eticamente la nostra società: la pressione procedimentale può, infatti, essere dannosa per l'economia tanto quanto lo è un'eccessiva pressione fiscale.

Nei periodi in cui la crisi acuisce, difatti, i contribuenti hanno la sensazione di essere con le spalle al muro: gli esattori aprono la caccia al recupero del credito erariale ponendo in essere il cosiddetto "stalking creditizio" e trasformandosi in inquisitori che attuano pressioni indebite, forzature legislative, violenze ed intimidazioni<sup>20</sup>. La sensazione di accanimento negli accertamenti da parte del fisco, pur lasciando indifferenti i grandi evasori, colpisce soprattutto i cittadini onesti, i quali, molto spesso preferiscono non esporsi alle verifiche fiscali, ma pagare quanto prima l'accertato<sup>21</sup>, poiché si insinua in essi la preoccupazione di essere pregiudicati e perseguiti a prescindere dalla specifica indagine<sup>22</sup>, lasciandosi condizionare dal presentimento che l'Agenzia delle Entrate possa porre in essere mille trappole e mille trucchi, difficili da contrastare a causa della posizione di svantaggio in cui essi sentono di trovarsi<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> M. PANICUCCI, *Recupero Crediti: Aumentano gli Abusi*, in *Forexinfo.it*, del 5 Giugno 2013, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>21</sup> V.S.A., *Fisco, contribuenti meno controllati. Sotto i riflettori i grandi evasori*, in *Corriere della sera*, del 16 Agosto 2014, per un utile approfondimento.

<sup>22</sup> S. LEVANTI, *Abuso del diritto*, in *Diritto.it*, di Gennaio 2011, per un utile approfondimento.

In tal senso si veda F. GALANO, *Il dovere di buona fede e l'abuso del diritto*, in *Manuale di dir. civ. e comm.*, I vol., 497.

Si veda ancora F. GALGANO, *Il dovere di buona fede e l'abuso del diritto*, in *Manuale di dir. civ. e comm.*, I vol., 497.

<sup>23</sup> N. PORRO, *Questa lotta all'evasione è un'estorsione di stato*, in *IlGiornale.it*, del 16 Luglio 2014, per un utile approfondimento.

## **CAPITOLO II**

### **2. La garanzia del contraddittorio**

La pubblica amministrazione ha, quindi, la necessità di operare in un contesto di maggior chiarezza e trasparenza, allontanando da sé l'immagine di fisco che aspetta al varco il contribuente, nonché l'esigenza di favorire un confronto prima di procedere con procedimenti sanzionatori.

Il principale strumento utilizzabile per raggiungere tale obiettivo ed assicurare ai cittadini una giusta difesa nel contenzioso tributario è il contraddittorio.

Il contraddittorio rappresenta la garanzia di giustizia per il contribuente<sup>24</sup>: esso consiste nel diritto di difesa<sup>25</sup> del cittadino al quale, prima di subire gli effetti di un provvedimento, è garantita la possibilità di partecipare al processo, sulla base del quale verrà poi emanata la sentenza, potendo quindi svolgere un ruolo attivo nella formazione dell'atto.

Tale strumento riconosce una parità di armi e di posizione alle parti: consente, sia al contribuente sia all'ufficio, di presentare alla controparte e al giudice gli elementi più rilevanti ed idonei a sostegno della propria tesi e, inoltre, rende possibile un confronto tra le parti sugli elementi presentati.

---

<sup>24</sup> G. DI GENNARO, *La corte di giustizia e il contraddittorio endoprocedimentale: obbligatorio per tutti gli accertamenti iva?*, in *diritto.it*, del 21 Maggio 2012, per un utile approfondimento.

<sup>25</sup> Tale diritto deve assicurare una difesa tecnica, ma anche sostanziale: la prima accezione consiste nel diritto di avere un difensore che guidi il contribuente nel corso del processo mettendo a disposizione le proprie competenze attraverso consigli tecnici; la seconda accezione, invece, consiste nel diritto del contribuente stesso di scegliere la tesi sulla quale dibattere la propria posizione, ovvero se ammettere la colpevolezza o sostenere la propria innocenza. A tutela di tale diritto, affinché possa essere attuato l'articolo 24 della Costituzione Italiana, il quale garantisce l'accesso al diritto di difesa a tutti i cittadini, è prevista la possibilità di accedere al patrocinio a spese dello Stato per coloro che, a causa delle condizioni economiche, non sono in grado di sostenere il costo del patrocinio di un avvocato.

In questo modo ciascuno è messo nella condizione di conoscere le richieste e le deduzioni dell'altra partecipante al processo di accertamento, in modo da poter formulare delle osservazioni in merito, chiarendo la propria posizione e favorendo la formazione di un giusto provvedimento.

In applicazione di tale principio di trasparenza, l'articolo 24 della Legge n. 241 del 7 Agosto 1990 ha sancito e disciplinato il diritto di accesso agli atti per i cittadini in funzione dei rapporti con lo Stato e la Pubblica Amministrazione: esso è legato sia all'esigenza di tutela del diritto del singolo, sia alla necessità di perseguire e curare gli interessi pubblici,<sup>26</sup> difatti, trova fondamento giuridico negli articoli 97 e 98 della Costituzione italiana, in cui si afferma il principio di buon andamento dei pubblici uffici, e nell'articolo 21 della stessa Costituzione, in cui viene garantito il diritto di informazione.

Al fine di completare il processo attuativo del suddetto principio di trasparenza, il legislatore è poi intervenuto con il decreto legislativo n. 29 del 3 febbraio 1993, il quale ha previsto l'obbligo per la Pubblica Amministrazione di istituire Uffici per le Relazioni con il Pubblico, attraverso cui fornire il servizio per i diritti di partecipazione ai procedimenti e di informazione agli atti e allo stato degli stessi.

Infine, il legislatore è intervenuto nuovamente con la Legge n. 15 dell'11 febbraio 2005, il quale ha innovato la norma generale sul procedimento amministrativo (Legge n. 241 del 1990) dettando una disciplina più organica e completa, nella quale è stato definito il diritto di accesso come facoltà degli interessati a prendere visione e di estrarre copia dei documenti, ed inoltre ha posto un nuovo principio alla base dell'attività amministrativa introducendo, all'articolo 1 della Legge n. 241 del 1990, il comma 1bis, il quale recita: *“La pubblica amministrazione, nell'adozione di atti di natura non autoritativa, agisce secondo le norme di diritto privato salvo che la legge disponga diversamente.”*<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> Questa normativa, infatti, ha innovato l'attività amministrativa e il rapporto tra i cittadini e la pubblica amministrazione attraverso l'introduzione di meccanismi utilizzabili dal contribuente per intervenire nell'attività amministrativa, dell'obbligo di motivare i provvedimenti amministrativi e di dare comunicazione dell'avvio di procedimenti a carico del contribuente nonché quello di individuare una figura responsabile dello stesso procedimento.

<sup>27</sup> Articolo 1 Legge n. 241 del 1990, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Con tale postulato, infatti, il legislatore intende equiparare, per quanto possibile, il rapporto tra pubblica amministrazione e cittadini a quello tra privati, istaurando un rapporto paritetico e collaborativo ed abolendo il carattere autoritario.

Il principio del contraddittorio si risolve, quindi, nell'esigenza di garantire il diritto degli interessati ad essere coinvolti nei procedimenti, affinché possano essere ascoltati e possano influenzare quello che sarà il contenuto della misura giurisdizionale.

Tale principio, nel caso di provvedimenti amministrativi, deve essere attuato attraverso l'instaurazione del contraddittorio da parte del fisco.

Erroneamente, spesso l'ufficio ritiene che esso sia attuato attraverso la mera formulazione di domande al contribuente e l'annotazione delle relative risposte all'interno del Processo Verbale di Constatazione, tuttavia tali domande consistono in richieste effettuate dall'ufficio, e per loro natura non possono far parte del procedimento di contraddittorio: l'attività svolta dall'ufficio e dal contribuente prima delle contestazioni dei rilievi, consiste in una pura attuazione dei poteri istruttori.

L'ufficio, infatti, durante la fase di indagine, può invitare il contribuente a comparire di persona per esibire documenti e scritture o formulare allo stesso delle richieste: in questa fase l'iter istruttorio deve essere verbalizzato, e i quesiti posti non potranno mai costituire elemento del contraddittorio endoprocedimentale, essendo una pura attività di indagine iniziale.

Solo al termine della verifica, o verso la conclusione della stessa, si apre la fase del contraddittorio.

L'ufficio contesterà i rilievi risultanti dai controlli al contribuente, presentando l'esito delle verifiche, e lo stesso potrà controdedurre sulle specifiche contestazioni che gli sono mosse, esponendo le proprie ragioni e fornendo le proprie spiegazioni<sup>28</sup>.

---

<sup>28</sup> Vedi Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia, sezione IV, sentenza n. 10 del 2012, Banca dati *IPSOA big suite*;

Vedi inoltre Commissione Tributaria Provinciale di Milano, sentenza n. 275 di Marzo 2012, Banca dati *IPSOA big suite* per un utile approfondimento;

Cassazione, Sezione tributaria, sentenza n. 9713 del 2014, Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*.

Solo in seguito il fisco potrà emettere l'avviso di accertamento.

L'ufficio, tuttavia, dovrà prendere atto dei chiarimenti forniti dal contribuente, ed eventualmente potrà emettere un avviso di accertamento rispettoso dei termini previsti<sup>29</sup> oltre che dei principi di validità e di esistenza<sup>30</sup>.

In particolare, i *requisiti di esistenza* consentono al provvedimento di esistere, poiché senza di essi l'atto non può diventare definitivo. Questi si suddividono in:

- *Requisiti sostanziali*, ossia, gli elementi essenziali che l'atto deve possedere. È, infatti, necessario che l'atto amministrativo contenga innanzitutto il *dispositivo*, ovvero la pretesa mossa degli uffici, i quali hanno l'onere di ricostruire l'imponibile, così che il contribuente possa aver chiaro cosa l'amministrazione finanziaria gli contesta e sulla base di quale differente base imponibile.

Altro elemento fondamentale è, poi, la *sottoscrizione dell'avviso di accertamento* da parte dell'ufficio territorialmente competente<sup>31</sup>, in questo modo, viene individuato un responsabile del procedimento a cui esso può far capo, così che il contribuente possa aver un soggetto di riferimento.

È poi necessario che l'avviso di accertamento sia *rispettoso dei termini di prescrizione e di decadenza*. Mentre il primo termine è interrompibile attraverso la messa in mora, il secondo non lo è ed inoltre prevede due distinti termini: il *termine di decadenza ordinario*, il quale disciplina che l'atto sia prodotto nel caso di *accertamento di rettifica*, entro il 31 Dicembre del quarto anno

---

Cassazione, Sezione tributaria, sentenza n. 26635 del 2009, Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*.

Corte Costituzionale, sentenza n. 105 del 2003, in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Articolo 12 della Legge 212 del 2000, Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>29</sup> L'avviso di accertamento può essere emanato solo dopo che siano trascorsi 60 giorni dalla notifica del Processo Verbale di Constatazione, poiché in tale arco temporale il contribuente ha il diritto di presentare memorie per contestare e spiegare le irregolarità rilevate dall'ufficio.

<sup>30</sup> F. ATTANASI e M. VILLANI, *Le Verifiche Fiscali e la Tutela del Contribuente*, in *Altalex*, del 27 Aprile 2016, per un utile approfondimento.

<sup>31</sup> Solitamente risulta essere competente il direttore degli uffici provinciali, tuttavia, nel caso in cui l'accertato sia un grande contribuente, ovvero un cittadino con un reddito superiore a Euro 500.000,00, è competente il direttore regionale dell'Agenzia. È tuttavia possibile che l'atto sia sottoscritto da un soggetto delegato, a condizione che questo appartenga alla carriera direttiva.

successivo a quello della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno accertato o, nel caso di *accertamento d'ufficio*, entro il 31 Dicembre del quinto anno successivo a quello della presentazione della dichiarazione dei redditi dell'anno accertato; il *termine di decadenza lungo*, il quale prevede, invece, il raddoppio dei termini per la produzione dell'avviso di accertamento nel caso in cui sia stata presentata una denuncia penale ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale<sup>32</sup>. Il rispetto dei suddetti termini permette di definire un arco temporale all'interno del quale il contribuente può aspettarsi di essere accertato, per far sì, che sia, in qualche modo, limitato il campo d'azione dell'Agenzia.

Infine, affinché l'avviso di accertamento sia valido, è necessario che esso sia *correttamente notificato* secondo la disciplina prevista dal codice di procedura civile<sup>33</sup>, in questo modo si garantisce l'effettiva conoscenza della questione al contribuente.

- *Requisiti formali*, la mancanza di tali elementi comporta l'inesistenza dell'atto, essi, infatti, risultano essere oramai delle informazioni standard inserite in ogni avviso di accertamento per assicurare la *trasparenza del rapporto*. Tra questi annoveriamo: l'indicazione dell'ufficio e del responsabile cui rivolgersi; l'indicazione dell'organo competente per il riesame; l'indicazione della commissione tributaria competente per impugnare l'atto; il conteggio delle sanzioni e degli interessi; l'indicazione delle informazioni circa il contenuto del

---

<sup>32</sup> La denuncia penale scatta nel caso l'infedele dichiarazione superi il limite previsto, o qualora vengano scoperte false fatture, o infine nel caso in cui vi siano violazioni penali da parte del contribuente.

<sup>33</sup> È possibile notificare gli atti amministrativi:

- Direttamente a mano;
- Al domicilio fiscale del contribuente;
- Al soggetto addetto alla recezione degli atti, attraverso la verifica e l'annotazione delle generalità;
- Mediante notifica postale, ovvero attraverso una raccomandata con ricevuta di ritorno. Qualora la raccomandata non sia ritirata, l'atto viene notificato per pubblica affissione, e farà fede la data in cui è stata consegnata la raccomandata che comunica la giacenza.

Il codice di procedura civile prevede che per quanto riguarda la data di notifica, essa si cristallizza alla data di consegna all'ufficio postale per il soggetto che effettua la notifica, mentre chi riceve l'atto considererà la data di notifica, quella in cui esso è stato consegnato.

ricorso; l'indicazione degli importi dovuti in caso di quiescenza; ed infine, l'indicazione della possibilità di attivare un accertamento con adesione.

Diversamente dai requisiti di esistenza, invece, i *requisiti di validità*, non rendono invalido l'atto ma, tuttavia, essendo esso viziato, prevedono che lo stesso sia impugnabile entro 60 giorni dalla notifica al fine di evitare che diventi definitivo. Il requisito di validità per eccellenza è la *motivazione* dell'atto, essa è obbligatoria, ai sensi dall'articolo 7 dello Statuto del contribuente, anche sugli avvisi di accertamento in applicazione dell'articolo 3 della legge 241 del 1990, il quale disciplina che tutti gli avvisi di accertamento devono indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno portato alla sua emanazione, ed ancora una volta, tale previsione è posta a garanzia del contribuente.

A riguardo è stata regolamentata anche la così detta "*motivazione per relationem*", la quale consiste nel richiamo del processo verbale di constatazione nell'avviso di accertamento come motivazione su cui esso si basa: nel caso venga utilizzata tale modalità di indicazione dei presupposti dell'atto, è necessario allegare il PVC qualora il contribuente non ne sia in possesso, ed inoltre è essenziale riassumere il contenuto del Processo Verbale di Constatazione o degli altri atti istruttori richiamati, affinché i motivi su cui si basa la pretesa dell'amministrazione siano ben chiari al cittadino. Qualora l'avviso di accertamento sia supportato da una scarsa motivazione, l'atto potrà essere impugnato dal contribuente dinanzi al giudice, il quale potrà invalidare il provvedimento<sup>34</sup>.

Differentemente, una sanzione più grave è prevista qualora il verbale di conclusione della verifica non sia notificato, ovvero se l'avviso di accertamento sia emanato prima di 60 giorni dalla notifica del PVC, periodo che deve essere utilizzato per instaurare un dialogo con il contribuente: il provvedimento, in questi casi, sarà viziato dalla sanzione di nullità.

Sono, inoltre, nulli tutti gli atti emessi dall'Agenzia delle Entrate che non illustrano le ragioni per cui l'ufficio ha trascurato la difesa che il contribuente ha sollevato durante il

---

<sup>34</sup> *Obbligo di relazione: anche per relationem*, in IPSOA, del 16 Dicembre 2014, per un utile approfondimento.



contraddittorio<sup>35</sup>: anche in questo caso, infatti gli avvisi di accertamento risultano essere viziati nella motivazione.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 9712 del 6 maggio 2014<sup>36</sup>, ha offerto un importante contributo in merito a tale problematica: la vicenda, sulla quale la Corte si è espressa, riguardava un avviso di accertamento emanato a carico di una società basato sulle risultanze degli studi di settore.

In applicazione delle norme vigenti, prima dell'emissione dell'atto, l'agenzia aveva attivato il contraddittorio con il contribuente convocandolo presso gli uffici, e in tale sede, lo stesso aveva addotto osservazioni e giustificazioni sulle conclusioni a cui era arrivata l'agenzia<sup>37</sup>, sostenendo l'infondatezza dei maggiori ricavi risultanti dall'applicazione del software Gerico<sup>38</sup>.

Tuttavia, l'ufficio ha disatteso la difesa presentata dalla società in sede pre - processuale e, nell'emanazione dell'avviso di accertamento, non ha motivato in alcun modo il

---

<sup>35</sup> CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 9712 del 06 Maggio 2004, in Banca dati *ItalgireWeb* – Corte di Cassazione, per un utile approfondimento.

REDAZIONE, *Studi di settore: accertamento nullo senza motivazione sulle contestazioni del contribuente*, in *La legge per tutti*, del 06 Maggio 2014, per un utile approfondimento.

*Nulla l'atto che ignora il contraddittorio*, in *Il Sole 24 ore*, del 07 Maggio 2014, per un utile approfondimento.

<sup>36</sup> Cassazione, Sezione Tributaria, n. 9712 del 6 maggio 2014, in Banca dati *ItalgireWeb* – Corte di Cassazione.

<sup>37</sup> F.VERINI, *Accertamento e contraddittorio tra Ufficio e contribuente*, in *FISCOeTASSE.com*, del 25 Novembre 2013, per un utile approfondimento.

<sup>38</sup> Il software GESTIONE Ricavi e COMPENSI, ricostruisce indirettamente attraverso un algoritmo matematico, ovvero la così detta "funzione di ricarico", il fatturato del contribuente. Essi infatti sono suddivisi in "cluster", ovvero aree e segmenti di mercato definite in base alle caratteristiche comuni desunte da alcuni campioni significativi di contribuenti. La probabilità statistica permette di avvicinarsi alla realtà permettendo la ricostruzione induttiva della potenzialità produttiva desunta dal grado di organizzazione del contribuente

GE.RI.CO. raggiunge la sua massima affidabilità quando si realizzano perfettamente le ipotesi di partenza dello strumento di accertamento:

- Effettiva coincidenza tra attività svolta dal contribuente e quella svolta dall'impresa considerata dal software;
- Sostanziale identità delle modalità di svolgimento dell'attività del contribuente con i modelli organizzativi considerati dallo studio di settore;
- Assenza di elementi straordinari che caratterizzano in modo decisivo la situazione dell'impresa nel periodo di riferimento su cui GE.RI.CO. opera.

Le risultanze degli studi di settore possono essere assunte a base di un accertamento solo se da queste si rileva uno scostamento di entità rilevante, ossia quando sia il software riveli una grave incongruenza tra quanto dichiarato e quanto presunto. Esso può dare tre differenti responsi: quello di congruità, di coerenza o di normalità.

mancato accoglimento delle giustificazioni o l'inattendibilità dei documenti presentati dal contribuente, motivo per il quale tale provvedimento è stato impugnato dalla società.

La pretesa dell'agenzia, è stata confermata nei primi due gradi di merito, e successivamente è stato proposto ricorso in Cassazione per la carente motivazione dell'atto.

La Corte ha, innanzitutto, richiamato i principi sanciti dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 105 del 2003<sup>39</sup>, la quale ha stabilito che in caso di accertamento standardizzato attraverso l'applicazione di parametri o di studi di settore, è obbligatorio attivare il contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto, affinché il contribuente possa giustificare lo scostamento o l'esclusione dagli standards considerati, poiché l'elaborazione parametrica degli standards, consiste in un'estrapolazione statistica a campione di un gruppo di contribuenti accomunati dalle stesse caratteristiche e che, per sua natura statistica, è vittima di approssimazione e di incertezza. Tale atto sarà, infatti, basato su presunzioni semplici, caratterizzate dagli elementi di gravità, precisione e concordanza, che emergeranno dall'esito dell'accertamento standardizzato e del contraddittorio con il contribuente, nel corso del quale deve essere riscontrata l'applicabilità degli standards al caso concreto, pena la nullità dell'atto.

Tuttavia, è da rilevare che, l'esito del contraddittorio non condiziona la possibilità di impugnare l'accertamento, per cui in seguito sarà poi il giudice tributario a valutare liberamente le prove offerte dall'ufficio e dal cittadino, il quale non è vincolato in nessun modo ai rilievi derivanti dalla fase amministrativa<sup>40</sup>.

Nel caso in esame, la Cassazione ha analizzato l'iter procedurale che la questione aveva seguito ed ha constatato che la commissione tributaria regionale, pur avendo rilevato la fondatezza dell'accertamento, non si è espressa sull'assenza delle ragioni per le quali l'ufficio non ha considerato le spiegazioni fornite dal contribuente. Per tale motivo,

---

<sup>39</sup> Corte Costituzionale, sentenza n. 105 del 2003, in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>40</sup> P.COSTA, *L'accertamento sintetico*, MAGGIOLI EDITORE, 2012, pag.116 e seguenti, per un puntuale approfondimento.

Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

A.ROSANA, *Accertamento basato sugli studi di settore: l'esito del contraddittorio non ne condiziona l'impugnabilità*, in *www.LavoroFisco.it*, del 10 Febbraio 2016, per un utile approfondimento.

quindi, i giudici della Corte hanno affermato l'illegittimità dell'atto per la violazione del suddetto principio affermato dalla Corte Costituzionale.

Attraverso questa sentenza, quindi, la Cassazione ha ribadito l'obbligo per gli uffici, non solo di convocare il contribuente in seguito ad un accertamento standardizzato, ma anche di motivare la mancata condivisione delle giustificazioni avanzate dall'accertato. Infatti, qualora non vigesse in capo all'ufficio un obbligo di motivare la disattenzione dell'attività difensiva del contribuente, il contraddittorio perderebbe la sua funzione e il suo significato, poiché non sarebbe possibile attribuirgli una concreta valenza<sup>41</sup>.

L'obbligo di motivare l'esito del contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto permane anche qualora il contribuente decida di non partecipare al contraddittorio, in questo caso l'ufficio sarà autorizzato a motivare il provvedimento sui soli rilievi risultanti dagli studi di settore<sup>42</sup>.

In merito a tale fattispecie, volgendo uno sguardo al passato, la Cassazione a Sezioni Unite si era, infatti, espressa con la storica sentenza n. 26635 del 2009 nella quale, pur ribadendo che la motivazione fornita dagli uffici, affinché sia valida, deve dar conto delle *“ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate dal contribuente in sede di contraddittorio”*, ha affermato che qualora il contribuente non abbia aderito all'invito a comparire per il contraddittorio su richiesta dell'agenzia, o qualora non abbia fornito alcun elemento idoneo a determinare la rimodulazione dell'atto impositivo, *“il giudice potrà valutare nel quadro probatorio questo tipo di comportamento”* e *“l'Ufficio potrà motivare l'accertamento sulla sola base dell'applicazione dei parametri dando conto dell'impossibilità di costituire il contraddittorio, nonostante il rituale invito”*<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> M. GRISINI, *Colpo di spugna alla sentenza “inadeguatamente” motivata*, in *FiscoOggi*, del 21 Gennaio 2015 per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>42</sup> A. PANIZZOLO, *Il difetto di contraddittorio anticipato e la mancata redazione del verbale di chiusura delle operazioni di verifica come vizi del procedimento di accertamento dei tributi*, in *Il Sole 24 Ore*, del 10 Giugno 2014, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>43</sup> Cassazione, Sezione Tributaria, sentenza n. 26635 del 2009, in Banca dati *ItalggiureWeb – Corte di Cassazione*.

Sulla base di tali pronunce di legittimità, quindi, è ormai chiaro che il contraddittorio garantisce un'adeguata applicazione degli standards arrivando a ricoprire un ruolo essenziale, in quanto solo dopo che è stato posto in essere l'ufficio, può effettivamente determinare in quale cluster di contribuente collocare il soggetto accertato, al fine di poter emanare un giusto provvedimento.

Esso svolge quindi il ruolo di gendarme della giustizia, favorendo l'apertura del dialogo e del confronto tra contribuente e pubblica amministrazione, tutelando la corretta applicazione delle norme che regolano il nostro paese ed evitando l'abuso di potere della parte forte che partecipa al processo.

## **CAPITOLO III**

### **3. Fonti.**

Ma fin dove affondano le radici del contraddittorio? Quali sono le basi normative su cui esso si fonda? E quali sono i principi nonché le norme che si propone di tutelare?

Analizzando le fonti e seguendo l'ordine gerarchico dei diversi ordinamenti a cui il nostro paese risponde, possiamo notare, dalle sue origini, l'importanza che riveste tale principio, il quale viene annoverato nella carta dei diritti dell'uomo, assumendo quindi la veste di diritto fondamentale. Procedendo per gradi, poi, esso lascia tracce evidenti anche nell'ordinamento comunitario, le cui norme provvedono alla sua tutela. Il livello successivo, non meno importante, è quello della Costituzione italiana, la quale include il contraddittorio tra i principi cardini della nostra società, ai quali si conformano le norme interne, tracciando, quindi, il punto di arrivo proprio nelle norme ordinarie, che consentono la concreta applicazione di tale principio.

#### **3.1. Principi europei.**

*“C'è qualcuno seduto all'ombra oggi perché qualcun altro ha piantato un albero molto tempo fa”*: è quanto ha fatto la Comunità Europea, la quale premurosamente, a suo tempo, ha provveduto a fissare dei valori fondamentali, espressione delle radici della società europea, affinché essi fossero condivisi e tutelati da ogni paese partecipante a tale comunità, assicurandoci quindi la garanzia del rispetto dei diritti dell'uomo, e mettendoci al riparo da eventuali abusi da parte di terzi.

Erigendo la società europea su tali fondamenti, l'Unione ha posto ogni paese partecipante nella condizione di poter evolvere, sviluppandosi e cambiando le idee ma mantenendo fissi e immutati i principi condivisi, proprio come un albero che cambia le foglie e conserva le radici.

Tra tali valori fondamentali rientra anche il diritto alla difesa e al contraddittorio.

In particolare la Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU) all'articolo 6<sup>44</sup>, rubricato "*diritto a un equo processo*", al comma 1 recita: "*ogni persona ha diritto a che la sua causa sia esaminata equamente, pubblicamente ed entro un termine ragionevole da un tribunale indipendente e imparziale, costituito per legge, il quale sia chiamato a pronunciarsi sulle controversie, sui suoi diritti e doveri di carattere civile o sulla fondatezza di ogni accusa penale formulata nei suoi confronti*", assicurando, quindi, ad ogni cittadino la certezza di una corretta valutazione degli elementi su cui si basano le accuse per cui esso risulta imputato.

Tale norma prescinde dall'effettivo esercizio al diritto di difesa del soggetto verificato, poiché, secondo i principi comunitari, deve in ogni caso prevalere il senso di giustizia, e per tale motivo l'UE non permette che un cittadino subisca gli effetti di un provvedimento che non abbia alcun fondamento. Lo stesso articolo descrive poi al comma 3 i diritti dei cittadini, i quali consistono nel:

- "*essere informato, nel più breve tempo possibile, in una lingua a lui comprensibile e in modo dettagliato, della natura e dei motivi dell'accusa formulata a suo carico*" affinché, appunto, all'imputato sia, sin dall'inizio, ben chiaro il *petitum* della parte accusatrice, motivo per il quale la pubblica amministrazione è obbligata a fornire con motivazioni chiare e precise in ogni singolo accertamento.
- "*disporre del tempo e delle facilitazioni necessarie a preparare la sua difesa*", infatti, è da tale disposizione che origina il periodo di 60 giorni concesso al contribuente per presentare memorie difensive. Come già visto, qualora l'avviso

---

<sup>44</sup> *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU)*, Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Council of Europe. F-67075 Strasbourg cedex, in [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int), per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

di accertamento fosse emanato prima di tale termine, sarebbe nullo poiché violerebbe questa norma comunitaria.

Coerente a tali principi, è poi l'articolo 41 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea (Cdfue)<sup>45</sup>, il quale, riprende il sopracitato comma 3 dell'articolo 6 CEDU, ampliando i diritti dei cittadini europei sottoposti a giudizio, affermando che ad ogni individuo deve essere assicurato:

- Il diritto *“di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio”*: tale disposizione rappresenta il *cuore* del diritto del contraddittorio, poiché l'UE non permette che un soggetto subisca un provvedimento prima che lo stesso abbia avuto modo di presentare spiegazioni, motivazioni, giustificazioni o contestazioni;
- *“il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale”*, consentendo all'imputato di poter avere una perfetta informazione sulla questione, e assicurando la massima trasparenza dell'iter processuale che la vicenda segue.

Sulla linea di quest'ultimo comma l'articolo 42 dello stesso documento (Cdfue)<sup>46</sup> garantisce a *“qualsiasi cittadino dell'Unione o qualsiasi persona fisica o giuridica che risieda o abbia la sede sociale in uno Stato membro”* *“il diritto di accedere ai documenti del Parlamento europeo, del Consiglio e della Commissione”*, in applicazione dell'articolo 48 Cdfue, pilastro portante della materia che stiamo trattando, il quale prevede che *“il rispetto dei diritti della difesa è garantito ad ogni imputato”*.

Tali norme, essendo questi i valori fondamentali su cui si basa la Comunità, hanno portata generale e, a detta dell'articolo 52 (Cdfue), *“eventuali limitazioni all'esercizio*

---

<sup>45</sup> Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>46</sup> Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui".* L'UE, infatti, prevede la possibilità di "eventuali limitazioni", ma solo a condizione che i principi sanciti siano comunque rispettati nel loro contenuto essenziale e che l'esigenza di limitarli nasca dalla necessità di tutelare il diritto o la libertà di un altro soggetto.

Lo stesso articolo, inoltre, continua affermando che *"la presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa"*, escludendo implicitamente la possibilità di ridurre la tutela di tali diritti, e prevedendo quindi la sola possibilità di ampliarla.

È necessario sottolineare, in aggiunta, che la convenzione europea dei diritti dell'uomo<sup>47</sup> non lascia spazio all'interpretazione soggettiva delle norme contenute al suo interno affermando, con l'articolo 47, che *"la Corte può, su richiesta del Comitato dei Ministri, fornire pareri consultivi su questioni giuridiche relative all'interpretazione della Convenzione e dei suoi Protocolli. Tali pareri non devono riguardare questioni inerenti al contenuto o alla portata dei diritti e libertà definiti nel Titolo I della Convenzione e nei Protocolli"*. Tale disposizione, quindi, non concede la possibilità ai paesi partecipanti all'Unione Europea di interpretare le norme che sanciscono i principi fondamentali rendendoli, in questo modo, dei valori di riferimento assoluti e prevalenti, elidendo qualsiasi ipotesi di discussione sull'argomento.

In merito a tale considerazione l'articolo 51 dello stesso documento, confermando quanto già detto, afferma che *"le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni e agli organi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà come pure agli Stati membri esclusivamente nell'attuazione del diritto dell'Unione. Pertanto, i suddetti soggetti rispettano i diritti, osservano i principi e ne promuovono l'applicazione secondo le rispettive competenze"*.

---

<sup>47</sup> *Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (CEDU)*, Corte Europea dei Diritti dell'Uomo. Council of Europe. F-67075 Strasbourg cedex, in [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int), per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.



Tuttavia qualora, un cittadino dovesse subire la violazione dei diritti garantiti dall'Unione, i quali nel caso di nostro interesse consistono nel diritto alla difesa e al contraddittorio, l'articolo 47 Cdfue<sup>48</sup> garantisce che l'individuo *“ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice, nel rispetto delle condizioni previste nel presente articolo”*.

Dopo aver gettato le fondamenta dell'Unione Europea, la Comunità ha vigilato sull'effettiva applicazione dei predetti diritti nei diversi paesi aderenti, garantendone la tutela attraverso la giurisprudenza comunitaria: più volte, infatti, la Corte di Giustizia Europea si è espressa sulla corretta applicazione dei principi europei.

Tra le pronunce più rilevanti, è opportuno citare la sentenza C-349/07 del 18 dicembre 2008 (nota come sentenza *“Sopropé”*)<sup>49</sup>, la cui vicenda ha riguardato l'accertamento sulle imposte doganali subito da un'impresa portoghese importatrice di calzature asiatiche.

L'accertata è ricorsa alla Corte Europea lamentando la violazione del diritto di difesa da parte degli uffici poiché, dopo aver subito le verifiche, le è stato comunicato che avrebbe potuto usufruire di un termine di 8 giorni<sup>50</sup> per esercitare il diritto di audizione in merito alle conclusioni risultanti dalla relazione d'ispezione: il termine concesso, a detta della società, non risulterebbe essere sufficiente per consentire al contribuente di far conoscere il proprio punto di vista.

Di contro l'amministrazione portoghese ha sostenuto che *“il principio del rispetto dei diritti della difesa non si applica rispetto al procedimento di audizione preventiva previsto dalla Legge Generale Tributaria. Infatti, detto procedimento sarebbe espressione del principio di partecipazione alla decisione, e non del diritto ad esperire un ricorso”*, *“tale termine non può pertanto essere ritenuto irragionevole, atteso che lo stesso non fa altro che aggiungersi ai vari mezzi di ricorso previsti nei confronti di una*

---

<sup>48</sup> Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>49</sup> Corte di Giustizia, sentenza n. C-349/07 del 18 dicembre 2008, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>50</sup> Termine previsto dalla normativa portoghese, a cui la società era sottoposta.

*decisione impositiva, rafforzando quindi la possibilità effettiva di esercizio dei diritti della difesa”.*

Alle osservazioni presentate dalle parti, la Corte ha risposto ribadendo, innanzitutto, che *“i diritti fondamentali sono parte integrante dei principi giuridici generali dei quali la Corte garantisce l’osservanza. A tal fine, quest’ultima si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell’uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito”*, rammentando all’ufficio che il diritto su cui si sta disquisendo rientra tra i valori condivisi tra i partecipanti all’UE, precisando che *“il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l’amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo”*: in tal modo è assicurata la tutela del diritto *“quand’anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità”*, *“trattandosi dell’attuazione del principio in parola”*.

Con tale pronuncia, la Corte, quindi, annovera il diritto di difesa come diretto discendente del diritto di parola, attribuendogli maggior rilievo, e per tale motivo, la stessa prevede che, esso deve essere correttamente tutelato, anche se non sono previste formalità specifiche dalla normativa europea quale, ad esempio, l’indicazione di un termine sufficiente per l’esercizio dell’azione difensiva.

In merito proprio a tale punto, la Corte di Giustizia afferma, infatti, che i *“termini per esercitare i diritti della difesa, qualora non siano fissati dal diritto comunitario, come nella causa principale, rientrano nella sfera del diritto nazionale purché, da un lato, siano dello stesso genere di quelli di cui beneficiano i singoli o le imprese in situazioni di diritto nazionale comparabili, e, dall’altro, non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l’esercizio dei diritti della difesa conferiti dall’ordinamento giuridico comunitario”*: essa lascia, quindi, spazio legislativo alla disciplina nazionale, circoscrivendo, però, tali interventi affinché essi non violino i valori fondamentali.

Infine, in merito all’osservazione mossa dall’autorità portoghese, secondo la quale il diritto di audizione non si applica nella fase di formazione essendo esso considerato un

mero strumento di ricorso nei confronti di un provvedimento decisivo, la Corte ha affermato che *“la regola secondo cui il destinatario di una decisione ad esso lesiva deve essere messo in condizione di far valere le proprie osservazioni prima che la stessa sia adottata ha lo scopo di mettere l’autorità competente in grado di tener conto di tutti gli elementi del caso. Al fine di assicurare una tutela effettiva della persona o dell’impresa coinvolta, la suddetta regola ha in particolare l’obiettivo di consentire a queste ultime di correggere un errore o far valere elementi relativi alla loro situazione personale tali da far sì che la decisione sia adottata o non sia adottata, ovvero abbia un contenuto piuttosto che un altro”*, precisando la corretta interpretazione delle norme comunitarie in merito.

Con tale pronuncia, la Corte sancisce il diritto di contraddittorio preventivo esplicando la norma che lo contiene: tale principio, infatti, deve essere attuato prima dell’emanazione del provvedimento affinché l’autorità competente, nel nostro caso l’Agenzia delle Entrate, possa esprimersi solo dopo aver correttamente valutato tutti gli elementi del caso, potendo avere una visione completa, e quindi corretta, solo se i rilievi dell’ufficio vengo integrati con le osservazioni mosse dal contribuente.

In tale precetto, quindi, il diritto di difesa del cittadino si configura come presupposto essenziale per la partecipazione attiva al processo di formazione del provvedimento amministrativo finale.

All’analizzata pronuncia si aggiunge la rilevante pronuncia della Corte di Giustizia<sup>51</sup> contenuta nella sentenza del 3 Luglio 2014, relativa alle cause riunite C-129/13 e C-130/13, la quale apre le porte ad un orientamento differente rispetto a quello delineato con la sentenza *“Sopropé”*.

La vicenda riguarda due procedimenti in capo a due differenti spedizionieri doganali, i quali hanno subito un accertamento in merito alla nomenclatura doganale utilizzata nella dichiarazione riguardante dei beni spediti su incarico della stessa società.

---

<sup>51</sup> Corte di Giustizia, sentenza n. C-129/13 e C-130/13 del 3 Luglio 2014, in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

In entrambi i casi, sarebbe stato necessario utilizzare una nomenclatura differente, la quale avrebbe previsto un'aliquota di tassazione più alta, per cui, a seguito di un controllo da parte delle autorità olandesi, ai due contribuenti è stata notificata un'intimidazione di pagamento per il recupero del supplemento dei dazi doganali ancora dovuti dai due spedizionieri.

I cittadini, quindi, non hanno avuto la possibilità di esporre le loro argomentazioni prima dell'emissione delle intimazioni di pagamento, motivo per il quale hanno proposto reclamo contro il provvedimento il quale, tuttavia, dopo l'esame delle motivazioni addotte, è stato respinto.

Sono pertanto ricorsi al giudizio della Corte di Giustizia la quale, dovendo pronunciarsi sul recupero delle proprie entrate, ha affermato che *“secondo il diritto dell'Unione, una violazione dei diritti della difesa, in particolare del diritto di essere sentiti, determina l'annullamento del provvedimento adottato al termine del procedimento amministrativo di cui trattasi soltanto se, in mancanza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso.*

*Di conseguenza, una violazione del principio del rispetto dei diritti della difesa comporta l'annullamento della decisione di cui trattasi soltanto quando, senza tale violazione, il procedimento avrebbe potuto condurre ad un risultato differente.”*

Limitando quindi la tutela del diritto al contraddittorio solo al caso in cui il contribuente dimostri che, qualora il confronto fosse stato attivato, sulla base delle motivazioni presentate dal cittadino, l'esito del procedimento *“avrebbe potuto comportare un risultato diverso”*.

La Corte ha motivato tale pronuncia facendo valere l'articolo 52 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea<sup>52</sup> ritenendo che *“i diritti fondamentali, quali il rispetto dei diritti della difesa, non appaiono come prerogative assolute, ma possono soggiacere a restrizioni, a condizione che queste rispondano effettivamente a obiettivi di interesse generale perseguiti dalla misura di cui trattasi e non costituiscano, rispetto*

---

<sup>52</sup> *“eventuali limitazioni all'esercizio dei diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta devono essere previste dalla legge e rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà. Nel rispetto del principio di proporzionalità, possono essere apportate limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui”*

*allo scopo perseguito, un intervento sproporzionato e inaccettabile, tale da ledere la sostanza stessa dei diritti così garantiti”, in questo caso, infatti gli interessi generali che limitano l’applicazione del diritto di difesa sono costituiti da “l’interesse generale dell’Unione, e, in particolare, l’interesse a recuperare tempestivamente le entrate proprie”.*

La Corte, dunque, considerando anche le motivazioni addotte dagli imputati, le quali non avrebbero potuto cambiare l’esito del provvedimento, ha affermato che *“pur se il principio del rispetto dei diritti alla difesa trova applicazione nei rapporti tra un contribuente e uno Stato membro, segnatamente nel corso di un procedimento di recupero a posteriori, esso non può invece, per quanto riguarda i rapporti tra gli Stati membri e l’Unione, avere la conseguenza di consentire ad uno Stato membro di non adempiere l’obbligo di accertare, entro i termini previsti dal diritto dell’Unione, i diritti di quest’ultima sulle risorse proprie”.*

### **3.2.Fonti costituzionali.**

*“La potestà legislativa è esercitata dallo Stato e dalle Regioni nel rispetto della Costituzione, nonché dei vincoli derivanti dall’ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali”.* Così recita l’articolo 117 della Costituzione italiana, il quale recepisce il diritto comunitario e lo integra nel tessuto normativo italiano: tra i citati vincoli europei da rispettare, rientrano i diritti fondamentali, quindi, il diritto di difesa e quello del contraddittorio.

Tuttavia, avendo il nostro paese partecipato attivamente alla costituzione dell’Europa, tali diritti risultano importati in parte dalla nostra Carta Costituzionale, nella quale erano già presenti dalla sua stesura.

In essa, infatti, sono presenti i principi su cui si basa il diritto tributario, il quale altro non è che l'attuazione di:

- l'articolo 53<sup>53</sup>, il quale recita *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”*, sancendo il principio di contribuzione dei cittadini alle spese dello Stato, mitigando tuttavia tale obbligo con la previsione di strumenti che permettano di ricondurre la misura del concorso alla situazione economica del contribuente;
- l'articolo 3<sup>54</sup>, il quale recita *“tutti i cittadini hanno pari dignità sociale e sono eguali davanti alla legge, senza distinzione di sesso, di razza, di lingua, di religione, di opinioni politiche, di condizioni personali e sociali. È compito della Repubblica rimuovere gli ostacoli di ordine economico e sociale, che, limitando di fatto la libertà e l'eguaglianza dei cittadini, impediscono il pieno sviluppo della persona umana e l'effettiva partecipazione di tutti i lavoratori all'organizzazione politica, economica e sociale del Paese”*, affermando il principio di uguaglianza di tutti i cittadini, motivo per il quale tutti devono partecipare alle spese dello Stato;
- l'articolo 97<sup>55</sup>, il quale recita *“le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico. I pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge, in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione. Nell'ordinamento degli uffici sono determinate le sfere di competenza, le attribuzioni e le responsabilità proprie dei funzionari. Agli impieghi nelle pubbliche amministrazioni si accede mediante concorso, salvo i casi stabiliti dalla legge”*, stabilendo il principio di buon andamento dell'amministrazione finanziaria, la quale deve provvedere ad

---

<sup>53</sup> Costituzione Italiana, in Banca dati *IlCaso.it*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>54</sup> Costituzione Italiana, in Banca dati *IlCaso.it*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>55</sup> Costituzione Italiana, in Banca dati *IlCaso.it*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

attuare le norme in modo imparziale e corretto.

Su questi tre articoli è basata la pretesa tributaria, la quale comporta il sorgere di un'obbligazione per tutti i cittadini, in applicazione del principio di uguaglianza, il cui gettito è destinato al finanziamento delle spese pubbliche.

Sono però previste delle tutele quale la correttezza dell'amministrazione finanziaria, nonché la diretta proporzionalità tra la pretesa e le possibilità economiche del contribuente.

Identificati i principi costituzionali su cui di basa il diritto tributario, e analizzando le norme della stessa Carta, si può notare che essa pone l'attenzione anche sulla tutela al diritto di difesa, in particolare attraverso l'articolo 24, il quale afferma che *“tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi. La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del procedimento”*, attribuendo maggior rilievo al suddetto principio anche attraverso la previsione del patrocinio dello Stato: lo stesso articolo, infatti, assicura *“ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione. La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari”*.

Secondo la Costituzione italiana, infatti, il diritto del contraddittorio e quello di difesa rispondono al principio fondamentale *“audiatur et altera pars”* del processo, tale principio scaturisce dall'articolo 111<sup>56</sup> della stessa normativa, il quale recita: *“la giurisdizione si attua mediante il giusto processo regolato dalla legge. Ogni processo si svolge nel contraddittorio tra le parti, in condizioni di parità, davanti a giudice terzo e imparziale. La legge ne assicura la ragionevole durata”*. Lo stesso articolo prosegue assicurando alla persona sottoposta a verifica che sia *“informata riservatamente della natura e dei motivi dell'accusa elevata a suo carico”*, nonché *“disponga del tempo e delle condizioni necessari per preparare la sua difesa”*, affinché sia data certezza dell'effettiva valutazione della difesa del contribuente.

---

<sup>56</sup> Costituzione Italiana, in Banca dati *IlCaso.it*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

### 3.3. Norme ordinarie.

Analizzando poi le fonti interne del diritto tributario, tra norme ordinarie di diretta applicazione, è da rilevare che esso risponde alla Legge n. 212 del 27 luglio del 2000<sup>57</sup>, conosciuta come “*Statuto del contribuente*”, la quale all’articolo 1 sancisce che “*Le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione*”.

Tali norme costituzionali, espressione dei diritti e doveri del contribuente, trovano applicazione nelle seguenti disposizioni contenute all’interno dello statuto del contribuente:

- L’articolo 6, rubricato “*Conoscenza degli atti e semplificazione*”, afferma che “*l’amministrazione finanziaria deve assicurare l’effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati*”, assicurando al cittadino la possibilità di prendere parte alla formazione del provvedimento in un conteso pienamente trasparente, e tutelando i diritti dello stesso, infatti, l’articolo coerentemente con tale finalità stabilisce che “*gli atti sono in ogni caso comunicati con modalità idonee a garantire che il loro contenuto non sia conosciuto da soggetti diversi dal loro destinatario. Restano ferme le disposizioni in materia di notifica degli atti tributari*”<sup>58</sup>.

Una tutela ancor più forte proviene dal comma successivo il quale ritiene che “*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*”, in modo da ridurre la possibilità di subire una verifica in seguito ad errori non sostanziali.

---

<sup>57</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>58</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.



Inoltre, affinché le norme tributarie possano essere di più semplice applicazione, *“l’amministrazione finanziaria assume iniziative volte a garantire che i modelli di dichiarazione, le istruzioni e, in generale, ogni altra propria comunicazione siano messi a disposizione del contribuente in tempi utili e siano comprensibili anche ai contribuenti sforniti di conoscenze in materia tributaria e che il contribuente possa adempiere le obbligazioni tributarie con il minor numero di adempimenti e nelle forme meno costose e più agevoli”*<sup>59</sup>.

La stessa norma, poi in merito al contraddittorio afferma che *“prima di procedere alle iscrizioni a ruolo derivanti dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazioni, qualora sussistano incertezze su aspetti rilevanti della dichiarazione, l’amministrazione finanziaria deve invitare il contribuente, a mezzo del servizio postale o con mezzi telematici, a fornire i chiarimenti necessari o a produrre i documenti mancanti entro un termine congruo e comunque non inferiore a trenta giorni dalla ricezione della richiesta”*, sancendo quindi l’obbligo di contraddittorio per effettuare una completa analisi del caso attraverso la valutazione di tutti gli elementi rilevati dall’ufficio e di quelli evidenziati, invece, dal contribuente, disponendo che *“sono nulli i provvedimenti emessi in violazione delle disposizioni di cui al presente comma”*<sup>60</sup>;

- L’articolo 5, rubricato *“Informazione del contribuente”* stabilisce gli obblighi informativi che devono essere adempiuti dall’amministrazione finanziaria, la quale *“deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione dei contribuenti presso ogni ufficio impositore”*. Tale attività di informazione deve avvenire anche attraverso l’onere di *“portare a conoscenza dei contribuenti tempestivamente e con i mezzi idonei tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che*

---

<sup>59</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>60</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*dispone sulla organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti”;*

- L’articolo 2, rubricato “*chiarezza e trasparenza delle disposizioni tributarie*”, segue la stessa linea degli articoli già citati esso, infatti, stabilisce nel dettaglio gli elementi essenziali delle disposizioni tributarie, affinché l’articolata materia possa essere comprensibile a tutti i cittadini.

In particolare, ciò è evidente nella parte in cui il suddetto articolo afferma che “*i richiami di altre disposizioni contenuti nei provvedimenti normativi in materia tributaria si fanno indicando anche il contenuto sintetico della disposizione alla quale si intende fare rinvio*”, al fine di poter evitare al contribuente la consultazione di altre norme per poter conoscerne il contenuto, risparmiandogli così l’onere di ripercorrere le norme citate<sup>61</sup>;

- L’articolo 7, rubricato “*Chiarezza e motivazione degli atti*”, obbliga l’amministrazione finanziaria a fornire delle spiegazioni ai contribuenti in merito ai motivi sulla base dei quali sono stati emanati dei provvedimenti contro gli accertati.

Esso si apre affermando che “*gli atti dell’amministrazione finanziaria sono motivati secondo quanto prescritto dall’articolo 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241, concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, indicando i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell’amministrazione. Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all’atto che lo richiama*”, al comma successivo poi vengono indicati gli elementi essenziali da indicare all’interno del provvedimento affinché siano assicurati i diritti del contribuente.

Tali elementi consistono in: “*l’ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni complete in merito all’atto notificato o comunicato e il responsabile del procedimento; l’organo o l’autorità amministrativa presso i quali è possibile promuovere un riesame anche nel merito dell’atto in sede di autotutela; le modalità, il termine, l’organo giurisdizionale o l’autorità*

---

<sup>61</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati IPSOA big suite, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*amministrativa cui è possibile ricorrere in caso di atti impugnabili*<sup>62</sup>;

- L'articolo 10, rubricato "*tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*", stabilisce invece i principi sui quali sono basati i rapporti tra contribuenti e amministrazione finanziaria.

Essi secondo tale norma consistono nel "*principio della collaborazione e della buona fede*" infatti, è previsto che, qualora il contribuente "*si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*", "*non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori*".

Inoltre, "*le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta*"<sup>63</sup>, assicurando tutela al contribuente in buona fede caduto in errore;

- L'articolo 12, rubricato "*diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali*", tutela il contribuente in sede di verifiche: "*tutti gli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali sono effettuati sulla base di esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo. Essi si svolgono, salvo casi eccezionali e urgenti adeguatamente documentati, durante l'orario ordinario di esercizio delle attività e con modalità tali da arrecare la minore turbativa possibile allo svolgimento delle attività stesse nonché alle relazioni commerciali o professionali del contribuente*". In particolare, questo articolo rappresenta il cuore del contraddittorio nel diritto interno.

In essa, infatti, è contenuta la disposizione secondo la quale "*quando viene*

---

<sup>62</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>63</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*iniziata la verifica, il contribuente ha diritto di essere informato delle ragioni che l'abbiano giustificata e dell'oggetto che la riguarda, della facoltà di farsi assistere da un professionista abilitato alla difesa dinanzi agli organi di giustizia tributaria, nonché dei diritti e degli obblighi che vanno riconosciuti al contribuente in occasione delle verifiche*", affinché ai cittadini sia assicurato il diritto di difesa, prevedendo anche la possibilità di accedere agli atti.

*"Su richiesta del contribuente, l'esame dei documenti amministrativi e contabili può essere effettuato nell'ufficio dei verificatori o presso il professionista che lo assiste o rappresenta"*.

Il suddetto articolo sancisce poi al comma 4 l'obbligo di contraddittorio preventivo, poiché esso afferma che *"delle osservazioni e dei rilievi del contribuente e del professionista, che eventualmente lo assista, deve darsi atto nel processo verbale delle operazioni di verifica"*, infatti, esse devono essere valutate e considerate nella fase conclusiva del provvedimento: ciò implica che la difesa del contribuente non deve essere solo raccolta dall'ufficio, ma deve essere considerata e valutata, istaurando quindi un confronto tra le parti.

Tale confronto è poi esteso anche alla fase post accertamento, infatti *"nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori"*. A tutela del suddetto principio, l'articolo 12 prevede, inoltre, che *"l'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza"*, pena la nullità dell'accertamento<sup>64</sup>.

L'insieme di tali disposizioni, rappresenta quindi il *"nocciolo duro"* del diritto di difesa del contribuente all'interno del tessuto normativo italiano: solo attraverso la contestuale applicazione dei citati articoli nel corso degli accertamenti, è possibile assicurare il

---

<sup>64</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati IPSOA *big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

corretto funzionamento della macchina tributaria nel rispetto dei principi fondamentali dei cittadini.

E' necessario, tuttavia, aggiungere che vi sono altre norme a supporto dello Statuto del contribuente: tra queste, si distingue il Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29/09/1973, il quale all'articolo 36ter disciplina il controllo formale delle dichiarazioni. Tale articolo rileva ai fini del diritto di contraddittorio poiché afferma che *“il contribuente o il sostituto d'imposta e' invitato, anche telefonicamente o in forma scritta o telematica, a fornire chiarimenti in ordine ai dati contenuti nella dichiarazione e ad eseguire o trasmettere ricevute di versamento e altri documenti non allegati alla dichiarazione o difformi dai dati forniti da terzi”*, in questo modo, quindi, si assicura la partecipazione attiva del cittadino alla formazione del provvedimento finale.

Lo stesso articolo, poi, prevede la possibilità di poter cogliere una seconda occasione per far valere il proprio punto di vista, infatti, esso prevede che *“l'esito del controllo formale e' comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica degli imponibili, delle imposte, delle ritenute alla fonte, dei contributi e dei premi dichiarate, per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo formale entro i trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione”*<sup>65</sup>.

Tuttavia, il principio del contraddittorio è formalmente definito nell'articolo 101 del Codice di Procedura Civile, secondo il quale: *“il principio del contraddittorio esprime un'elementare esigenza di giustizia, per la quale nessuno può essere costretto a subire gli effetti di una sentenza senza avere avuto la possibilità di partecipare al processo per far valere le proprie ragioni di fronte al giudice ed influire sul suo convincimento”*.

Tale definizione pur essendo riepilogativa di tutte le disposizioni che regolano il diritto di difesa e del contraddittorio, pone in evidenza un'ulteriore caratteristica di questo diritto, la quale non era ancora stata sufficientemente messa in risalto: *“La violazione del principio del contraddittorio comporta la nullità di tutti i provvedimenti successivi a*

---

<sup>65</sup> Articolo 36 ter del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 29/09/1973, in Banca dati IPSOA big suite, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*quello che ha comportato la violazione stessa e può essere rilevata in ogni stato e grado del giudizio, fatta salva sempre la possibilità della rinnovazione degli atti nulli”.*

Lo stesso articolo, poi, definisce il modus operandi che l'amministrazione finanziaria deve porre in essere per attivare il contraddittorio, disciplinando che *“tra le parti il contraddittorio viene instaurato con la notifica al convenuto della domanda che segna l'inizio del processo.*

*Infatti, la citazione è l'atto introduttivo del giudizio ordinario di cognizione, è regolarmente proposta quando vengono rispettate le norme ad essa relative e quelle che disciplinano la forma delle notificazioni, la loro nullità e le conseguenze di essa”<sup>66</sup>.*

Infine, tra le norme ausiliari allo Statuto del contribuente, finalizzate alla tutela del contribuente, vi è da citare l'articolo 5 del Decreto legislativo n. 218 del 19 giugno 1997, il quale, in applicazione dei principi contenuti nelle norme generali, indica all'amministrazione finanziaria l'iter procedurale da seguire: innanzitutto *“l'ufficio invia al contribuente un invito a comparire, nel quale sono indicati i periodi di imposta suscettibili di accertamento e il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione”*, specificando che *“ la richiesta di chiarimenti inviata al contribuente riguardante la determinazione induttiva di ricavi, compensi e volumi d'affari sulla base di coefficienti presuntivi, costituisce anche invito al contribuente per l'eventuale definizione dell'accertamento con adesione”*, in ragione del fatto che gli accertamenti hanno la finalità di tutelare il contribuente e di permettere all'amministrazione finanziaria di poter correttamente svolgere la funzione di controllo.

Solo attraverso il contraddittorio gli uffici possono raccogliere tutti gli elementi fondamentali del caso<sup>67</sup>.

---

<sup>66</sup> Articolo 101 del Codice di Procedura Civile, in Banca dati *IlCaso.it*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>67</sup> Articolo 5 del Decreto legislativo n. 218 del 19 giugno 1997, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

## **CAPITOLO IV**

### **4. Il dualismo del contraddittorio: strumento difensivo e strumento istruttorio**

Il contraddittorio rappresenta, quindi, il punto di partenza su cui l'attività dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe basarsi, affinché possa sensibilizzare e rafforzare il rapporto con i cittadini, alimentando la fiducia verso le istituzioni.

Attraverso lo strumento del contraddittorio, infatti, il soggetto, che eventualmente subirà gli effetti del provvedimento, potrà interloquire con la pubblica amministrazione esponendo il suo punto di vista, con la legittima aspettativa che le sue ragioni siano adeguatamente valutate dall'organo competente ed incaricato del controllo.

Il contraddittorio è, quindi, alla base del dialogo tra fisco e contribuente<sup>68</sup>, che permette di realizzare una sorta di attività d'intermediazione, con l'obiettivo di convincere l'ufficio delle ragioni dell'accertato, oppure di convincere quest'ultimo sulla legittimità dell'operato dell'ufficio<sup>69</sup>. Esso, in tal modo, può comportare un'importante effetto deflattivo del contenzioso tributario, poiché, qualora l'ufficio, convinto dalle ragioni del contribuente, ponga in essere l'annullamento o la correzione attraverso l'istituto dell'autotutela, il cittadino sottoposto a verifica non avrà più motivo di ricorrere in Commissione tributaria; diversamente, qualora il contribuente si renda conto dell'insostenibilità della propria tesi, grazie alle motivazioni emerse dal confronto con l'Agenzia delle Entrate, la controversia potrà essere evitata prima che la stessa sia avviata.

---

<sup>68</sup> Il dialogo tra fisco e contribuente, tuttavia, si concretizza anche con gli istituti sopra citati, tra cui il diritto di interpello previsto dall'articolo 11 dello Statuto del contribuente, nonché dalla prescrizione della stessa norma che obbliga la pubblica amministrazione a valutare le osservazioni e le richieste effettuate dal cittadino prima della notifica dell'avviso di rettifica o di accertamento in caso di verifiche fiscali.

<sup>69</sup> CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 21729 del 22 Ottobre 2010, in Banca dati *ItalggiureWeb* – *Corte di Cassazione*, per un puntuale approfondimento.

È evidente come la funzione del contraddittorio sia duplice<sup>70</sup>: esso funzionale sia a tutelare l'interesse del contribuente coinvolto, il quale può presentare ragioni a sostegno della propria tesi, sia a realizzare l'interesse per cui la procedura sorge, attraverso l'acquisizione di ulteriori elementi di conoscenza, divenendo così uno strumento di garanzia pubblico e privato<sup>71</sup>.

Il contraddittorio svolge quindi una duplice funzione, quella di attuare il diritto di difesa del cittadino e quella di realizzare il principio di imparzialità della pubblica amministrazione, il quale si concretizza attraverso la garanzia di un'adeguata conoscenza dei fatti nonché di una corretta e precisa valutazione dei dati, affinché il provvedimento emanato sia volto alla riscossione dei giusti tributi.

A seguito di tali riflessioni, è possibile affermare che il contraddittorio assolve una triplice garanzia:

- *Garantisce il contribuente*, attraverso la previsione della partecipazione del contribuente, il quale viene coinvolto affinché possa fornire i dati necessari e le giustificazioni del caso;
- *Garantisce la legalità del procedimento amministrativo*, attraverso l'acquisizione dei dati forniti dal cittadino, infatti, è possibile effettuare una corretta valutazione per sostenere o annullare la pretesa tributaria, rafforzando così il corretto funzionamento del procedimento;
- *Garantisce la ricerca della giusta imposta*, conseguentemente ai primi due aspetti, i quali essendo collegati, consentono al contribuente di godere della riduzione delle sanzioni tributarie qualora la pretesa sia giustificata e il contribuente intenda saldare quanto dovuto in tempi celeri.<sup>72</sup>

---

<sup>70</sup> D. DEOTTO, *Accertamento: Scritti di resistenza tributaria*, IPSOA, 2015, pag. 140 e seguenti, per un utile approfondimento.

<sup>71</sup> G. LATTANZI, *Reati e responsabilità degli enti. Guida al D.Lgs. 8 Giugno 2001*, GIUFFRÈ EDITORE, 2010, pag. 545 e seguenti, per un utile approfondimento.

<sup>72</sup> G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè editore, 2005, pag. 148 e seguenti, per un utile approfondimento.

A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia, 2012, pag. 128 e seguenti, per un utile approfondimento.



Attribuendo centralità a tale strumento, quindi l’Agenzia può avvalersi del contributo fornito dal verificato per esercitare la funzione di controllo in un contesto di buona fede e leale collaborazione, assicurando all’accertato un’equa decisione basata sulla capacità di ascolto e sulla chiarezza delle spiegazioni che l’ufficio può garantire attraverso l’utilizzo del contraddittorio.

A tale utilità poi si aggiunge quella di poter individuare, in corso di definizione dell’atto, la fondatezza dei presupposti su cui si basa e quella di poter valutare la concreta affidabilità dei controlli.

Sono evidenti, a questo punto, i vantaggi che derivano dal contraddittorio sia per l’Agenzia sia per i cittadini, a tutela dei quali il legislatore ha previsto l’obbligo motivazionale per tutte le decisioni adottate dalla Pubblica Amministrazione<sup>73</sup>.

Tuttavia, poiché sul campo applicativo sorgevano molti dubbi in merito al grado di approfondimento che la motivazione dovesse raggiungere, la Cassazione, con la sentenza n. 4327 del 4 marzo 2016, ha chiarito che la funzione da questa assolta è quella, da un lato, di portare a conoscenza del contribuente l’an e il quantum della pretesa tributaria, in modo da consentirgli di sviluppare una difesa adatta, e dall’altro lato, di delimitare l’ambito delle contestazioni proponibili dall’Ufficio nel grado di giudizio successivo: essa, quindi, costituisce una doppia tutela per il contribuente poiché l’ufficio non potrà addurre ulteriori contestazioni, che non siano già state indicate nell’atto di accertamento, poiché la difesa dell’amministrazione finanziaria sarà ancorata alle imputazioni contenute all’interno del provvedimento.

La Corte, nella stessa sentenza, poi, ha osservato che la motivazione deve essere “costruita” come *ratio* della decisione assunta al termine delle verifiche poste in essere,

---

C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, Giuffrè editore, 2011, pag. 223 e seguenti, per un utile approfondimento.

L. STELLA, *La politica economica tra mercati e regole*, Rubbettino editore, 2005, pag. 475 e seguenti, per un utile approfondimento.

<sup>73</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 25 del 06 Agosto 2014*, in Banca Dati IPSOA big suite, per un utile approfondimento.

considerando l'attività di istruttoria e le prove rilevate, e non deve consistere in una mera enunciazione della pretesa.<sup>74</sup>

Da tale trattazione si evince quindi il peculiare dualismo del principio di contraddittorio, il quale, non solo tutela la difesa del cittadino privato attraverso il contraddittorio difensivo, ma anche l'interesse pubblico di ottimizzare i risultati degli accertamenti fiscali attraverso, invece, il contraddittorio collaborativo.

#### **4.1. Il principio di collaborazione. Contraddittorio collaborativo.**

Il contraddittorio collaborativo, come già visto, si basa sui principi di buona fede e di cooperazione instaurati tra fisco e contribuenti sanciti dall'articolo 10 dello Statuto del contribuente: tali principi sono alla base del diritto tributario poiché il legislatore italiano ha provveduto a sviluppare dei principi cardine intorno ai quali ha definito un iter contributivo, che si caratterizza per una serie di adempimenti strumentali alla liquidazione delle imposte, al quale il cittadino deve adeguarsi<sup>75</sup>.

L'ordinamento fiscale italiano, infatti, ha tracciato delle linee guida da seguire, affinché il contribuente possa autodeterminare il proprio carico fiscale, e di conseguenza l'imposta da liquidare, senza alcun intervento dell'amministrazione finanziaria: esso si pone come primo approccio collaborativo del cittadino nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

In seguito, attraverso il software statale "*Serpico*" gli uffici eseguono dei controlli per verificare che le regole tributarie siano state adeguatamente applicate, e qualora siano riscontrate delle inesattezze si può subire un accertamento.

---

<sup>74</sup> CASSAZIONE, sentenza n. 4327 del 4 Marzo 2016, in Banca dati *ItalgurWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo, riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>75</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Tale aspetto rende evidente la necessità dell'instaurazione del contraddittorio prima dell'emanazione dell'atto, affinché possano essere raccolte notizie e giustificazioni che consentano all'amministrazione di valutare la possibilità di poter proseguire con l'accertamento in relazione agli elementi del caso concreto<sup>76</sup>, attuando in tal modo il principio di imparzialità e buon andamento, come disciplinato dall'articolo 97 della Costituzione, analizzato nei capitoli precedenti.

Coerentemente con quanto sopra detto, infatti, la pubblica amministrazione prevede la tutela anche per quei soggetti che si siano adeguati ai chiarimenti forniti dagli atti dell'amministrazione finanziaria, qualora tali interpretazioni vengano a modificarsi successivamente: i contribuente che in buona fede, si sono affidati all'amministrazione finanziaria, si ritroverebbero in una posizione non più conforme alle disposizioni, in tal caso, l'articolo 10 dello Statuto del contribuente, tutela da provvedimenti sanzionatori i suddetti cittadini.<sup>77</sup>

A tal fine, l'articolo 32 del Decreto del Presidente della Repubblica n.600 del 16 ottobre 1973, al comma 2, prevede che *“gli uffici delle imposte possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti”*, permettendo quindi al Fisco di raccogliere informazioni con la collaborazione dei cittadini ed evitando *“l'emissione di avvisi di accertamento che potrebbero risultare immediatamente infondati alla luce delle prove di cui il contribuente potesse disporre”*.<sup>78</sup>

L'importanza del contraddittorio improntato su uno spirito di reciproca collaborazione, è stata poi confermata dalla Corte di Cassazione con la sentenza 2816 del 7 febbraio 2008, la quale ha affermato che il contraddittorio *“deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile (anche in assenza di una espressa previsione normativa) del giusto procedimento che legittima l'azione amministrativa”*.

---

<sup>76</sup> Costituzione Italiana, in Banca dati *IlCaso.it*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>77</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>78</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 32/E del 19 Ottobre 2006*, in Banca Dati *IPSOA big suite*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Ciò è particolarmente evidente nel caso delle verifiche in cui il reddito è determinato in maniera automatica attraverso dei coefficienti presuntivi, infatti, in questo caso, il contraddittorio valuta l'affidabilità del metodo di accertamento poiché, attraverso la collaborazione del contribuente, è confermata o smentita la fondatezza della presunzione: *“esso e' il mezzo più efficace per consentire un necessario adeguamento della elaborazione parametrica che, essendo una estrapolazione statistica a campione di una platea omogenea di contribuenti, soffre delle incertezze da approssimazione dei risultati proprie di ogni strumento statistico, alla concreta realtà reddituale oggetto dell'accertamento nei confronti di un singolo contribuente”*.<sup>79</sup>

#### **4.2. Il principio di giusto processo. Contraddittorio difensivo.**

Se da un lato, il contraddittorio svolge una funzione collaborativa per favorire il corretto funzionamento dell'amministrazione e per alleggerire il carico di lavoro della stessa facendo leva sull'ausilio del contribuente, al quale è attribuito l'onere di sostenere alcuni adempimenti seguendo un iter standardizzato definito dalle norme tributarie, è da rilevare che, d'altro lato, lo strumento svolge anche una funzione difensiva.

Tale funzione è certamente quella più ovvia, in considerazione della caratteristica sostanziale del contraddittorio, essendo lo strumento che concretamente permette al contribuente di esercitare il diritto di difesa, attraverso la possibilità di fornire gli elementi necessari che confutino la tesi elaborata dall'Agenzia in base alle verifiche effettuate.

In merito a tale funzione l'Agenzia delle Entrate si è espressa con la circolare n. 32/E del 19 ottobre 2006, nella quale ha affermato che il contraddittorio preventivo “si

---

<sup>79</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 26635 del 2009, in Banca dati *ItalggiureWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*configura, in via di principio, come un passaggio opportuno per provocare la partecipazione del contribuente, finalizzata a consentire un esercizio anticipato del suo diritto di difesa, potendo lo stesso fornire già in sede precontenziosa la prova contraria, e rispondente a esigenze di economia processuale”.*<sup>80</sup>

In particolare quindi, da tale circolare e dall'articolo 12, comma 7, dello Statuto del contribuente si evince che deve essere rispettato, innanzitutto, il diritto dell'accertato di presentare osservazioni o giustificazioni.

Le osservazioni comunicate devono, poi, essere valutate obbligatoriamente dagli uffici, i quali devono rispondere alle considerazioni mosse dal contribuente dandone specifico rilievo nella motivazione del provvedimento, pena la nullità dell'atto.<sup>81</sup>

Il contraddittorio difensivo, in particolare, si concretizza nell'obbligo previsto dalla normativa italiana di rispettare il termine di 60 giorni dopo la notifica del verbale di accesso per poter emettere l'avviso di accertamento.

La *ratio* di tale termine, infatti, risiede proprio nella necessità di concedere il tempo necessario al contribuente affinché lo stesso possa sviluppare una tesi difensiva, esercitando il suo diritto alla difesa: tale termine è stabilito dall'articolo 12 dello Statuto del contribuente il quale, garantendo il contraddittorio endoprocedimentale, consente al cittadino di far valere le proprie ragioni, nel suddetto termine, prima che il provvedimento impositivo sia emesso.

La giurisprudenza ha più volte affermato che il provvedimento emanato prima che i sessanta giorni siano trascorsi risulterebbe essere nullo poiché, a mio avviso, un atto emanato prima del termine non avrà sicuramente considerato la difesa mossa dal contribuente, svuotando completamente la funzione del contraddittorio: in tal modo, infatti, il contribuente avrebbe esercitato un diritto di difesa solo formale, ma non

---

<sup>80</sup> AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 32/E del 19 Ottobre 2006*, in Banca Dati IPSOA *big suite*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>81</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati IPSOA *big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

sostanziale, e ciò comporterebbe l’emanazione di una decisione da parte dell’amministrazione finanziaria a cui l’accertato non ha effettivamente preso parte.<sup>82</sup>

Tuttavia la giurisprudenza, sullo spunto fornito dalla Corte di Giustizia con la sentenza del 3 Luglio 2014 relativa alle cause riunite C-129/13 e C-130/13, si è interrogata in merito alla violazione del contraddittorio nei termini suggeriti dalla suddetta pronuncia, ovvero, riguardo alla nullità dell’accertamento a causa della violazione del diritto ad essere ascoltati quando il soggetto passivo, che eccepisce l’inosservanza del diritto di contraddittorio, non ha alcuna difesa in merito alle accuse mossegli: in tal caso, l’appellarsi al diritto di difesa, pur non avendone una, sembrerebbe pretestuosa e dilatoria<sup>83</sup>.

Le decisioni della giurisprudenza in merito a tale fattispecie, hanno provocato lo sviluppo di due differenti visioni:

- La prima, ritiene nullo l’accertamento che non garantisce il contraddittorio, pur se il cittadino non ha alcuna motivazione o giustificazione da addurre. Aderendo a tale visione, tuttavia, si premierebbero anche quelle eccezioni meramente formali, fornendo agli evasori, ovvero a quei contribuenti che non agiscono in buona fede, un cavillo da poter sfruttare per sottrarsi alla giustizia tributaria, pur non essendo stata lesiva l’omissione del contraddittorio;
- La seconda visione, diversamente, ritiene invalido l’atto privo di contraddittorio solo se il provvedimento che ne deriva risulti essere ingiusto. In tal caso, infatti, si svuoterebbe completamente il diritto alla difesa, poiché significherebbe assicurare tale diritto solo agli innocenti, e renderebbe quindi nulli solo quei provvedimenti che il contribuente dimostri essere completamente infondati.

---

<sup>82</sup> Legge n. 212 del 27 luglio del 2000, in Banca dati *IPSOA big suite*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>83</sup> Corte di Giustizia, sentenza n. C-129/13 e C-130/13 del 3 Luglio 2014, in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Tuttavia, tra le diverse ipotesi estreme prospettate, la Corte di Giustizia si è orientata verso una soluzione intermedia, affermando che non si può rendere nullo un provvedimento per la mancata instaurazione del principio del contraddittorio, poiché, come già evidenziato sopra, tal eccezione sarebbe pretestuosa e abusiva. D’altro canto, non è possibile neanche rendere nulli tutti gli accertamenti in cui è mancato il contraddittorio, quando sostanzialmente il contribuente non “*aveva alcun elemento per difendersi*”.<sup>84</sup>

Pertanto, la Corte ritiene che siano nulli solo tutti i provvedimenti in cui non è stato consentito l’esercizio del diritto di difesa, ovvero la possibilità di allegare motivazioni che avrebbero potuto avere utilità nella formazione del provvedimento, e che avrebbero potuto soddisfare un qualche interesse<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> Corte di Giustizia, sentenza n. C-129/13 e C-130/13 del 3 Luglio 2014, in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>85</sup> Articolo 101 del Codice di procedura civile, in Banca Dati *ilCaso.it*, per un utile approfondimento.

## **CAPITOLO V**

### **5. La Giurisprudenza e lo sviluppo di diversi orientamenti.**

I diversi sviluppi interpretativi della giurisprudenza, cui sopra accennavo, hanno dato luogo alla formazione di diversi orientamenti in merito alla relazione tra la validità del provvedimento amministrativo, e l'esperizione del principio del contraddittorio.

La divergenza di opinioni riguardo tale tema, a mio parere, ha origine dall'articolo 32, primo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 e dall'articolo 51, secondo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972, i quali introducono il principio del contraddittorio nel procedimento tributario, stabilendo che gli uffici *“possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dette informazioni”*.

Tuttavia, a detta della scrivente, l'adozione del termine *“possono”* ha generato notevoli interpretazioni basate sulla convinzione che tale termine definisce una facoltà dell'ufficio e non un obbligo dello stesso, per cui tale ambiguità ha comportato l'instaurazione di diversi contenziosi su cui la giurisprudenza ha dovuto pronunciarsi portandola talvolta a ritenere che il contraddittorio rappresenti un elemento fondamentale, e talvolta, invece ad affermare che esso non sia necessario.

La rilevanza di questa questione è tale poiché si tratta di definire la portata del diritto di contraddittorio nel procedimento di accertamento e della validità o meno del provvedimento finale, emesso senza rispettare l'obbligo del predetto principio.

L'incertezza, unitamente all'importanza degli effetti generati sugli interessi coinvolti, ha prodotto un proliferare di sentenze con differenti orientamenti, che sono epilogati con la sentenza n. 24823 del 9 Dicembre 2015, la c.d. sentenza a macchia di leopardo, in cui la Suprema Corte ha invocato l'intervento del Legislatore per la risoluzione della diatriba.



Inizialmente, infatti, la Cassazione a Sezioni Unite, con la decisione n. 3988 del 18 Febbraio 2011, citando la sentenza 19875 del 18 luglio 2008<sup>86</sup>, ha ritenuto che *“in assenza di una specifica previsione normativa in tal senso, la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni previsto dall'art. 12, comma 7, l. 212/2000, non ne determina ipso iure la nullità, perché il contribuente non resta in alcun modo sacrificato nel suo diritto di difesa in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alla commissione tributaria)”*, in particolare, confermando la sentenza citata, ha ritenuto che la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 giorni previsto dalla disposizione censurata, non ne determina la nullità, innanzitutto poiché tale atto ha natura vincolata rispetto al processo verbale di constatazione sul quale si fonda.

Manca, inoltre, una specifica previsione di nullità all'interno della normativa di riferimento, ed infine, secondo la Corte, resta in ogni caso garantito al contribuente il diritto di difesa in via giudiziaria e in via amministrativa attraverso l'autotutela<sup>87</sup>.

Successivamente tale interpretazione è stata confermata dalla stessa Cassazione con la sentenza n. 21103 del 23 ottobre 2011, nella quale, decidendo in merito all'applicabilità dell'articolo 12 dello Statuto del Contribuente all'avviso di irrogazione di sanzioni, ha affermato che la disposizione *“va ritenuta applicabile anche all'avviso di irrogazione di sanzioni, ove questo risulti notificato prima del termine stabilito in rapporto al verbale di constatazione”*, tuttavia la decisione rilevante ai fini della nostra analisi, segue immediatamente tale pronuncia, infatti, successivamente nella stessa sentenza, afferma che: *“devesi invece dar seguito al distinto orientamento secondo il quale l'art. 12, comma 7, cit., non è presidiato da sanzione alcuna.*

*In particolare va condivisa la considerazione che la notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non ne*

---

<sup>86</sup> Tale sentenza ha affermato che *“la notifica dell'avviso di accertamento prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non ne determina ipso iure la nullità stante la natura vincolata dell'atto rispetto al PVC sul quale si fonda, in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso, perché resta comunque garantito al contribuente il diritto di difesa in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alla Commissione tributaria)”*.

<sup>87</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.3998 del 18 Febbraio 2011, in banca dati *ItalggiureWeb - Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*determina in assoluto la nullità stante la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda, e in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso. Resta difatti comunque garantito al contribuente il diritto di difesa, tanto in via amministrativa (con ricorso in autotutela), quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge”.*

Escludendo, quindi, il principio secondo il quale *“ove la L. n. 212 del 2000, non precisa gli effetti della violazione dell'obbligo indicato - in particolare non comminando la nullità dell'atto - codesta nullità possa poi dedursi dai principi di cui all'art. 97 Cost., o da quelli del diritto tributario e, in generale, dell'azione amministrativa”*<sup>88</sup>.

Tale osservazione è ripresa dalla sentenza n. 16092 del 21 settembre 2012 della Cassazione, in cui è stato affermato che *“la norma non prevede alcuna sanzione per l'ipotesi della mancata instaurazione della procedura conciliativa”*, aggiungendo che *“la questione si incentra sul dualismo improcedibilità - inammissibilità, con riferimento alla mancata instaurazione del tentativo di conciliazione”*, infatti in tal senso la Corte ha ritenuto che, non essendo prevista alcuna sanzioni dalla normativa per la mancata instaurazione del contraddittorio, pur essendo essa rilevabile d'ufficio *“evidentemente in ogni stato e grado del giudizio”*, l'atto viziato risulterebbe comunque sanabile *“dell'omesso rilievo nel corso dell'intera procedura arbitrale”*.

Con tale sentenza, quindi, la Cassazione conferma l'orientamento secondo cui il mancato rispetto del principio del contraddittorio sarebbe, in sostanza, sanabile in un secondo momento, poiché, secondo la stessa Corte, non è espressamente prevista una sanzione nella norma di riferimento, ed inoltre essendo comunque percorribili altre strade per assicurare il diritto di difesa al contribuente.<sup>89</sup>

A detta della Corte, infatti, il cittadino potrebbe utilizzare l'autotutela o il contenzioso tributario nel caso in cui lo stesso ritenga di aver subito un ingiusto provvedimento.

---

<sup>88</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 21103 del 23 Ottobre 2011, in banca dati *ItalggiureWeb - Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>89</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.16092 del 21 Settembre 2012, in banca dati *ItalggiureWeb - Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Dopo tali sentenze, tuttavia, la giurisprudenza ha gradualmente affermato un orientamento diametralmente opposto a quello sin ora espresso, infatti la Cassazione a Sezioni Unite si è espressa il 29 luglio del 2013 con la sentenza 18184, nella quale ha affermato che *“l’inosservanza del termine dilatorio prescritto dal comma 7 dell’art. 12, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l’invalidità dell’avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l’intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l’Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale”*.

Attraverso tale pronuncia, infatti, l’atto impositivo emesso *ante tempus* risulta essere illegittimo, *“poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva”*<sup>90</sup>.

La visione prospettata da quest’ultima disposizione analizzata è stata, poi, confermata dalle stesse Sezioni Unite le quali si sono pronunciate nuovamente sull’argomento con le sentenze nn. 19667 e 19668 del 2014. Tali sentenze sono state oggetto di un giudizio ancor più incisivo, poiché hanno affermato che dal complesso di norme contenute nello Statuto del Contribuente, citate al capitolo 3.3, *“emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione proceduralizzata di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio (che sostanzia il principio di leale collaborazione) tra amministrazione e contribuente (anche) nella fase precontenziosa o endoprocedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo e’ funzionale il rispetto dell’obbligo di comunicazione degli atti imponibili. Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell’emanazione di questo, realizza l’inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall’articolo 24 della Costituzione, e il buon andamento*

---

<sup>90</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.18184 del 29 Luglio 2013, in Banca dati ItalgireWeb - Corte di Cassazione, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

dell'amministrazione, presidiato dall'articolo 97 della Costituzione", sancendo un vero e proprio "principio generale del contraddittorio"<sup>91</sup>.

L'orientamento delineato dalle sentenze sopra citate, è accreditato poi dalla sentenza n. 132 del 07 luglio 2015 con la quale la Corte Costituzionale ha precisato che *"l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso"*, ritenendo che, seppur nella giurisprudenza di legittimità permangono delle incertezze intorno ai limiti e alle modalità di applicazione di tali principi, soprattutto nei casi diversi da quelli definiti dal comma 7 dell'articolo 12 della Legge n. 212 del 2000, esse *"costituiscono oscillazioni interpretative che non toccano direttamente la portata applicativa della norma"*.<sup>92</sup>

Tra questi due orientamenti opposti, tuttavia, si è sviluppato un terzo orientamento, intermedio, secondo il quale il contraddittorio preventivo è dovuto solo per i casi espressamente previsti dalla norma.

La Corte di Cassazione, infatti, con la sentenza n. 13588 del 13 giugno 2014, ha affermato che *"l'articolo 12 della Legge 21 del 2000 nel primo comma, fa espresso riferimento agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali; tale riferimento delimita esplicitamente il perimetro applicativo delle disposizioni contenute nei sette commi di cui tale articolo si compone, le quali, del resto, contengono disposizioni tutte palesemente calibrate sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive in loco"*, sostenendo che *"la particolare garanzia del contraddittorio procedimentale costituita dall'imposizione di un termine dilatorio per l'emanazione dell'atto impositivo, decorrente dalla chiusura delle operazioni di controllo, è limitata*

---

<sup>91</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.19667 e 19668 del 2014, in Banca dati ItalggiureWeb - Corte di Cassazione, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>92</sup> CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n.132 del 07 Luglio 2015, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*all'ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente perché solo in tali ipotesi si verifica una invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza”.*

A detta della Corte, tale interpretazione attribuisce al contraddittorio la funzione di strumento di tutela che *“tende a bilanciare lo squilibrio tra contribuente e Amministrazione derivante dall'assoggettamento del primo ai poteri ispettivi della seconda”* poiché *“con l'accesso in loco, infatti, è l'Amministrazione, in base ai propri poteri d'impulso, a ricercare gli elementi che reputa utili a verificare la sussistenza di attività non dichiarate, e da ciò deriva una specifica esigenza (che non sorge quando l'emanazione dell'atto impositivo derivi dall'esame di atti già in possesso dell'Amministrazione, o a questa forniti dal contribuente, e da questa esaminati nella propria sede) di dare spazio al contraddittorio, al fine di correggere, adeguare e chiarire gli elementi in tal modo raccolti, nell'interesse del contribuente e della stessa Amministrazione”*<sup>93</sup>.

La suddetta pronuncia ha confermato, difatti, la decisione della Corte di Cassazione intervenuta con la sentenza 7960 del 04 aprile 2014, in cui pur riconoscendo al principio del contraddittorio *“una naturale vis espansiva in relazione alla valorizzazione, costituente il fulcro della ratio decidendi, dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente, non può non rilevarsi che il termine stabilito dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, che deve necessariamente intercorrere (salvo l'esistenza di situazioni di particolare urgenza) tra il rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni ivi previste, cioè accessi, ispezioni o verifiche eseguite nei locali destinati all'esercizio dell'attività, e l'emanazione del relativo avviso di accertamento”*<sup>94</sup>.

È da rilevare, tuttavia, che entrambe le sentenze fanno leva sulla pronuncia n. 7598 del 02 aprile 2014, nella quale la Corte di Cassazione non solo ha sostenuto che lo Statuto

---

<sup>93</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.13588 del 13 Giugno 2014, banca dati ItalggiureWeb - Corte di Cassazione, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>94</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.7960 del 04 Aprile 2014, banca dati ItalggiureWeb - Corte di Cassazione, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

del Contribuente prevede il contraddittorio preventivo solo qualora la verifica abbia avuto luogo attraverso *“accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali del contribuente”*, spiegando che *“in questi casi, lo statuto di diritti e garanzie fa da contrappeso all'invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza, dando corpo ad una specifica esigenza di dare spazio al contraddittorio, al fine di conformare e adeguare l'analisi dell'amministrazione alla situazione del contribuente, come delineata dagli elementi raccolti dall'ufficio grazie alle attività di verifiche, accessi ed ispezioni nei locali”*, ma a sostegno della propria tesi, ha sottolineato che *“quando il legislatore ha inteso estendere l'ambito di applicabilità di questo specifico statuto di diritti e di garanzie, l'ha espressamente stabilito”*.

La Corte, infatti, volendo supportare l'orientamento che essa segue, ha sostenuto che in materia doganale *“ad opera del comma 4-bis dell'art. 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, numero 374, che richiama il rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212' dopo la notifica all'operatore interessato, qualora si tratti di revisione eseguita in ufficio, di copia del verbale delle operazioni compiute, prevedendo che l'operatore interessato possa comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5”*: attraverso tale pronuncia la Cassazione ha quindi dimostrato per assurdo la sua tesi.<sup>95</sup>

Volendo chiarire tale osservazione, secondo la Corte, la mancanza di un'espressa previsione dell'applicazione del principio del contraddittorio ai casi non indicati all'interno della norma sarebbe diretta espressione della mancata volontà del Legislatore di estendere tale garanzia a tutti i casi di accertamento poiché, qualora avesse voluto prevedere l'applicazione del principio a tutte le tipologie di accertamento, avrebbe indicato nella norma un riferimento così come è avvenuto in materia doganale.

---

<sup>95</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.7598 del 02 Aprile 2014, banca dati *ItalggiureWeb - Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Di tali differenti orientamenti ha preso atto la Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza 24823 del 9 Dicembre 2015, attraverso la quale si è espressa in merito al perimetro applicativo del principio del contraddittorio.

In tale occasione, la Cassazione, dopo aver effettuato una ricostruzione del quadro normativo, nazionale e comunitario, in materia di accertamento, ha riconosciuto l'esistenza dei diversi orientamenti giurisprudenziali in merito alla questione del contraddittorio, ed ha messo in evidenza la disorganicità delle sentenze.

In particolare, la Cassazione ritiene che *“sul tema in rassegna, non vi è coincidenza tra disciplina Europea e disciplina nazionale”* poiché *“la prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici”* mentre *“la seconda, lo delinea, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto – non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente – ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato”*.

Ciò ha portato, quindi, la Corte a distinguere due tipologie di tributi: c.d. tributi “non armonizzati”, *“estranei alla sfera di competenza del diritto dell'Unione Europea”* e c.d. tributi “armonizzati” *“in detta sfera rientranti”*.

Tale dicotomia, a detta del Collegio, altro non è che un riflesso delle differenti discipline normative, per cui afferma che vige *“per i tributi non armonizzati, l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto”*, la quale *“sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge”*, poiché *“ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell'Unione, non si applica, invero, il diritto Europeo”*.

In tal senso infatti, la Corte precisa che *“i principi dell'ordinamento giuridico dell'Unione operano, in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione, ma non trovano applicazione al di fuori di esse.*

*Coerentemente, in base alla previsione del relativo art. 51, le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea si applicano agli Stati membri (a*

*decorrere dall'1.12.2009) esclusivamente ai fini dell'attuazione del diritto dell'Unione, atteso che la Carta non estende l'ambito di applicazione del diritto dell'Unione al di là delle sue competenze, nè introduce competenze nuove o compiti nuovi per l'Unione, nè modifica le competenze e i compiti definiti nei Trattati".*

Diversamente, per quanto riguarda il campo dei tributi armonizzati, secondo la Cassazione, *"l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato.*

*In tale ambito – al di fuori delle specifiche ipotesi, per le quali l'obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei principi di 'equivalenza' e di 'effettività'– opera, infatti, la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria, sanzionata, in caso di violazione, con la nullità del conclusivo atto impositivo".*

Tuttavia, il Collegio precisa che, in entrambi i casi, è possibile pronunciare la nullità dell'atto viziato solo nei casi in cui l'attuazione del principio del contraddittorio *"avrebbe potuto comportare un risultato diverso"*, seguendo quindi un orientamento molto restrittivo.

Ciò ha quindi portato la Cassazione ad esprimersi con una sentenza c.d. *"a macchia di leopardo"*, ovvero una decisione che si manifesta in modo discontinuo e disomogeneo, avendo previsto l'applicazione di diverse discipline a seconda del tributo considerato.

La Corte ha ritenuto, infatti, che *"il superamento della duplicità del regime giuridico dei tributi armonizzati e di quelli non armonizzati in tema di contraddittorio endoprocedimentale non può essere realizzato in via interpretativa"*, escludendo, quindi, la possibilità di risolvere la bipolare questione del contraddittorio, in merito alla quale la Cassazione ha osservato che *"l'assorbimento della dicotomia non può, dunque, che attendersi dal Legislatore"*.



## **CAPITOLO VI**

### **6. Sentenze a favore della tesi garantista del contraddittorio.**

Alcune sentenze della Cassazione hanno, quindi, portato all'affermarsi di un orientamento che garantisce il principio del contraddittorio come elemento essenziale senza il quale l'atto impositivo sarebbe nullo, poiché porterebbe alla definizione di un provvedimento non partecipato dal contribuente.

Tale orientamento garantista attribuisce al diritto della difesa un valore inviolabile, sancendo un principio di generale applicazione: esso, infatti, è una specifica attuazione dell'articolo 7 della Legge 241/1990, il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti.

In particolare tale principio risulta essere diretta espressione dei principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione, avendo come fondamento giuridico la tutela dell'interesse dei soggetti destinatari del procedimento.

A tali soggetti, secondo tale orientamento, deve essere assicurata la conoscenza del provvedimento, affinché sia garantita la possibilità di controdedurre gli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione, e deve essere inoltre assicurato l'inserimento, nel complesso delle valutazioni procedurali, delle osservazioni attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario.

Attraverso la concreta attuazione delle suddette previsioni, la Pubblica Amministrazione può quindi emanare un provvedimento giusto poiché, tenendo in considerazione nella fase valutativa gli ulteriori elementi forniti dal contribuente, l'atto risulterà essere espressione di una decisione partecipata.

Tuttavia, oltre a tutelare l'interesse dei soggetti privati a cui è destinato il procedimento, secondo l'orientamento di cui stiamo trattando, lo strumento del contraddittorio permette la tutela anche dell'interesse pubblico poiché permette di applicare il principio

di giusto procedimento, garantito dall'apporto della piena valutazione giuridica di tutti gli elementi, in particolare quelli che solo il soggetto nei confronti del quale il provvedimento finale è destinato può fornire.

L'orientamento prevede, quindi, anche la definizione del principio di partecipazione del contribuente ai procedimenti in base ai quali l'amministrazione si proponga di adottare nei suoi confronti un atto di natura lesiva:<sup>96</sup> per tale motivo il contraddittorio assume il ruolo di elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'applicazione amministrativa<sup>97</sup>.

In particolare, considerando l'articolo 32, comma 1 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600, norma che prevede l'invio di un questionario a contribuente sottoposto ad accertamento, il quale si prefigge il meritorio scopo di favorire il dialogo e l'intesa tra fisco e cittadino<sup>98</sup>, è possibile mostrare un'ulteriore aspetto tutelato dall'orientamento considerato: esso permette, infatti, di evitare, attraverso la tutela dei principi di lealtà, correttezza e collaborazione<sup>99</sup>, per quanto possibile, il ricorso a procedure contenziose.

Difatti, applicando il principio del contraddittorio in via generale, è possibile integrare le informazioni raccolte dall'Ufficio, con quelle presentate dal contribuente, potendo così rilevare, prima dell'instaurazione del contenzioso, se il provvedimento è ammissibile o meno in relazione allo specifico caso, riducendo quindi i costi derivanti dall'iter processuale.

La tutela dei principi, che mira a garantire tale orientamento, origina, a detta di quest'ultimo, dalla previsione del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento previsto dal comma 7 dell'articolo 12 della legge del 27

---

<sup>96</sup> Corte di Giustizia, sentenza n. C-349/07 del 18 dicembre 2008, in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>97</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 26635 del 2009, in Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>98</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 28049 del 2009, in Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>99</sup> CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 351 del 2000, in Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

luglio 2000, n. 212, il quale prevede l'illegittimità dell'atto impositivo *ante tempus*, essendo esso primaria espressione dei principi costituzionali che tutelano il diritto alla difesa e al contraddittorio, nonché quelli di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente.

In particolare, in tale visione della disciplina tributaria, la sanzione di nullità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non essendo espressamente e specificamente prevista dalla Legge 212 del 2000, non opera a presidio di un mero requisito di forma dell'atto, ma costituisce, invece, uno strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettiva applicazione del diritto di contraddittorio, eliminando alla radice l'accertamento emanato prematuramente e viziato per la mancanza di confronto con il contribuente, garantendo in questo modo l'effettiva partecipazione dello stesso.

A sostegno di tale orientamento, la Corte Costituzionale si ha ritenuto che, qualora sorgessero delle incertezze in merito alle modalità di applicazione dei suddetti principi tributari, differenti letture della disciplina tributaria costituirebbero solo delle oscillazioni, e delle interpretazioni che non toccherebbero in alcun modo la portata applicativa delle norme, sancendo, quindi, un principio base generale, caratteristico di qualsiasi sistema della civiltà giuridica, che ritiene doverosa la tutela del diritto di difesa del cittadino privato, nonché del diritto pubblico, rappresentato dall'efficace ed efficiente attività istruttoria posta in essere dalla Pubblica Amministrazione.

A seguito alcune sentenze a sostegno di tale tesi.

### **6.1. Cassazione n. 18184 del 29 luglio del 2013.**

La Sentenza del 23 luglio 2013 numero 18184 ha riguardato un avviso di recupero di un credito d'imposta indebitamente utilizzato dal contribuente, il quale ha impugnato il provvedimento, sostenendo che esso sia stato notificato prima dello scadere del termine

di sessanta giorni dalla notifica del processo verbale di constatazione previsto dalla legge, che permette di tutelare il diritto alla difesa.<sup>100</sup>

---

<sup>100</sup> Il giudizio amministrativo prevedeva prima del 1992 quattro gradi di giudizio: *la commissione di primo grado*, la quale corrispondeva in grosso modo alla commissione provinciale; *la commissione di secondo grado*, la quale corrispondeva in grosso modo alla commissione regionale; era poi prevista una doppia possibilità, ovvero quella di rivolgersi alla *commissione centrale*, la quale era un organo simile alla Cassazione tributaria, la quale però è stata abolita nel 1992, oppure rivolgersi alla *Corte d'Appello*; ed infine era possibile ricorrere in *Cassazione*, la quale costituisce l'ultimo giudicato, per effetto delle norme della Costituzione.

Successivamente, nel 1992 è stata prevista l'abolizione del primo e del secondo grado di giudizio, ed ha previsto la possibilità di ricorrere contro un atto amministrativo dinanzi alla *Commissione tributaria provinciale*, successivamente dinanzi alla *Commissione tributaria regionale*, ed infine dinanzi alla *Cassazione*.

Tale disciplina è stata prevista dal decreto attuativo 546 il quale ha introdotto il testo del codice di procedura tributaria, ed in particolare all'articolo 1 ha introdotto il principio di applicazione delle norme del codice civile, secondo il quale appartengono alla giurisdizione tutte le controversie che hanno per oggetto i tributi. La Giurisdizione delle Commissioni tributarie è stata poi ridefinita dalle Sezioni Unite, le quali hanno identificato dei principi per individuare la competenza tributaria.

Il ricorso dinanzi alla Commissione provinciale deve contenere il *Petitum*, ovvero la richiesta e la domanda del ricorrente, nonché la *Causa Petendi*, ovvero i motivi del ricorso, poiché per il principio della preclusione, il giudice non può esprimersi su questioni non richieste.

In particolare il ricorso deve contenere:

- Intestazione all'ufficio che ha emesso l'avviso;
- Indicazione del contribuente – ricorrente;
- Indicazione del difensore;
- Indicazione della procura;
- Indicazione della controparte;
- Sintesi dell'atto impugnato;
- Esposizione dei fatti;
- Motivi dell'impugnazione: nel diritto e nel merito;
- Posizione della Cassazione o documenti a sostegno della tesi;
- Petitum, ovvero la richiesta del ricorrente;
- Sottoscrizione del difensore;
- Allegati, quali la procura del difensore, la copia dell'avviso di accertamento, altri documenti eventualmente utili.

È tuttavia possibile, per le controversie fino a 30.000 Euro (Legge delega 2013 relativo alle controversie minori), difendersi da soli.

Depositato il ricorso presso la cancelleria della Commissione, questa provvederà ad iscriverlo nel registro dei ricorsi. Successivamente l'ammissibilità e la procedibilità del ricorso sarà esaminato dal Presidente della Commissione, e se ci sono più ricorsi in capo allo stesso atto di accertamento, sarà disposta la riunificazione.

Qualora il ricorso passi l'esame preliminare, verrà assegnato ad una sezione della Commissione, la quale lo inserirà tra i ruoli di udienza ed emetterà un avviso di trattazione tramite pec, il quale dovrà essere notificato almeno trenta giorni prima dalla data di trattazione.

Tale trattazione in mancanza di qualunque istanza proposta dalle parti, si svolgerà in camera di consiglio, ovvero senza la presenza delle parti.

Poiché il processo tributario è basato esclusivamente su prove documentali, nei venti giorni liberi (sono validi anche il giorno precedente e quello successivo) prima della trattazione le parti potranno presentare documentazioni a difesa della propria tesi.

La Commissione tributaria provinciale, infatti, ha effettivamente rilevato che tale principio era stato violato poiché la notifica dell'avviso di accertamento era avvenuta solo dopo venticinque giorni dopo la consegna del PVC, ma soprattutto perché la pubblica amministrazione non aveva indicato alcun urgente motivo che potesse giustificare la notifica dell'atto prima del termine previsto.

L'Ufficio è, poi, ricorso in appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale<sup>101</sup>, la quale ha, innanzitutto, osservato che l'avviso di recupero del credito d'imposta è assimilabile sostanzialmente all'avviso di accertamento, poiché *“le attività di accertamento sono qualificabili come quel complesso di attività poste in essere*

---

Nei dieci giorni liberi prima dell'udienza, è data poi la possibilità alle parti di presentare memorie difensive, senza però addurre motivi aggiuntivi, i quali devono essere indicati esclusivamente nella *causa petendi*.

Infine nei cinque giorni liberi precedenti alla trattazione è possibile presentare delle repliche.

<sup>101</sup> Il secondo grado di giudizio è quello che si svolge davanti alla Commissione tributaria regionale impugnando la decisione della CTP entro trenta giorni dalla data del deposito della sentenza.

La parte soccombente in primo grado, o la parte parzialmente vittoriosa, può impugnare la sentenza di primo grado entro il termine per l'appello breve (previsto dall'articolo 51 del decreto 546 il quale rinvia all'articolo 327 del codice civile) ovvero entro sessanta giorni dalla data di notifica della sentenza dalla controparte – tale notifica infatti toglie la possibilità di attendere il termine lungo per l'impugnazione – oppure entro il termine lungo (previsto dall'articolo 38 del decreto 546 il quale rinvia all'articolo 327 del codice civile) ovvero entro sei mesi dalla pubblicazione della sentenza – qualora non vi sia stata la notifica della stessa da parte della controparte - . In quest'ultimo caso è prevista dalle norme del codice civile, l'interruzione dei termini per un mese qualora nei sei mesi rientri quello di Agosto, considerato festivo.

Affinché il ricorso sia valido, è necessario che esso rispetti i requisiti formali previsti dall'articolo 53 del decreto 546:

- Indicazione della commissione tributaria a cui è diretta;
- Indicazione dell'appellante;
- Indicazione della procura in primo grado *ad hoc*, ed indicazione della procura in secondo grado *ad hoc*;
- Indicazione della parte contro cui si ricorre;
- Indicazione degli estremi della sentenza impugnata;
- Esposizione sommaria dei fatti;
- Motivi specifici dell'impugnazione.

Nell'esposizione dei motivi, tuttavia secondo l'articolo 57 del decreto 546, non è ammessa la possibilità di indicare fatti nuovi rispetto a quelli già esposti in primo grado.

Dopo aver depositato il ricorso in cancelleria, esso deve essere notificato anche alla controparte, la quale entro sessanta giorni può costituirsi in giudizio con controdeduzioni e può proporre un appello incidentale nello stesso atto.

L'appello incidentale, tuttavia, dipende da quello principale, esso infatti può avere due differenti funzioni:

- Confermare il giudizio di primo grado in via principale ed impugnare il capo della sentenza in cui si torto in via incidentale;
- Evitare che si verifichino giudicati impliciti, tenendo aperte le questioni.

Tuttavia è necessario sottolineare che essendo l'appello incidentale dipendente da quello principale, qualora quest'ultimo venisse rigettato, provocherebbe l'inammissibilità anche di quello incidentale.

*dall'Amministrazione Finanziaria per controllare il verificarsi o meno della fattispecie legale*", e, difatti, nel caso esaminato in tale sentenza, l'Ufficio aveva effettuato una fase ispettiva tendente ad accertare l'esistenza dei presupposti previsti dalla legge al fine di verificare se il contribuente avesse o meno il diritto di fruire del credito.

Nel rigettare il ricorso proposto dall'Ufficio, la Commissione Tributaria Regionale, poi, ha rilevato che dal testo dell'articolo 12, comma 7, della legge numero 212 del 2000 *"possono individuarsi tre distinte posizioni soggettive:*

- *Il diritto del contribuente di comunicare osservazioni e richieste;*
- *L'obbligo degli uffici di valutare le osservazioni richieste comunicate dal contribuente;*
- *L'obbligo degli stessi uffici di motivare l'avviso di accertamento con specifico riferimento alle osservazioni e richieste comunicate dal contribuente con conseguente nullità dello stesso in caso di omessa motivazione"*.

Attribuendo, quindi, attraverso tale interpretazione della normativa, una forte garanzia al contraddittorio, poiché, in tal modo, è sancito non solo il diritto di poter esprimere il proprio punto di vista per il contribuente, ma anche l'obbligo per gli Uffici di tenerne conto come elemento fondamentale sul quale, poi, sviluppare il provvedimento al termine delle verifiche.

L'orientamento seguito dalla Commissione Tributaria Regionale, tuttavia, non si limita a sancire il diritto al contraddittorio, ma va oltre, assicurandosi che sia posto in essere un effettivo confronto tra le parti attraverso la previsione di una motivazione contenente le risposte alle osservazioni e alle richieste del contribuente: infatti, qualora le motivazioni addotte dal contribuente non siano ritenute valide, l'Ufficio deve fornire delle spiegazioni adeguate in merito.

Secondo la Commissione regionale, un contraddittorio anticipato fornisce *"non solo maggiori garanzie al contribuente, ma anche maggiore efficacia all'accertamento tributario"*, in ragione del fatto che, qualora il contribuente fornisca degli elementi importanti, essi possono contribuire alla corretta definizione del provvedimento, o

addirittura, possono portare gli Uffici a prosciogliere il contribuente dalle accuse mossegli in seguito alle risultanze dei controlli e, pertanto, evitare alla Pubblica Amministrazione l’emanazione di un provvedimento che, in sede di contenzioso giudiziale, risulterà essere infondato e, quindi, annullabile, attribuendo al contraddittorio preventivo, di conseguenza, anche il ruolo di strumento deflattivo del contenzioso.

Sulla base di tali ragioni, la Commissione Tributaria Regionale ha ritenuto che il diritto al contraddittorio “*come tutte le altre previsioni normative contenute nella legge numero 212 del 2000*”, ovvero lo Statuto del Contribuente, “*viene elevato a principio generale dell’ordinamento tributario dall’articolo 1, comma 1, del medesimo testo*<sup>102</sup>”.

Ha, quindi, concluso che l’emissione dell’avviso di accertamento prima del decorso dei sessanta giorni “*ha palesemente violato il diritto del contribuente a difendersi, privandolo di un grado di valutazione delle sue ragioni, senza che ne ricorressero validi motivi*”.

A seguito di tale sentenza l’Agenzia delle Entrate ha deciso di proporre ricorso per Cassazione<sup>103</sup> sul tema degli effetti del mancato rispetto del termine dilatorio in

---

<sup>102</sup> Il comma 1, dell’articolo 1 della Legge 212 del 2000 definisce tale norma come una legge ordinaria, portatrice dei principi generali su cui la disciplina tributaria si basa.

<sup>103</sup> Infine, l’ultimo grado di giudizio previsto dalla nostra normativa, è quello che si verifica dinanzi alla Corte di Cassazione. Il ricorso in Cassazione è garantito dalla Costituzione e dall’articolo 62 del decreto 546, il quale rinvia all’articolo 360 del codice di procedura civile che delimita il processo in Cassazione, la quale può decidere solo su questioni di diritto e non di merito.

Essa può decidere su:

- Giurisdizione;
- Violazione delle norme di competenza;
- Violazione o falsa applicazione di norme di diritto;
- Nullità della sentenza emessa;
- Quando la motivazione della sentenza della Commissione Regionale è insufficiente o difettosa di motivazione.

È necessario affinché il ricorso sia formalmente valido che:

- Sia sottoscritto da un avvocato iscritto nell’apposito albo (Albo degli avvocati cassazionisti, con esperienza e superamento della prova di abilitazione) munito di procura speciale (indicate di dare mandato ad un determinato professionista per impugnare espressamente una specifica sentenza);
- Abbia espressa indicazione delle parti;
- Contenga una sommaria esposizione dei fatti;
- Allo stesso sia allegata la sentenza impugnata;
- Contenga i motivi per cui si ricorre, indicando la tipologia del motivo che ricorre tra quelli previsti dall’articolo 360 del c.p.c.;
- Allo stesso sia allegata la procura conferita.

esame, sul quale, come precedentemente rilevato nel corso della nostra analisi, la giurisprudenza ha dato luogo a decisioni difformi. Per tanto, tale ricorso è stato dibattuto dinanzi alla Cassazione a Sezioni Unite, data l'importanza che riveste il tema.

L'Ufficio ha ritenuto, innanzitutto, valido l'avviso di accertamento poiché la norma non prevede alcuna sanzione in caso di violazione del principio di contraddittorio, ed ha successivamente osservato che sono a disposizione del contribuente altri strumenti per aprire un confronto con la pubblica amministrazione, quali l'accertamento con adesione o l'istanza di autotutela. Infine, ha rilevato che la previsione di nullità per difetto di motivazione costituirebbe una conseguenza sproporzionata rispetto agli interessi pubblici perseguiti attraverso l'esercizio delle verifiche fiscali.

Tuttavia, in merito alla questione, la Cassazione ha ritenuto che, secondo l'articolo 1 della Legge n. 212 del 2000, *“le disposizioni della presente legge, in attuazione degli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario e possono essere derogate o modificate solo espressamente e mai da leggi speciali”*. In tal modo, la Corte mette in evidenza il riferimento costituzionale inserito dal Legislatore nella norma che disciplina nel dettaglio il diritto tributario, infatti, la pronunciatrice puntualizza che in tale norma, *“la specifica clausola rafforzativa di auto qualificazione delle disposizioni stesse come attuative delle norme costituzionali richiamate e come principi generali dell'ordinamento tributario” “deve essere intesa nel significato di principi generali del diritto, dell'azione amministrativa e dell'ordinamento tributario”*. Essa *“ si riferisce evidentemente, in primo luogo, a quelle disposizioni statutarie che dettano norme volte ad assicurare la trasparenza e il buon andamento dell'attività amministrativa e ad orientare in senso garantistico tutta la*

---

Per il ricorso in Cassazione, tuttavia, non è l'Ufficio a stare in giudizio, bensì l'Agenzia Centrale dell'Agenzia delle Entrate, alla quale il ricorso deve essere notificato.

Con il deposito del ricorso in cancelleria devono essere depositati anche:

- Il pagamento del contributo unificato, pena la procedibilità;
- La copia autentica della sentenza impugnata;
- La copia della procura;
- La copia della richiesta con attestazione della cancelleria della Commissione Tributaria Regionale della trasmissione del fascicolo d'ufficio;
- I documenti su cui è basato il ricorso, tuttavia, non possono essere presentati nuovi documenti.

Nel caso delle questioni tributarie, la sezione competente della Cassazione è la V sezione civile, detta anche appunto tributaria, tuttavia, qualora la questione sia particolarmente complessa e giurisdizionalmente contrastante, il Presidente di Cassazione può decidere di affidare la decisione alla Cassazione a Sezioni Unite.



*prospettiva costituzionale del diritto tributario*”: attraverso tale passaggio, la Corte tende, quindi, a definire innanzitutto il campo di applicazione della normativa relativa al diritto tributario.

La Legge 212 del 2000, pur essendo una norma ordinaria, per espressa previsione, è di diretta applicazione dei principi costituzionali richiamati, i quali riguardano la trasparenza e la correttezza dell’attività amministrativa.

In tal modo la Cassazione pone in evidenza quanto, in realtà, la normativa tributaria sia direttamente collegata ai valori della nostra Costituzione, e quanto da tali principi essa sia ispirata: con le suddette affermazioni la Corte vuole porre l’accento sulla *ratio* della normativa, su cui lo stesso Collegio si è basato per esprimersi in merito alla questione proposta dall’Ufficio.

Coerentemente con quanto già rilevato, infatti, la Cassazione rileva che *“a buona parte di dette disposizioni va attribuito il ruolo di espressione di principi immanenti nell’ordinamento tributario, già prima dell’entrata in vigore dello Statuto, e quindi di criteri guida per orientare l’interprete nell’esegesi delle norme, anche anteriormente vigenti”*

Focalizzandosi sull’articolo 12 dello Statuto del contribuente, il quale tratta i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto alle verifiche fiscali, la Cassazione ritiene che *“l’incipit del comma 7, in particolare, nel richiamare il rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, qualifica chiaramente la norma come espressiva dei principi di collaborazione e buona fede, i quali, ai sensi del precedente art. 10, comma 1, devono improntare i rapporti tra contribuente e fisco quali diretta applicazione dei principi costituzionali di buon andamento e imparzialità dell’amministrazione (art. 97 Cost.), di capacità contributiva (art. 53) e di uguaglianza, intesa sotto il profilo della ragionevolezza (art. 3)”*. Ribadendo, nuovamente, la diretta derivazione costituzionale della norma analizzata, riferendosi, in tale passaggio direttamente allo specifico caso, ovvero al diritto del contraddittorio, sottolinea che tale principio rientra tra i *“fondamenti dello Stato di diritto e i canoni di civiltà giuridica”* .

Implicitamente, in quest'ultimo passaggio, il Collegio asserisce che privare il cittadino del diritto al contraddittorio, ovvero di quello alla difesa, sarebbe un atteggiamento fuori dai canoni della civiltà, poiché esso è equiparabile alla negazione del diritto di parola, ovvero quello di espressione.

Sono, quindi, individuati, in tale pronuncia, i richiami costituzionali anche nella specifica norma, quale l'articolo 12, che prevede e disciplina il diritto alla difesa di cui gode il contribuente.

In particolare, la Corte sottolinea come ad ogni singola previsione dell'articolo corrisponda un relativo principio costituzionale a cui la stessa può essere ricondotta, mettendo ancora una volta in evidenza la *ratio* seguita per la costruzione della normativa.

Tuttavia, non soddisfatta dei chiarimenti forniti, la Cassazione ha ulteriormente focalizzato l'attenzione sull'oggetto di discussione, ovvero il termine dei sessanta giorni dalla notifica del PVC concesso al contribuente prima della notifica dell'avviso di accertamento.

In merito a tale questione, la Corte sostiene che la norma *“introduce nell'ordinamento una particolare e concreta forma di collaborazione tra amministrazione e contribuente, attraverso la previsione di un termine dilatorio di sessanta giorni dalla chiusura delle operazioni di verifica, prima della cui scadenza, e salvo le eccezioni di cui si dirà, l'atto impositivo – come la norma prescrive con espressione forte – non può essere emanato: tale intervallo temporale è destinato a favorire l'interlocuzione tra le parti anteriormente alla (eventuale) emissione del provvedimento, e cioè il contraddittorio procedimentale”*, aggiungendo che tale strumento è *“diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio della potestà impositiva, il quale, nell'interesse anche dell'ente impositore, risulterà tanto più efficace, quanto più si rivelerà conformato ed adeguato – proprio in virtù del dialogo tra le parti, ove reso possibile – alla situazione del contribuente, con evidenti riflessi positivi anche in termini di deflazione del contenzioso (se non, ancor prima, nel senso di indurre l'amministrazione ad astenersi da pretese tributarie ritenute alfine infondate)”*.

La Corte, quindi, non solo da adito alla tesi sostenuta dalla Commissione Tributaria Regionale, ma andando oltre, afferma l'utilità dello strumento per evitare inutili contenziosi, che genererebbero sicuramente inefficienza amministrativa.

Attraverso tale pronuncia i giudici di legittimità sottolineano la duplice funzione, di interesse pubblico e privato, del contraddittorio, arrivando a considerare lo stesso un elemento essenziale per l'iter istruttorio che la pubblica amministrazione deve seguire.

A ciò la Cassazione aggiunge, inoltre, che *“l'inosservanza del termine dilatorio prescritto dal comma 7 dell'art. 12, in assenza di qualificate ragioni di urgenza, non può che determinare l'invalidità dell'avviso di accertamento emanato prematuramente, quale effetto del vizio del relativo procedimento, costituito dal non aver messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge per garantirgli la facoltà di partecipare al procedimento stesso, esprimendo le proprie osservazioni (che l'Ufficio è tenuto a valutare, come la norma prescrive), cioè di attivare, e coltivare, il contraddittorio procedimentale”*: tale passaggio sancisce, quindi, l'obbligo di considerare le osservazioni del cittadino, affinché possa prendere parte alla formazione del provvedimento finale, al fine di poter evitare l'emissione di atti basati su elementi insufficienti per poter stabilire l'evasione del contribuente.

In particolare, la Cassazione ritiene che *“la sanzione della invalidità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non espressamente prevista, deriva ineludibilmente dal sistema ordinamentale, comunitario e nazionale, nella quale la norma opera e, in particolare, dal rilievo che il vizio del procedimento si traduce, nella specie, in una divergenza dal modello normativo (non certo innocua o di lieve entità – non paragonabile, ad es., alla omessa indicazione del responsabile del procedimento, ora sanzionata ex lege da nullità per le cartelle di pagamento: Cass., sez. un., n. 11722 del 2010 -, bensì) di particolare gravità, in considerazione della rilevanza della funzione, di diretta derivazione da principi costituzionali, cui la norma stessa assolve – sopra delineata – e della forza impediante, rispetto al pieno svolgimento di tale funzione, che assume il fatto viziante”*: tale gravità deriva, innanzitutto, dalla violazione del diritto di partecipazione del contribuente, ma è volta anche a punire gli Uffici che non hanno colto la possibilità di rendere efficiente il procedimento di accertamento.

Tuttavia, è doveroso aggiungere che la norma, “*dopo aver stabilito l’obbligo dell’amministrazione, per le ragioni sopra ampiamente esposte, di attendere almeno sessanta giorni dalla fine delle operazioni di verifica prima di procedere all’emanazione dell’atto (obbligo, va rilevato, di agevole osservanza con l’uso della minima diligenza), ha, poi, adottando un bilanciamento del tutto ragionevole dei valori in campo, introdotto l’eccezione derivante dall’urgenza di provvedere*”, e, in merito al verificarsi di tale particolare fattispecie, la Cassazione ha ritenuto necessario sottolineare che “*in tema di diritti e garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, l’art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, deve essere interpretato nel senso che l’inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l’emanazione dell’avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un’ispezione o una verifica nei locali destinati all’esercizio dell’attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell’atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. Il vizio invalidante non consiste nella mera omessa enunciazione nell’atto dei motivi di urgenza che ne hanno determinato l’emissione anticipata, bensì nell’effettiva assenza di detto requisito (esonero dall’osservanza del termine), la cui ricorrenza, nella concreta fattispecie e all’epoca di tale emissione, deve essere provata dall’Ufficio*”.

Con tale pronuncia, quindi, è stato sancito un principio di diritto, sul quale la Cassazione ha poi basato l’esito del giudizio (il quale ha previsto il rigetto del ricorso dell’Agenzia delle Entrate), assumendo che gli urgenti motivi indicati all’interno dell’avviso di accertamento devono essere sostanziali e non meramente formali per giustificare l’emissione anticipata del provvedimento.<sup>104</sup>

---

<sup>104</sup> Il presente capitolo è stato sviluppato attraverso l’analisi del seguente riferimento. CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.18184 del 29 Luglio 2013, banca dati *ItalgireWeb - Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

## 6.2. Cassazione n. 19667 del 17 giugno 2014.

La controversia origina dall'impugnazione da parte del contribuente della comunicazione di iscrizione ipotecaria a seguito di un mancato pagamento di alcune cartelle.

Il contribuente, dopo aver perso nei primi due gradi di giudizio, è ricorso in Cassazione impugnando la sentenza della Commissione Tributaria Regionale per insufficiente e contraddittoria motivazione sui punti decisivi della controversia e per violazione e falsa applicazione della normativa di riferimento.

Nella fattispecie, l'Agenzia delle Entrate, una volta emesso il provvedimento di fermo amministrativo, ma prima di procedere all'iscrizione del medesimo, aveva comunicato al contribuente moroso che, se non avesse provveduto a pagare il dovuto entro i sessanta giorni dalla notifica della cartella, si sarebbe provveduto a rendere operativo il fermo.

In merito a tale aspetto, la Cassazione a Sezioni Unite, ha ritenuto che tale preavviso fosse sostanzialmente *“l'unico atto mediante il quale il contribuente viene a conoscenza della esistenza nei suoi confronti di una procedura di fermo amministrativo”*, rilevando che esso si colloca all'interno di *“una sequela procedimentale ad assicurare, mediante una pronta conoscibilità dei provvedimento di fermo, una ampia tutela del contribuente che di quel provvedimento e' il destinatario”*, svolgendo, quindi, *“una funzione assolutamente analoga a quella dell'avviso di mora nel quadro della comune procedura esecutiva esattoriale”*, e, come tale, non poteva non essere un atto impugnabile.

Pertanto, proprio in quanto atto impugnabile dinanzi al giudice tributario, *“l'iscrizione ipotecaria presuppone una specifica comunicazione ai contribuente”*, come previsto dal Decreto Legislativo n. 546 del 1992, in particolare l'articolo 21.

A tale pronuncia, poi, le Sezioni Unite aggiungono che *“l'articolo 6 dello Statuto del contribuente, a sua volta, prevede che debba essere garantita l'effettiva conoscenza da parte del contribuente degli atti a lui destinati.”*

*Tali previsioni normative impongono che l'iscrizione di ipoteca debba essere comunicata al contribuente. Ciò sulla base di un principio generale, caratterizzante qualsiasi sistema di civiltà giuridica, che assume la doverosità della comunicazione di tutti gli atti lesivi della sfera giuridica del cittadino, comunicazione che costituisce il presupposto imprescindibile per la stessa impugnabilità dell'atto, in particolare nel processo tributario che è strutturato come processo di impugnazione di atti in tempi determinati rigidamente (e solo la "notifica" dell'atto impugnato può costituire rassicurante prova dell'effettivo rispetto del termine di impugnazione)".*

In particolare, tale comunicazione risulta, quindi, essere strumentalmente funzionale a consentire e a promuovere da un lato *"il reale ed effettivo esercizio del diritto di difesa del contribuente a tutela dei propri interessi"* e dall'altro *"l'interesse pubblico ad una corretta formazione procedimentale della pretesa tributaria e dei relativi mezzi di realizzazione"*.

In tal modo, la Corte mira a stabilire un principio secondo il quale il contraddittorio costituisce elemento essenziale in attuazione del diritto di difesa del privato e del diritto pubblico della giusta pretesa tributaria, e tali principi possono concretizzarsi solo attraverso l'effettiva instaurazione del confronto tra le parti, il quale implica la possibilità di arrivare, quindi, ad una decisione partecipata.

Le Sezioni Unite, ribadendo quanto già affermato dalla sentenza 18184 del 2013 che abbiamo appena trattato, mette in evidenza i riferimenti costituzionali della normativa di riferimento, infatti afferma che: *"siffatto orientamento costituisce anche una specifica attuazione del principio generale emergente dalla Legge n. 241 del 1990, articolo 7 il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti.*

*La ricordata previsione normativa dell'obbligo di comunicazione (previa) di cui alla Legge n. 241 del 1990, articolo 7 è espressione del principio costituzionale di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione (articolo 97 Cost.) ed ha come ratto fondante:*

1) *la tutela dell'interesse – giuridicamente protetto – dei soggetti destinatari del procedimento:*

a) *ad aver conoscenza di quest'ultimo;*

b) *a poter controdedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione;*

c) *ad inserire nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario;*

2) *la tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico - fattuale che solo l'intervento procedimentale dei soggetti nei confronti dei quali il provvedimento finale e' destinato a produrre effetti diretti può fornire;*

3) *altresì, la tutela dell'affidamento (anche al fine di consentire tempestive misure difensive o riparatorie) di soggetti incolpevolmente estranei alla scaturigine del procedimento lesivo, ed ignari di essa;*

4) *la medesima comunicazione dell'inizio del procedimento”.*

Pertanto la Cassazione, a conclusione della sua decisione, afferma un ulteriore principio di diritto, secondo il quale “*da questo complesso di norme emerge chiaramente che la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata di una decisione partecipata mediante la promozione del contraddittorio, che si sostanzia nel principio di leale collaborazione, tra amministrazione e contribuente nella fase precontenziosa o endoprocedimentale, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell'obbligo di comunicazione degli atti imponibili.*

*Il diritto al contraddittorio, ossia il diritto del destinatario del provvedimento ad essere sentito prima dell'emanazione di questo, realizza l'inalienabile diritto di difesa del cittadino, presidiato dall'articolo 24 della Costituzione, e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'articolo 97 della Costituzione italiana”.*

In tal modo, la Corte annovera il diritto al contraddittorio tra i diritti inalienabili

dell'uomo, come già previsto dalle fonti comunitarie, in relazione alla rilevante funzione che esso riveste, garantendo il diritto di espressione e di difesa del cittadino.<sup>105</sup>

### **6.3.Corte Costituzionale n. 132 del 07 luglio 2015.**

Tale sentenza, promossa dalla Corte di Cassazione dinanzi alla Corte Costituzionale, vede contrapposte l'Agenzia delle Entrate e la Cassa di Risparmio di Rieti in riferimento ad un avviso di accertamento notificato alla Cassa prima del decorso del termine di sessanta giorni.

La Corte ha ritenuto che *“l'inosservanza da parte dell'amministrazione del termine dilatorio di sessanta giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni, posto a garanzia del diritto di difesa del contribuente, determina la nullità dell'atto di accertamento emesso ante tempus anche in mancanza di un'espressa comminatoria, salvo che non ricorrano specifiche ragioni di urgenza, le quali devono essere adeguatamente motivate (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 29 luglio 2013, n. 18184), ed è stato riconosciuto, altresì, in materia di iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 (Disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito), che l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa, a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso (Corte di cassazione, sezioni unite civili, sentenza 18 settembre 2014, n. 19667”*.

---

<sup>105</sup> Il presente capitolo è stato sviluppato attraverso l'analisi del seguente riferimento. CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.19667 del 17 Giugno 2014, banca dati ItalggiureWeb - Corte di Cassazione, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.



Affermando che il contraddittorio svolge una funzione partecipativa, affinché il contribuente possa rivestire un ruolo attivo nella formazione del provvedimento finale, la Corte definisce tale strumento come oggetto di un principio fondamentale dell'ordinamento tributario, quale è il diritto al contraddittorio.

Conseguenza inevitabile di tale definizione risulta, quindi, essere la nullità dell'avviso di accertamento in violazione del termine dilatorio previsto, che garantisce il dispiegarsi del principio fondamentale individuato dalla Corte Costituzionale in tale sentenza.

Essa, infatti, ritiene che la nullità del provvedimento, altro non è che una conseguenza *“di un vizio del procedimento, consistente nel fatto di non essere stato messo a disposizione del contribuente l'intero lasso di tempo previsto dalla legge a garanzia della sua facoltà di partecipare al procedimento stesso presentando osservazioni e chiarimenti”*.

Pertanto la Corte, considerando fondamentale, il diritto di partecipazione nonché quello di difesa del contribuente, rileva che *“la sanzione della nullità dell'atto conclusivo del procedimento assunto in violazione del termine stesso trova dunque ragione in una divergenza dal modello normativo che, lungi dall'essere qualificabile come meramente formale o innocua, o come di lieve entità, è invece di particolare gravità, in considerazione della funzione di tutela dei diritti del contribuente della previsione presidiata dalla sanzione della nullità, e del fatto che la violazione del termine da essa previsto a garanzia dell'effettività del contraddittorio procedimentale impedisce il pieno svolgersi di tale funzione.”*

Con tale passaggio, la Corte sottolinea la gravità della violazione del principio del contraddittorio, essendo esso direttamente correlato al diritto di difesa, aggiungendo che *“la sanzione prevista dalla norma censurata non è dunque posta a presidio di un mero requisito di forma del procedimento, estraneo alla sostanza del contraddittorio, come assume la rimettente, ma costituisce invece strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettività del contraddittorio stesso, eliminando in radice l'avviso di accertamento emanato prematuramente.*

*La necessità che al contribuente sia consentito di partecipare al procedimento e la ragionevolezza della sanzione in caso di violazione del termine stabilito per garantire l'effettività di tale partecipazione, sono ancora più evidenti se si considerano le peculiarità dell'accertamento delle fattispecie elusive e il ruolo decisivo che in esso possono svolgere gli elementi forniti dal contribuente, in particolare in vista della valutazione che l'amministrazione è chiamata a compiere dell'esistenza di valide ragioni economiche sottese alle operazioni esaminate”.*

In tal modo, la Corte Costituzionale mette in evidenza l'importanza che riveste il termine dei sessanta giorni, nonché la serietà del tema: il rispetto di tale termine deve, dunque, essere sostanziale e garantire l'effettiva partecipazione del contribuente alla fase di istruttoria, assicurando che tali osservazioni siano esaminate e che esse concorrano, insieme alle risultanze delle verifiche effettuate dall'Ufficio, alla formazione del provvedimento finale, al fine di poter emanare un atto sulla base di valide ragioni economiche.

Infine, la Corte conclude precisando che, seppur nella giurisprudenza di legittimità permangono delle incertezze intorno ai limiti e alle modalità di applicazione di tali principi, soprattutto nei casi diversi da quelli definiti dal comma 7 dell'articolo 12 della Legge n. 212 del 2000, esse “*costituiscono oscillazioni interpretative che non toccano direttamente la portata applicativa della norma*”, risolvendo e spiegando, in qualche modo, le sentenze emesse dalla giurisprudenza che si sono discostate dall'orientamento scelto dalla Corte Costituzionale, ed attribuendo a quest'ultimo, non tanto la veste di orientamento prevalente, ma quella di unica interpretazione valida in relazione al contesto normativo nazionale, comunitario e internazionale a cui la disciplina tributaria risponde.<sup>106</sup>

---

<sup>106</sup> Il presente capitolo è stato sviluppato attraverso l'analisi del seguente riferimento. CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n.132 del 07 Luglio 2015, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

## **CAPITOLO VII**

### **7. Sentenze a favore della tesi mediana e misurata.**

Un secondo orientamento che è andato sviluppandosi è, poi, quello che deduce il campo di applicabilità del principio del contraddittorio dal testo della normativa di riferimento, attenendosi espressamente alle disposizioni di legge, facendo trasparire la volontà della Cassazione di assumere un atteggiamento prudente in merito a tale tema.

Essa, a detta della scrivente, sembra voler uscire dall'aggrovigliata questione, assumendo un atteggiamento "formale", al fine di non assumersi la responsabilità di interpretare in modo estensivo o restrittivo la normativa, ma scegliendo di attenersi alla "forma" della stessa

Tale orientamento teme, forse, di definire un principio di difesa troppo "forte": ciò è evidentemente legato all'effettiva delicatezza della questione, sulla quale la Cassazione preferisce non prendere una posizione, lasciando la responsabilità di sancire o elidere la previsione di un principio generale del diritto di contraddittorio al Legislatore, il quale sicuramente avrà strumenti e capacità sufficienti per risolvere la questione.

In particolare, orientamento analizzato ritiene che la violazione del termine dilatorio per l'emanazione dell'atto impositivo, decorrente dalla chiusura delle operazioni di controllo, sia limitata all'ipotesi espressamente previste dalla norma di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente poiché solo in tali ipotesi si verifica una invasione della sfera privata del contribuente, ovvero dei luoghi di sua pertinenza.

Il predetto orientamento, giustifica la previsione del diritto al contraddittorio solo per i casi di accesso in loco, che permettono all'Amministrazione di ricercare gli elementi che reputa utili a verificare la sussistenza di attività non dichiarate, con la specifica esigenza di dare spazio al contribuente per correggere, adeguare e chiarire le risultanze

delle verifiche effettuate nell'interesse dell'accertato e della stessa Amministrazione: nel caso di tali fattispecie, infatti, il contraddittorio rappresenta una sorta di contrappeso all'invasione della sfera privata del contribuente, utile a conformare e ad adeguare l'analisi dell'amministrazione alla concreta situazione del contribuente.

A seguito alcune sentenze a sostegno di tale orientamento.

### **7.1. Cassazione n. 13588 del 13 giugno 2014.**

La Cassazione, con la sentenza n. 13588 del 13 giugno 2014, si è pronunciata in merito al ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate riguardante l'annullamento di tre avvisi di accertamenti relativi all'irpef di tre differenti anni di imposta, i quali sono stati ritenuti illegittimi dalla Commissione Tributaria Regionale poiché gli avvisi erano stati emessi prima del decorso di 60 giorni dalla data dell'ultimo verbale di contraddittorio tra il contribuente e l'Ufficio, in violazione dell'articolo 12 della Legge n. 212 del 2000.

L'Ufficio ha, successivamente, impugnato la sentenza ritenendo che la violazione del termine previsto da tale disposizione non determinerebbe, al contrario di quanto affermato dalla Commissione Tributaria Regionale, la nullità dell'atto impositivo a causa in mancanza di un'apposita previsione, in tal senso, all'interno della normativa vigente, aggiungendo che il diritto di difesa del contribuente resterebbe in ogni caso garantito tanto in sede amministrativa quanto in sede giudiziaria, pur in mancanza dell'instaurazione del contraddittorio.

A tale tesi ha aderito la Corte, ritenendo che l'assunto del giudice regionale *“urta contro la chiara lettera del menzionato articolo 12 Legge 212 del 2000, che, nel primo comma, fa espresso riferimento agli accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali; tale*

*riferimento delimita esplicitamente il perimetro applicativo delle disposizioni contenute nei sette commi di cui tale articolo si compone, le quali, del resto, contengono disposizioni tutte palesemente calibrate sulle esigenze di tutela del contribuente in relazione alle visite ispettive in loco*”, rafforzando, quindi, le fila dell’orientamento secondo il quale lo Statuto del Contribuente indica, espressamente, le ipotesi di accertamento nelle quali è necessario instaurare il contraddittorio.

Diversamente, secondo tale orientamento, nelle ipotesi non indicate nella norma, non è obbligatorio garantire il contraddittorio.

In tal modo, la Corte delimita il campo di applicazione del principio di difesa, asserendo che esso trova tutela solo nei casi sanciti dalla normativa di riferimento, escludendo quindi, la possibilità di un’interpretazione estensiva di tale disciplina.

Tale articolo, quindi, sembrerebbe disciplinare una fattispecie particolare tra le tipologie di accertamento, e pertanto, a detta di tale interpretazione, l’obbligo di convocazione, nonché quello di ascoltare il contribuente, non risulta trovare un’applicazione nel contesto generale del diritto tributario.

La Cassazione, in tale sentenza infatti, pur ritenendo che il contraddittorio procedimentale costituisce una particolare garanzia per cittadino che subisce l’accertamento, la quale viene attuata attraverso l’*”imposizione di un termine dilatorio per l’emanazione dell’atto impositivo, decorrente dalla chiusura delle operazioni di controllo”*, ritiene, tuttavia, che la suddetta tutela è *“limitata all’ipotesi di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente perché solo in tali ipotesi si verifica una invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza. Con l’accesso in loco, infatti, è l’Amministrazione, in base ai propri poteri d’impulso, a ricercare gli elementi che reputa utili a verificare la sussistenza di attività non dichiarate a da ciò deriva una specifica esigenza (che non sorge quando l’emanazione dell’atto impositivo derivi dall’esame di atti già in possesso dell’Amministrazione, o a questa forniti dal contribuente, e da questa esaminati nella propria sede) di dare spazio al contraddittorio, al fine di correggere, adeguare e chiarire gli elementi in tal modo raccolti, nell’interesse del contribuente e della stessa Amministrazione”*.

Nelle ipotesi citate dalla normativa, la Corte riconosce, difatti, anche l'utilità del contraddittorio alla corretta formazione del provvedimento finale, poiché consente di acquisire le informazioni non rilevabili dall'Ufficio, in particolare, *“l'espansione della tutela del contraddittorio procedimentale è massima”* in tali casi, *“in quanto tale tutela tende a bilanciare lo squilibrio tra contribuente e Amministrazione derivante dall'assoggettamento del primo ai poteri ispettivi della seconda”*, asserendo, quindi, che la previsione del contraddittorio nelle ipotesi citate dalla normativa è legata al maggior potere di indagine previsto per l'amministrazione finanziaria, la quale invade la sfera privata del cittadino.<sup>107</sup>

## **7.2. Cassazione n. 7960 del 04 aprile 2014.**

Prima della suddetta sentenza, la Cassazione si era già pronunciata in merito, con il provvedimento n. 7960 del 04 aprile del 2014, nella quale aveva aderito all'orientamento misurato di cui stiamo trattando.

La pronuncia ha riguardato il caso di un contribuente che ha impugnato l'avviso di accertamento in applicazione degli studi di settore per omessa e insufficiente motivazione della sentenza emessa dalla Corte tributaria regionale.

Il ricorso in appello era basato sulla notifica dell'avviso di accertamento prima del termine dei sessanta giorni previsti dalla norma a garanzia del diritto di difesa.

Tuttavia, il contribuente, a detta del giudice di secondo grado, non era in possesso di alcuna giustificazione che avrebbe potuto inficiare i risultati dell'accertamento.

---

<sup>107</sup> Il presente capitolo è stato sviluppato analizzando il testo della seguente fonte. CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 13588 del 13 giugno 2014, in Banca dati *ItalgioireWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Analizzando la questione, la Cassazione ha ritenuto che *“pur dovendo indubbiamente riconoscersi al principio anzidetto una naturale vis espansiva in relazione alla valorizzazione, costituente il fulcro della ratio decidendi, dell'istituto del contraddittorio procedimentale nei rapporti tra fisco e contribuente, non può non rilevarsi che”* *“la pronuncia si riferisce al termine stabilito dall'art. 12, comma 7, della legge n. 212 del 2000, che deve necessariamente intercorrere (salvo l'esistenza di situazioni di particolare urgenza) tra il rilascio al contribuente del verbale di chiusura delle operazioni ivi previste, cioè accessi, ispezioni o verifiche eseguite nei locali destinati all'esercizio dell'attività, e l'emanazione del relativo avviso di accertamento”*.

In tal modo, pur riconoscendo l'importanza che il contraddittorio riveste nel contribuire alla formazione della decisione finale, in relazione ai maggiori elementi forniti dal contribuente in sede di contraddittorio, che permettono di ottenere ulteriori informazioni utili all'Ufficio per completare il quadro d'indagine, la Corte ritiene, tuttavia, che tale elemento sia necessario solo quando ricorrono le fattispecie sancite *ex lege*, escludendo l'applicazione di tale garanzia in tutti gli altri casi.

Il Collegio, nel decidere in merito al caso analizzato, sostiene che *“la fattispecie in esame si colloca, invece, nell'ambito della procedura di accertamento c.d. standardizzato (mediante, in particolare, l'applicazione degli studi di settore), la quale prevede la fase del contraddittorio procedimentale, alla quale il contribuente deve obbligatoriamente essere invitato a partecipare e della quale l'Ufficio deve dar conto — salvo che il contribuente non abbia aderito all'invito — nella motivazione dell'atto impositivo”*, spiegando in tal modo la *ratio* seguita dalla norma in merito alla previsione del contraddittorio nei soli casi sanciti.

La Corte chiarisce che le ipotesi considerate sono tutte procedure standardizzate e, per tale motivo, il contraddittorio risulta essere essenziale per verificare il corretto funzionamento delle stesse, al fine di verificarne quindi l'efficacia.<sup>108</sup>

---

<sup>108</sup> Tale capitolo è stato sviluppato analizzando il testo della seguente fonte. CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 7960 del 04 aprile 2014, in Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

### 7.3. Cassazione n. 7598 del 02 aprile 2014.

Le ultime due sentenze analizzate, tuttavia, fanno leva sulla pronuncia della Cassazione n. 7598 del 2 aprile 2014, la quale riguarda il caso di una società contribuente che ha impugnato un avviso di pagamento derivante dalla compensazione, ritenuta tardiva dall'Agenzia delle Dogane, del credito d'imposta ad essa spettante sul pagamento delle accise: l'impugnazione dell'avviso di pagamento, è stata basata sulla violazione del termine dilatorio contemplato dal comma 7 dell'articolo 12 della Legge 212 del 2000.

Il ricorso è stato accolto in primo e in secondo grado e, pertanto, l'Agenzia delle Dogane ha ritenuto opportuno impugnare la sentenza della Commissione Tributaria Regionale sostenendo che la violazione del comma 7 dell'articolo 12 dello Statuto del Contribuente non si applica alla fattispecie in questione poiché essa non rientra in quelle previste dalla norma, pertanto la violazione del contraddittorio risulta non risulta essere sanzionabile con la nullità.

La Cassazione ha accolto il ricorso dell'Ufficio affermando che l'ambito di applicazione dell'articolo 12 della Legge 212 del 2000, la quale prevede l'obbligo del contraddittorio, è espressamente indicato all'interno di tale norma.

Essa, a detta della Corte è da applicare ai soli casi di *“accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, industriali, agricole, artistiche o professionali”*, in ragione del fatto che *“in questi casi, lo statuto di diritti e garanzie fa da contrappeso all'invasione della sfera del contribuente, nei luoghi di sua pertinenza, dando corpo ad una specifica esigenza di dare spazio al contraddittorio, al fine di conformare e adeguare l'interesse dell'amministrazione alla situazione del contribuente, come delineata dagli elementi raccolti dall'ufficio grazie alle attività di verifiche, accessi ed ispezioni nei locali”*.

La Corte, quindi, ritiene che il contraddittorio sia necessario solo nelle ipotesi previste poiché, data la natura delle stesse, il confronto con il contribuente è in quel caso un elemento che completa le attività di verifiche degli Uffici, ritenendo che *“differente è l'ipotesi, come quella in esame, in cui la pretesa impositiva sia scaturita dall'esame degli atti sottoposti all'amministrazione dallo stesso contribuente e*



*dall'amministrazione esaminati in ufficio, estranea alla fattispecie disciplinata dall'articolo 12, 7° comma, della legge n. 212 del 2000*": in tal caso, non risulta necessario il contraddittorio, poiché a detta della Cassazione, il diritto alla difesa del contribuente troverebbe comunque tutela nella fase giudiziaria.

Ciò presuppone che l'utilizzo di accertamenti che prevedono l'invasione della sfera del contribuente sono meritevoli di una maggiore ed immediata tutela rispetto agli accertamenti meno "forti".

A sostegno della tesi scelta dalla Corte, la stessa aggiunge che per assurdo, qualora il Legislatore avesse voluto estendere tale tutela anche alle altre tipologie di accertamento, avrebbe inserito un espresso richiamo così come è avvenuto in materia doganale.

In tal senso, infatti, *"il comma 4-bis dell'art. 11 del decreto legislativo 8 novembre 1990, numero 374", "richiama il rispetto del principio di cooperazione stabilito dall'articolo 12 della legge 27 luglio 2000, n. 212", "prevedendo che l'operatore interessato possa comunicare osservazioni e richieste, nel termine di 30 giorni decorrenti dalla data di consegna o di avvenuta ricezione del verbale, che sono valutate dall'Ufficio doganale prima della notifica dell'avviso di cui al successivo comma 5"*.

Secondo la Cassazione, la mancanza di un'espressa previsione dell'applicazione del principio del contraddittorio ai casi non indicati all'interno della norma, è un atto consapevole ed espressivo della volontà del Legislatore di non estendere la garanzia del principio del contraddittorio.<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> Il seguente capitolo è stato sviluppato analizzando il testo della seguente fonte. CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 7598 del 02 aprile 2014, in Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

## **CAPITOLO VIII**

### **8. Sentenze a favore della tesi avversa al contraddittorio.**

Infine, altrettante sentenze della stessa Corte hanno definito un ultimo orientamento, ovvero quello secondo cui la mancata attivazione del contraddittorio non implica la nullità dell'atto amministrativo, poiché in tale ipotesi, il diritto alla difesa del contribuente non verrebbe meno, essendo esso comunque tutelabile attraverso l'utilizzo di altri strumenti previsti dalla legge: a detta di tale tesi, l'attivazione del contraddittorio, non costituirebbe per l'amministrazione un obbligo, bensì una mera facoltà e, per tale motivo, non è prevista all'interno della normativa alcuna sanzione per la violazione della citata disposizione.

Opinare che il principio del contraddittorio imponga, sempre e comunque, una "udienza formale" tra Agenzia e contribuente appare, secondo tale orientamento, sproporzionato e non necessario al soddisfacimento degli interessi cui il contraddittorio mira a garantire.

Esso, piuttosto, risulterebbe idoneo a paralizzare l'attività di accertamento e non a rendere giusto ed efficiente l'attività amministrativa poiché, comportando formalità e procedure da seguire, renderebbe molto più rigida e meno snella la fase di istruttoria.

In particolare, tale orientamento ritiene che il comma 7 dell'articolo 12 della Legge 212 del 2000 non contiene la specifica previsione di nullità degli atti che violano il termine di sessanta giorni indicato dalla normativa, poiché tale interpretazione sostiene che il contribuente non resta, in alcun modo, sacrificato nel suo diritto di difesa in via amministrativa, essendo comunque possibile agire attraverso l'istituto

dell'autotutela<sup>110</sup>, o qualora egli volesse scegliere la strada giudiziaria, potrebbe in ogni caso far ricorso alla commissione tributaria<sup>111</sup>.

Tale orientamento, infatti, sostiene che la nullità dell'atto non prevista dalla Legge 212 del 2000 non può dedursi dai principi costituzionali quali l'articolo 97 della Costituzione.

Di seguito alcune sentenze a sostegno di tale tesi.

### **8.1. Cassazione n. 3988 del 18 Febbraio 2011.**

La questione ha riguardato un contribuente il quale ha impugnato l'avviso di accertamento per illegittimità dell'avviso di recupero e della cartella esattoriale, con i quali l'Agenzia delle Entrate aveva provveduto a recuperare il credito d'imposta ritenuto indebitamente utilizzato in compensazione, per assenza dei requisiti della correlativa agevolazione.

La Commissione Tributaria Provinciale ha dichiarato, tuttavia, inammissibile il ricorso avverso all'avviso di recupero ed ha accolto, invece, quello contro la cartella di pagamento.

---

<sup>110</sup>CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 244 del 2009, in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo

<sup>111</sup>CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 19875 del 2008, in Banca dati *ItalggiureWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 3988 del 2011, in Banca dati *ItalggiureWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

L’Agenzia delle Entrate è, poi, ricorsa in appello dinanzi alla Commissione Tributaria Regionale, la quale ha affermato l’illegittimità del prodromico avviso ed ha confermato, di conseguenza, l’illegittimità della cartella.

L’Ufficio ha, quindi, proposto ricorso in Cassazione censurando la decisione impugnata per non aver considerato che la violazione del termine dilatorio previsto dal comma 7 dell’articolo 12, Legge 212 del 2000 non determina l’illegittimità dell’accertamento.

La Cassazione ha esaminato il caso ed ha affermato che *“la notifica dell’avviso di accertamento prima dello scadere del termine di sessanta giorni previsto dall’art. 12, comma 7, legge 212/2000 non ne determina ipso iure la nullità, perché il contribuente non resta in alcun modo sacrificato nel suo diritto di difesa in via amministrativa (autotutela) e giudiziaria (ricorso alla commissione tributaria)”*, dando luogo, quindi, ad un orientamento avverso alla principio di garanzia del contraddittorio, il quale ritiene che, non essendo espressamente prevista dalla norma una sanzione in caso di violazione di detto principio, non è possibile annullare l’atto che non ha previsto l’instaurazione del confronto tra fisco e contribuente.

Infine, nel negare la possibilità di invalidare l’atto che viola il principio del contraddittorio, la Corte sottolinea che la mancata previsione di una sanzione è giustificata dal fatto che in realtà secondo la pronunciante, non è leso il diritto di difesa del contribuente, poiché per quest’ultimo restano ancora percorribili la strada dell’autotutela e quella del contenzioso tributario<sup>112</sup>.

---

<sup>112</sup> Il seguente capitolo è stato sviluppato analizzando il testo della seguente fonte. CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 3988 del 18 Febbraio 2011, in Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

## 8.2. Cassazione n. 21103 del 23 ottobre 2011.

Coerente con la precedente sentenza citata è la pronuncia della Cassazione n. 21103 del 23 ottobre 2011.

Essa riguarda il caso di un contribuente che aveva proposto ricorso dinanzi alla Commissione Tributaria Provinciale contro un avviso di irrogazione di sanzioni di cui aveva eccepito la nullità per violazione degli articolo 7 e 12 dello Statuto del contribuente, poiché non era stata indicata l'autorità destinataria dell'eventuale ricorso ed essendo l'avviso stato notificato prima dei sessanta giorni previsti dalla normativa.

Il ricorso fu accolto dalla Commissione Tributaria Provinciale e, successivamente, in linea con il primo grado di giudizio, la Commissione Tributaria Regionale ha respinto il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate sulla base degli stessi motivi considerati dalla CTP.

L'Ufficio ha, quindi, deciso di ricorrere in Cassazione sostenendo che l'articolo 12 della Legge 212 del 2000 si riferisce testualmente solo all'avviso di accertamento, e non può quindi essere applicabile al diverso avviso di irrogazione di sanzioni, giacché la nullità non può che applicarsi ai casi tassativi espressamente considerati, senza possibilità di analogia.

Dopo aver analizzato il caso, la Corte ha osservato che *“il dato normativo che viene in esame è costituito dall'art. 12, comma 7, dello statuto del contribuente (L. n. 212 del 2000). Questo comma, all'interno di una disposizione che pure in generale riguarda i diritti e le garanzie del contribuente sottoposto a verifiche fiscali, prevede che: nel rispetto del principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente, dopo il rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, il contribuente può comunicare entro sessanta giorni osservazioni e richieste che sono valutate dagli uffici impositori. L'avviso di accertamento non può essere emanato prima della scadenza del predetto termine, salvo casi di particolare e motivata urgenza”*, tuttavia, la Corte afferma che diversamente da quanto sostenuto dalla ricorrente *“va ritenuta applicabile anche all'avviso di irrogazione di sanzioni, ove*

*questo risulti notificato (come nella specie) prima del termine stabilito in rapporto al verbale di constatazione. Tanto in forza di un'interpretazione estensiva (non già analogica), legittimata dalla considerazione che l'atto de quo presuppone esso stesso la previa notifica dell'avviso di accertamento”, riconoscendo la previsione di un principio del contraddittorio da parte della disciplina tributaria.*

La Corte continua affermando, tuttavia, che *“il punto attiene alle conseguenze di una eventuale violazione della norma, nel caso in cui l'avviso (di accertamento e/o di irrogazione di sanzioni) risulti notificato prima della scadenza del termine di sessanta giorni decorrente dal rilascio al contribuente della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo”, e a riguardo la Corte ritiene che “devesi dar seguito al distinto orientamento secondo il quale l'art. 12, comma 7, cit., non è presidiato da sanzione alcuna”, secondo la Cassazione, infatti, “va condivisa la considerazione che la notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non ne determina in assoluto la nullità stante la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda, e in mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso”, poiché “resta difatti comunque garantito al contribuente (come del resto riconosciuto da C. cost. n. 244/2009) il diritto di difesa, tanto in via amministrativa (con ricorso in autotutela), quanto in via giudiziaria, entro il termine ordinario previsto dalla legge (cfr. Cass. n. 19875/2008; n. 3988/2011)”.*

Pertanto, in linea con le precedenti sentenze, anche secondo tale pronuncia, pur essendo previsto un principio di contraddittorio, non è tuttavia contemplata alcuna sanzione in caso di violazione del predetto principio.

A sostegno di tale soluzione interpretativa, la Cassazione afferma che deve ritenersi *“immanente al sistema dello statuto del contribuente il principio di tassatività delle nullità dell'atto che contiene la pretesa tributaria, nel senso di doversi escludere che, ove la L. n. 212 del 2000, non precisa gli effetti della violazione dell'obbligo indicato - in particolare non comminando la nullità dell'atto - codesta nullità possa poi dedursi*

*dai principi di cui all'art. 97 Cost., o da quelli del diritto tributario e, in generale, dell'azione amministrativa. Non può invocarsi, cioè, con riguardo all'atto amministrativo tributario, il diverso principio di virtualità notoriamente invalso in ordine alle nullità negoziali (art. 1418 c.c.)”.*

A detta di tale orientamento, nel silenzio della legge, non è possibile individuare da altre fonti, seppur esse siano di grado superiore, una sanzione per l'atto in violazione del principio del contraddittorio.

Pertanto la Corte afferma che *“può quindi fissarsi il seguente principio di diritto: la notifica dell'avviso di accertamento (e dell'eventuale consequenziale avviso di irrogazione di sanzioni) prima dello scadere del termine di 60 gg. previsto dalla L. n. 212 del 2000, art. 12, comma 7, non ne determina in assoluto la nullità, attesa la natura vincolata dell'atto rispetto al verbale di constatazione sul quale si fonda e considerata la mancanza di una specifica previsione normativa in tal senso”*.<sup>113</sup>

### **8.3. Cassazione n. 16092 del 21 settembre 2012.**

La sentenza n. 16092 del 21 settembre 2012, pronunciata dalla Corte di Cassazione, riguarda un contribuente che ha impugnato un avviso di accertamento in base alla violazione della norma che tutela il diritto al contraddittorio.

Il ricorso del contribuente era stato respinto nel secondo grado di giudizio poiché la Commissione Tributaria Regionale aveva ritenuto che, non essendo espressamente prevista una sanzione dalla normativa di riferimento, pur violando la suddetta norma,

---

<sup>113</sup> Il seguente capitolo è stato sviluppato analizzando il testo della seguente fonte. CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 21103 del 23 ottobre 2011, in Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

non poteva essere dichiarata la nullità dell'atto in ragione degli effetti che tale pronuncia avrebbe potuto comportare.

Nell'esaminare la vicenda, la Cassazione, ha affermato, confermando quanto dichiarato dal giudice d'appello, che *“la norma non prevede alcuna sanzione per l'ipotesi della mancata instaurazione della procedura conciliativa”*.

Entrando nel merito la Corte, considerando che *“la questione si incentra sul dualismo improcedibilità - inammissibilità, con riferimento alla mancata instaurazione del tentativo di conciliazione”*, ha ritenuto che non essendo prevista alcuna sanzioni dalla normativa per la mancata instaurazione del contraddittorio, pur essendo essa rilevabile d'ufficio *“evidentemente in ogni stato e grado del giudizio”*, l'atto viziato risulterebbe comunque sanabile *“dell'omesso rilievo nel corso dell'intera procedura arbitrale”*.

Con tale sentenza, quindi, la Cassazione conferma l'orientamento secondo cui il mancato rispetto del principio del contraddittorio sarebbe in sostanza sanabile in secondo momento, poiché, secondo la stessa Corte, non è espressamente prevista una sanzione nella norma di riferimento ed, inoltre, essendo comunque percorribili altre strade per assicurare il diritto di difesa al contribuente.

A detta della Corte, infatti, il cittadino potrebbe utilizzare l'autotutela o il contenzioso tributario nel caso in lo stesso ritenga di aver subito un ingiusto provvedimento.

Per i suddetti motivi quindi, il Collegio ha affermato che *“deve condividersi l'assunto della corte territoriale secondo cui la procedibilità stessa deve essere espressamente prevista, né può procedersi ad applicazione analogica in materia sanzionatoria, attese anche le gravi conseguenze del rilievo dell'improcedibilità”*, cioè, pertanto, conferma che la pronuncia della Cassazione ha ben valutato gli effetti che avrebbe potuto avere la nullità dell'atto.

Con tale sentenza, è stato chiarito che l'orientamento scelto mira a tutelare gli interessi della Pubblica Amministrazione piuttosto che quelli del cittadino.<sup>114</sup>

---

<sup>114</sup> Il seguente capitolo è stato sviluppato analizzando il testo della seguente fonte. CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 16092 del 21 settembre 2012, in Banca dati *ItalgioireWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.



## CAPITOLO IX

### 9. La clamorosa sentenza della Corte di Cassazione n. 24823 del 9 Dicembre 2015.

Gli orientamenti sopra analizzati sono, infine, epilogati nella sentenza n. 24823 del 9 Dicembre 2015 della Cassazione a Sezioni Unite, la quale ha provocato parecchio scalpore per la particolare interpretazione della normativa che ha previsto.

Tale sentenza, ha trattato il caso di una società contribuente, la quale ha proposto ricorso avverso ad un avviso di accertamento per difetto di motivazione del provvedimento impugnato: la Cassazione ha colto tale occasione per chiarire il quadro normativo nonché gli orientamenti che sono si sono sviluppati in giurisprudenza in merito a tale tema.

La Cassazione ha effettuato innanzitutto un'analisi della normativa vigente in materia tributaria, in particolare sul tema del diritto del contraddittorio, arrivando ad analizzare le disposizioni di diritto interno e quelle del diritto europeo.

Da tali analisi, la Corte ha rilevato una divergenza tra la normativa interna e quella comunitaria, poiché il Collegio nel considerare le disposizioni interne, ha aderito all'orientamento misurato, ovvero quello che prevede l'applicazione del diritto di contraddittorio solo nelle espresse ipotesi previste *ex lege*.

In particolare la Cassazione ha ritenuto che, in merito al principio del contraddittorio, dall'ordinamento comunitario *“emerge che il rispetto del contraddittorio nell'ambito del procedimento amministrativo, non escluso quello tributario, costituisce, quale esplicitazione del diritto alla difesa, principio fondamentale dell'ordinamento Europeo, che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo, sicché il destinatario di provvedimento teso ad incidere sensibilmente sui suoi interessi deve, pena la caducazione del*

*provvedimento medesimo, essere messo preventivamente in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la propria decisione", affermando, inoltre, che "il principio è attualmente codificato nell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.*

*Nel garantire il diritto ad una buona amministrazione, la disposizione prevede, che, nell'ambito del menzionato diritto, va, tra gli altri, ricompreso il diritto di ogni persona ad essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio".*

Così come abbiamo già rilevato nel corso analisi delle fonti da cui origina il diritto del contraddittorio, dalla pronuncia delle Sezioni Unite emerge un generale principio comunitario di tutela del contribuente che si concretizza attraverso il diritto alla difesa e il diritto ad essere ascoltato prima che su di esso si ripercuotano le conseguenze del provvedimento sanzionatorio.

Tuttavia, in linea con l'orientamento misurato a cui la pronunciante ha aderito, lo stesso Collegio ha affermato che il principio dell'obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale non è assunto dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia in termini assoluti e puramente formali poiché, a detta di quest'ultima, anche i diritti fondamentali non danno vita a prerogative incondizionate, potendo soggiacere a restrizioni che rispondono a obiettivi di interesse generale.

Ciò ha portato la Cassazione ad emettere una così detta sentenza a "macchia di leopardo" poiché la Corte non ha registrato una coincidenza tra la disciplina europea e quella nazionale.

Secondo il Collegio *"la prima, infatti, prevede il contraddittorio endoprocedimentale, in materia tributaria, quale principio di generale applicazione, pur valutandone gli effetti in termini restrittivamente sostanzialistici", mentre, "la seconda, lo delinea, quale obbligo gravante sull'Amministrazione a pena di nullità dell'atto – non, generalizzatamente, ogni qual volta essa si accinga ad adottare provvedimento lesivo*

*dei diritti e degli interessi del contribuente – ma, soltanto, in relazione ai singoli (ancorché molteplici) atti per i quali detto obbligo è esplicitamente contemplato”.*

*A detta delle Sezioni Unite, “l’indicata divaricazione si proietta inevitabilmente sulla regolamentazione dei tributi c.d. non armonizzati, estranei alla sfera di competenza del diritto dell’Unione Europea, e di quelli c.d. armonizzati, in detta sfera rientranti”.*

*Pertanto, la Corte stabilisce che “per i tributi non armonizzati, l’obbligo dell’Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l’invalidità dell’atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi, in cui tale obbligo sia previsto da specifica norma di legge.*

*Ai suddetti tributi, estranei alle competenze dell’Unione, non si applica, invero, il diritto Europeo”.*

*Tale decisione è motivata dal fatto che “i principi dell’ordinamento giuridico dell’Unione operano in tutte le situazioni disciplinate dal diritto dell’Unione, ma non trovano applicazione al di fuori di esse”, infatti, “coerentemente, in base alla previsione del relativo art. 51, le disposizioni della Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea si applicano agli Stati membri (a decorrere dall’1.12.2009) esclusivamente ai fini dell’attuazione del diritto dell’Unione, atteso che la Carta non estende l’ambito di applicazione del diritto dell’Unione al di là delle sue competenze, né introduce competenze nuove o compiti nuovi per l’Unione, né modifica le competenze e i compiti definiti nei Trattati”.*

*Differentemente, la Corte prevede che per i tributi ‘armonizzati’, invece, vige “l’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale assume, invece, rilievo generalizzato”, infatti, in tal caso, “al di fuori delle specifiche ipotesi, per le quali l’obbligo del contraddittorio è espressamente sancito dal diritto nazionale nel rispetto dei principi di ‘equivalenza’ e di ‘effettività’, opera la clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale di matrice comunitaria, sanzionata, in caso di violazione, con la nullità del conclusivo atto impositivo. Nell’uno e nell’altro caso tuttavia (non potendo le indicazioni della giurisprudenza comunitaria ricevere attuazione che nella complessità delle relative*

*articolazioni), sempre che, in mancanza di violazione dell'obbligo, il procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso”.*

Tuttavia, la Corte ritiene necessario specificare che il concetto “diverso risultato” non è deve essere interpretato letteralmente poiché *“la violazione del contraddittorio, quale vizio del procedimento amministrativo, risulterebbe, nella sostanza, privato di ogni rilevanza, venendo, in realtà, tutto rimesso, (non diversamente da quanto avverrebbe in assenza della prescrizione dell'obbligo correlativo) alla capacità del contribuente di provare, in sede di confronto giudiziale, l'illegittimità per altri profili della pretesa fiscale o la sua infondatezza. E, in tal modo, l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale risulterebbe, di per sé, in assoluto derubricato a precetto senza sanzione, in contrasto con la stessa configurazione offertane dalla giurisprudenza della Corte di giustizia”*, infatti, con tale locuzione si intende l' *“ipotesi in cui la sua osservanza avrebbe potuto comportare un risultato diverso del procedimento impositivo”*, *“inteso nel senso che l'effetto della nullità dell'accertamento si verifichi allorché, in sede giudiziale, risulti che il contraddittorio procedimentale, se vi fosse stato, non si sarebbe risolto in puro simulacro, ma avrebbe rivestito una sua ragion d'essere, consentendo al contribuente di addurre elementi difensivi non del tutto vacui e, dunque, non puramente fittizi o strumentali”*.

In tal modo, la Cassazione ha rilevato la presenza di due differenti regimi legislativi, i quali vengono applicati in relazione al campo di appartenenza.

Ciò ha, quindi, comportato una pronuncia “a macchia di leopardo”, che prevede l'applicazione discontinua e non omogenea delle disposizioni normative.

Tuttavia, è da precisare che tale sentenza, nell'analisi in merito alle fonti comunitarie, nonché alle sentenze europee della Corte Giustizia, rileva che tali riferimenti normativi e giurisprudenziali riguardano la sola materia doganale, ovvero quella definita nella sentenza “armonizzata”.

Ne consegue che la portata diretta delle decisioni e legislatura europea è limitata alle materie oggetto di tale disciplina: esso è solo uno dei molteplici aspetti che ha sollevato

non poco clamore proprio in relazione all'eterogeneità della previsione giudiziaria pronunciata dalla Cassazione, poiché comporterebbe la violazione dell'articolo 3 della Costituzione italiana, ovvero il principio di uguaglianza.

Sarebbe, infatti, certamente illusorio pensare che tali principi non si applichino agli accertamenti recanti, unitamente all'accertamento di tributi armonizzati, anche l'accertamento delle imposte sui redditi, le quali rientrano tra i tributi "non armonizzati" ovvero quelli a cui, secondo la Corte, non sarebbe estendibile la normativa europea che prevede una maggior tutela e garanzia del diritto al contraddittorio.

Altrettanto assurdo, sarebbe immaginare che in un unico procedimento, avente ad oggetto, unitariamente, diverse imposte, possa delinarsi un diverso grado di soddisfazione delle garanzie rispetto a porzioni dell'atto artificialmente separato: tale soluzione interpretativa, alterando la condizione di "parità delle armi", sarebbe da considerare incostituzionale per la palese violazione del principio di uguaglianza, tutelato in ambito europeo dall'articolo 20 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione europea, e in ambito nazionale dall'articolo 3 della Costituzione.<sup>115</sup>

Allo stesso modo, è criticabile l'assunto della Corte che applica l'articolo 117 della Costituzione italiana attraverso un'interpretazione restrittiva: essa considera i "vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali", che devono essere rispettati dallo Stato nell'esercizio della potestà legislativa, dei limiti indicanti il campo di applicazione delle fonti a cui risponde il nostro ordinamento.

L'irrazionalità di tale interpretazione risulta evidente in considerazione dell'articolo 51 del Cdfue, il quale afferma che "le disposizioni della presente Carta si applicano alle istituzioni e agli organi dell'Unione nel rispetto del principio di sussidiarietà" in relazione ai diversi livelli della gerarchia delle fonti: pertanto, le fonti comunitarie, essendo posizionate ad un livello superiore rispetto alle norme interne, dovrebbero trovare primaria applicazione all'interno del nostro ordinamento rispetto alle seconde.

---

<sup>115</sup> A. MARCHESELLI, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

In ragione di tale disposizione la Corte avrebbe dovuto assicurare a tutte le tipologie di tributo il diritto alla difesa sancito dall'articolo 48 Cdfue, ovvero assicurare tale diritto in applicazione delle norme intere, le quali tutelano il suddetto attraverso l'articolo 24 della Costituzione, annoverandolo tra i diritti inviolabili.

In aggiunta a tali considerazioni, vi è poi da rilevare che, secondo un meccanismo giuridico noto come *spillover effect*<sup>116</sup>, è da ritenersi che il livello di garanzia solennemente prescritto dal diritto comunitario estenda il beneficio anche al diritto interno, allineando la tutela nazionale con la tutela comunitaria, in linea con i principi di uguaglianza, ed evitando la possibilità di discriminazione dei contribuenti residenti in diversi paesi della comunità europea<sup>117</sup>.

Ciò, difatti, è confermato dall'articolo 52 della Carta dei diritti fondamentali dell'unione europea, secondo il quale è possibile riconoscere *“limitazioni solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui”*, a condizione, tuttavia, che i *“diritti e delle libertà riconosciuti dalla presente Carta”* siano rispettati nel *“contenuto essenziale di detti diritti e libertà”*.

Infatti, l'Unione Europea, al fine di trasmettere l'importante portata delle norme che tutelano i diritti fondamentali, prevede, nello stesso articolo, che sia possibile concedere ad essi solo una *“una protezione più estesa”*, escludendo implicitamente la possibilità di ridurre la tutela di tali diritti, e prevedendo quindi la sola possibilità di ampliarla.

Del resto, risulta difficile sostenere che un diritto, quale il contraddittorio, riconosciuto diritto fondamentale dell'uomo, ma soprattutto, conforme alla tradizione costituzionale comune degli stati membri dell'Unione Europea, non venga riconosciuto dall'Italia: ciò è evidenziato implicitamente dalla Corte di Giustizia nella sentenza C-349 del 2007, ovvero la sentenza *“Sopropé”* in cui il Collegio afferma che *“i diritti fondamentali sono*

---

<sup>116</sup> JOHNSTON, *Defining and Identifying from EU Law into National Law*, in sito web University of Oxford – Faculty of Law.

[http://denning.law.ox.ac.uk/news/events\\_files/ACJ\\_spillovers\\_handout\\_9-3-11\\_\\_2\\_.pdf](http://denning.law.ox.ac.uk/news/events_files/ACJ_spillovers_handout_9-3-11__2_.pdf)

<sup>117</sup> A. MARCHESELLI, *Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*parte integrante dei principi giuridici generali dei quali la Corte garantisce l'osservanza.*

*A tal fine, quest'ultima si ispira alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri oltre che alle indicazioni fornite dai trattati internazionali relativi alla tutela dei diritti dell'uomo a cui gli Stati membri hanno cooperato o aderito".<sup>118</sup>*

In ragione della complicata vicenda, e in relazione all'improponibile soluzione proposta dalla Cassazione, la stessa, essendo ben consapevole della delicatezza della questione ha ritenuto che *“il superamento della duplicità del regime giuridico dei tributi armonizzati e di quelli non armonizzati in tema di contraddittorio endoprocedimentale non può essere realizzato in via interpretativa”*, e che l'assorbimento della dicotomia non può, dunque, che attendersi dal Legislatore invocando, quindi, l'intervento di quest'ultimo al più presto.<sup>119</sup>

In tal senso sarebbe pertanto necessario suggerire al Legislatore la necessità di garantire l'allineamento dei livelli di tutela al grado di garanzia assicurato dal contribuente, così che i contribuenti residenti in paesi differenti non siano discriminati ma, soprattutto, in ragione della funzione sociale che il diritto di difesa svolge.<sup>120</sup>

---

<sup>118</sup> Corte di Giustizia, sentenza n. C-349/07 del 18 dicembre 2008, in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>119</sup> Tale capitolo è stato sviluppato analizzando il testo della seguente fonte. CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 24823 del 9 Dicembre 2015, in Banca dati *ItalgioWeb – Corte di Cassazione*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>120</sup> A. MARCHESELLI, *Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

## CAPITOLO X

### 10. Conclusioni.

L'analisi effettuata ha rivelato che l'inalienabile diritto alla difesa, sul quale ci si aspetterebbe la garanzia di una universale tutela, ha, invece, prodotto non poche difficoltà di applicazione derivanti dall'interpretazione delle fonti: evidentemente in relazione agli importanti interessi su cui si ripercuotono gli effetti che scaturiscono dall'applicazione di tale diritto.

Nel corso della trattazione sono emersi differenti punti sviluppati, in merito ai quali, di seguito, è proposto un resoconto.

L'analisi, non avrebbe potuto che avere inizio dalla nozione del contraddittorio, ovvero del tema trattato.

È stato chiarito che con tale espressione si intende quella fase del processo di accertamento, secondo la quale deve essere offerta la possibilità, ai soggetti destinatari degli effetti di un provvedimento, di interloquire “*prima e a racion veduta*” con la controparte, affinché sia consentito, al soggetto passivo, di difendersi, manifestando il suo punto di vista alla luce delle contestazioni messegli dalla controparte.<sup>121</sup>

La detta possibilità di esporre il proprio punto di vista, è direttamente collegata alla legittima aspettativa che le sue osservazioni saranno adeguatamente valutate dall'organo incaricato del provvedimento. Tuttavia, abbiamo rilevato che, affinché il contribuente sia posto nella condizione di poter sviluppare una idonea difesa, esso ha diritto ad essere informato del *petitum* nonché della *causa petendi*, ovvero del cosa e del perché si sta

---

<sup>121</sup> A. MARCHESELLI, *Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.



per decidere nei propri confronti, prima che la decisione divenga definitiva<sup>122</sup>: ciò ci ha quindi portati ad individuare gli elementi essenziali dell'avviso di accertamento.

La *ratio* di tali elementi ci ha, poi, portato ad analizzare la funzione che tale principio svolge, in merito alla quale abbiamo individuato una duplice valenza del contraddittorio: esso attua il diritto di difesa dell'interessato e il principio di imparzialità della pubblica amministrazione.

In particolare, il diritto di difesa, inteso come diritto di poter esprimere le proprie ragioni in merito alla possibile adozione di un provvedimento che lo riguarda direttamente, è finalizzato a presidiare il diritto privato del soggetto coinvolto, mentre il principio di imparzialità, inteso come necessità dell'amministrazione finanziaria di "*ben conoscere per ben provvedere*", è finalizzato a realizzare l'interesse pubblico che risiede nella *ratio* della procedura di controllo.<sup>123</sup>

Ne deriva che, da un lato, il contraddittorio permette all'Ufficio di acquisire ulteriori elementi di conoscenza utili alla formazione del provvedimento finale, e d'altro lato, permette al contribuente di esprimere le sue ragioni attraverso la possibilità di allegare elementi, prove o argomentazioni, sollecitando gli effetti favorevoli del provvedimento, o opponendosi agli effetti sfavorevoli di quest'ultimo.

In definitiva, il principio del contraddittorio svolge due inscindibili, armoniche e coordinate funzioni: quella difensiva e quella istruttoria.<sup>124</sup>

Abbiamo, poi, ritenuto necessario individuare la fonte del principio analizzato, ed abbiamo rilevato che esso è tutelato dall'ordinamento comunitario e da quello interno.

---

<sup>122</sup> MONTESANO – VACCARELLA, *Manuale di diritto processuale del lavoro*, Napoli, 1996, pag. 106 e seguenti, per un utile approfondimento.

<sup>123</sup> A. MARCHESELLI, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>124</sup> A. MARCHESELLI, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

In particolare, dopo aver passato in rassegna gli articoli delle convenzioni e dei regolamenti europei che disciplinano la normativa del contraddittorio, è emerso che la giurisprudenza europea, in applicazione dei principi comunitari, ha ritenuto che “*il rispetto dei diritti della difesa costituisce un principio fondamentale del diritto dell’Unione, di cui il diritto al contraddittorio in qualsiasi procedimento costituisce parte integrante*”.<sup>125</sup>

La Corte di Giustizia ha, infatti, affermato che il diritto del contraddittorio non è sancito solo negli articoli 47 e 48 della Carta dei diritti fondamentali dell’unione europea, i quali garantiscono in particolare il diritto alla difesa e ad un giusto processo, bensì anche nell’articolo 41 della stessa Carta, il quale garantisce il diritto ad una buona amministrazione.

In particolare, con ciò, la Corte ha inteso chiaramente che il complesso delle citate norme si concretizza nel “*diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale lesivo*”.

In merito all’ordinamento interno, invece, abbiamo rilevato che il diritto del contraddittorio affonda le sue radici nella Carta Costituzionale, sui cui principi la Corte Costituzionale ha basato le sue pronunce in merito al tema.<sup>126</sup>

Evidenziando la diretta relazione che sussiste tra il principio del contraddittorio e il principio di buon andamento e imparzialità esplicito dall’articolo 97 della Costituzione<sup>127</sup>, la Corte Costituzionale ha affermato che il principio del contraddittorio deve trovare attuazione in qualsiasi procedimento, poiché ivi “*trovano diretta e necessaria applicazione i principio relativi al diritto dell’interessato di conoscere gli*

---

<sup>125</sup> Corte di Giustizia, sentenza n. C-349/07 del 18 dicembre 2008, in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>126</sup> A. MARCHESELLI, *Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>127</sup> CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 390 del 28 Novembre 2008, in Banca dati in Banca dati *EUR – lex. Access to European Union law*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*atti che lo riguardano, una sua, pur limitata, partecipazione alla formazione degli stessi, e soprattutto la possibilità dell'interessato medesimo di contestarne il fondamento e difendersi di fronte agli addebiti che gli vengono mossi*<sup>128</sup>.

Ha, in tal modo, riconosciuto l'illegittimità costituzionale della disciplina di procedimenti amministrativi per i quali tale garanzia non è prevista.<sup>129</sup>

Abbiamo, poi, potuto verificare come le pronunce della Corte Costituzionale potessero trovare riscontro anche all'interno delle norme ordinarie, tra cui abbiamo annoverato la Legge 241 del 1990, il cui articolo 7 impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti.

Tale norma è diretta espressione dell'articolo 97 della Costituzione, il cui "*ratio fondante*" si può sintetizzare con la pronuncia del TAR del Lazio:

- *“La tutela dell'interesse, giuridicamente protetto, dei soggetti destinatari del procedimento:*
  - *Ad aver conoscenza di quest'ultimo;*
  - *A poter controdedurre agli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione;*
  - *Ad inserire nel complesso delle valutazioni procedurali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario;*
  
- *La tutela dell'interesse pubblico al buon procedimento, interesse pubblico garantito da quell'apporto alla piena valutazione giuridico – fattuale che solo l'intervento procedimentale dei soggetti nei confronti dei quali il provvedimento*

---

<sup>128</sup> CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 505 del 11 Dicembre 1995, in Banca dati in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>129</sup> CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 103 del 23 Marzo 2007, in Banca dati in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

*finale è destinato a produrre effetti diretti può fornire;*

- *Altresì, la tutela dell'affidamento (anche al fine di consentire tempestivamente misure difensive o riparatorie) dei soggetti incolpevolmente estranei alla scaturigine del procedimentalizzata lesivo, ed ignari di essa;*
- *La medesima comunicazione dell'inizio del procedimento*<sup>130</sup>.

Al termine dell'analisi delle fonti, abbiamo, infine, osservato che il contraddittorio trova corrispondenza anche nell'impianto normativo dello Statuto del Contribuente, dal quale emerge chiaramente la necessità di favorire la formazione di una “*decisione partecipata*” mediante la promozione del confronto tra pubblica amministrazione e contribuente nella fase “*precontenziosa o endoprocedimentale*”.<sup>131</sup>

Successivamente, nel corso della trattazione, abbiamo, tuttavia, rilevato, come si siano sviluppati tre linee di pensiero basate su diverse interpretazioni della normativa.

Un primo orientamento esclude la possibilità di dichiarare illegittimo un atto in violazione del contraddittorio, poiché a detta di tale interpretazione, non è prevista espressamente alcuna sanzione all'interno della norma.

Una seconda visione dell'impianto normativo, ha ritenuto invece illegittimi i provvedimenti emanato in violazione del contraddittorio per le sole ipotesi previste espressamente dalla normativa.

Tale orientamento è stato poi ampliato, in considerazione anche della normativa comunitaria, con la sentenza n. 24823 del 2015, ampiamente criticata, la quale ha previsto la necessità di applicare due differenti regimi normativi a seconda del tributo considerato.

---

<sup>130</sup> TAR Lazio, Sezione 1, sentenza n. 8373 del 4 Settembre 2009, Banca dati IPSOA big suite per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>131</sup> A. MARCHESELLI, *Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Infine un terzo orientamento, a detta della scrivente quello più condivisibile, è quello che considera il contraddittorio un “*principio fondamentale e immanente, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa*”, e a detta della sentenza n. 132 del 2015 della Corte Costituzionale rappresenta l’interpretazione prevalente, in merito alla quale, qualora “*nella giurisprudenza vi fossero incertezze in merito alle modalità di applicazione del detto principio, essi costituiscono oscillazioni, interpretazioni, ma non toccano direttamente la portata applicativa della norma*”.<sup>132</sup>

In particolare abbiamo verificato, attraverso l’analisi giurisprudenziale, che il principio del contraddittorio si concretizza solo in relazione alla clausola della sua effettività.

Essa in particolare “*implica che al contribuente sia dato:*

- *Congruo preavviso per preparare le sue difese;*
- *Congruo tempo e spazio per esporle;*
- *Congruo ascolto;*
- *Congruo conto della valutazione di esse e delle ragioni per le quali esse sono state, semmai, disattese.*”<sup>133</sup>

Da ciò risulta chiaro che, qualora gli obblighi della Pubblica Amministrazione si esaurissero nel consentire un formale e limitato “diritto di parola”, la garanzia, solo apparente, si svuoterebbe della sua sostanziale funzione.<sup>134</sup>

È, ancora una volta, evidente che la decisione della giurisprudenza comunitaria è fondata sulla necessità di consentire la concreta applicazione del principio di

---

<sup>132</sup> CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n.132 del 07 Luglio 2015, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>133</sup> CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sentenza n. C-349/07 del 18 dicembre 2008, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>134</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamento tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, MILANO, 2010, pag.27 e seguenti, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

partecipazione<sup>135</sup> non solo volto alla tutela del contribuente ma anche al perseguimento dell'interesse pubblico e ad un'efficiente svolgimento dell'attività amministrativa.<sup>136</sup>

Un'ulteriore considerazione emersa dalla trattazione, consiste nella diretta relazione individuata tra il termine di notifica del provvedimento e la corretta esplicazione del principio del contraddittorio.

La corretta valutazione dei termini effettivamente intercorsi tra la data delle verifiche e la data di notifica del provvedimento finale, risulta essere indispensabile per tener conto della qualità e della frequenza dei rapporti tra cittadino e Amministrazione finanziaria, considerando anche le reali difficoltà di comunicazione, causate dalla distanza tra l'Ufficio controllante ed il soggetto controllato e dalla peculiare eccezionalità che caratterizza i rapporti tra gli stessi.<sup>137</sup>

Di conseguenza, abbiamo rilevato che tutti i provvedimenti emessi senza dar conto delle argomentazioni del contribuente potrebbero essere affetti da nullità per carenza di motivazione<sup>138</sup>: la nullità dell'atto è dichiarabile, a detta delle numerose pronunce della Cassazione e della Corte di Giustizia dell'Unione Europea, quando il contraddittorio non sia attuato in modo effettivo.

Abbiamo, tuttavia, osservato nella stessa sentenza comunitaria, che è talvolta possibile sacrificare il principio del contraddittorio in ragione di un'urgenza particolare di provvedere.

È, pertanto, necessario che sia effettuata una valutazione del diritto al contraddittorio caso per caso, tenendo conto di tutte le circostanze del contesto.

---

<sup>135</sup> C. CANNIZZO, *La partecipazione al procedimento amministrativo: diluizione del potere e relazione comunicativa*, in *Diritto.it*, del 28 Dicembre 2006, per ulteriori approfondimenti.

<sup>136</sup> A. MARCHESELLI, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>137</sup> A. MARCHESELLI, *Accertamento tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, MILANO, 2010, pag.27 e seguenti, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>138</sup> MAZZARELLA, *Analisi del giudizio civile di cassazione*, Padova, 1983, pag.59 e seguenti, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

In chiari termini, la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, ma anche la Corte di Cassazione<sup>139</sup>, ha affermato che *“l’urgenza deve essere oggettiva e oggettivamente grave”*.

In particolare *“per elementari ragioni di proporzionalità, e anche in conformità al principio i buona fede, che costituisce anche esso espressione del principio costituzionale di imparzialità (oltre che normato dall’articolo 10 Statuto del contribuente) essa deve, pertanto, rispettare, innanzitutto due requisiti, almeno:*

- *Non deve dipendere dalla negligenza del soggetto che accerta;*
- *Deve giustificare, nella logica stessa del diritto di difesa e del principio di imparzialità della azione amministrativa, il sacrificio della posizione del contribuente.”*<sup>140</sup>

Ciò implica, quindi, che le attività accertative devono essere programmate ed organizzate in modo da concludersi entro un termine tale da consentire la notifica dell'accertamento entro il 31 dicembre, in modo da poter assicurare il contraddittorio al contribuente.<sup>141</sup>

Qualora l'Ufficio non dimostri di aver programmato le attività d'istruttoria correttamente, allora la violazione del contraddittorio e l'emanazione del provvedimento in violazione del termine che garantisce il suddetto principio, saranno frutto della disorganizzazione amministrativa, il che comporterà la nullità dell'atto. Diversamente, l'atto è invalidabile qualora la situazione abbia sacrificato il principio del contraddittorio per ragioni oggettivamente gravi.

---

<sup>139</sup> CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 7315 del 28 Marzo 2014, in Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>140</sup> CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 7315 del 28 Marzo 2014, in Banca dati *ItalgireWeb – Corte di Cassazione*, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>141</sup> A. MARCHESELLI, *Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

Ciò si verifica, *exempli causa*, qualora il contribuente abbia abusato degli snodi della procedura, al punto da oltrepassare la diligenza e la correttezza difensiva, ovvero, qualora il contribuente abbia ostacolato l'attività accertativa, ponendo in essere atteggiamenti contrari al principio di buona fede.<sup>142</sup>

Tuttavia, come analizzato nel corso dell'analisi dei diversi orientamenti giurisprudenziali in merito all'interpretazione della normativa per l'aspetto che riguarda gli effetti dei provvedimenti viziati del contraddittorio, sono tracciabili differenti visioni in merito alle conseguenze che si ripercuotono sugli atti che non hanno previsto l'applicazione del diritto di difesa: delle diverse strade tracciate dalla Cassazione, a detta della scrivente, solo una è percorribile, ovvero quella che prevede la necessità di invalidare l'atto amministrativo che il contribuente dimostri essere errato nel merito per effetto del vizio del contraddittorio.

Tale soluzione interpretativa risulta, tra l'altro, in linea con la pronuncia della giurisprudenza comunitaria analizzata, la quale ritiene annullabile il provvedimento, viziato del contraddittorio, che “avrebbe potuto portare ad un esito diverso”, qualora fosse stato rispettoso del detto principio.

Pertanto, ne consegue che l'eccezione del difetto di contraddittorio non deve essere abusiva: “*deve non essere pretestuosa, dilatoria, abusiva, non deve essere, in buona sostanza, temeraria*”.<sup>143</sup>

È, tuttavia, implicito che il contribuente, che eccepisce il difetto di contraddittorio, ha l'onere di dimostrare che, se il contraddittorio fosse stato attivato, avrebbe presentato delle osservazioni, giustificazioni o informazioni che avrebbero potuto potenzialmente allargare il quadro istruttorio.<sup>144</sup>

---

<sup>142</sup> A.MARCHESELLI, *Accertamento tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, MILANO, 2010, pag.27 e seguenti, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>143</sup> Corte di Giustizia, sentenza n. C-129/13 e C-130/13 del 3 Luglio 2014, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law, per un puntuale approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

<sup>144</sup> CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n.18184 del 29 Luglio 2013, banca dati ItalggiureWeb - Corte di Cassazione, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.



Tali elementi, non devono necessariamente possedere la caratteristica di essere vincenti, ma è sufficiente che essi avessero potuto essere rilevanti, seppur essendo da verificare: in tal modo il contraddittorio presidia tutti i contribuenti che avrebbero potuto e voluto lealmente difendersi nel procedimento.<sup>145</sup>

---

<sup>145</sup> A. MARCHESELLI, *Gli "otto pilastri" del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati *Giustizia tributaria*, per un utile approfondimento. Il presente contributo riproduce, con integrazioni e adattamenti, il testo.

## **XI. Bibliografia.**

### ***Dottrina***

- A. FANTOZZI, *Diritto tributario*, Wolters Kluwer Italia, 2012.
- A. MARCHESELLI, *Accertamento tributario e difesa del contribuente. Poteri e diritti nelle procedure fiscali*, MILANO, 2010.
- A. MARCHESELLI, *Crisi Economica e Fisco Ingiusto: una relazione pericolosa. Il ruolo del contraddittorio*, in IPSOA, del 2 Agosto 2012.
- A. MARCHESELLI, *Gli “otto pilastri” del principio del contraddittorio nel procedimento tributario nella giurisprudenza italiana ed europea*, del 16 Gennaio 2015, in Banca dati Giustizia tributaria.
- A. PANIZZOLO, *Il difetto di contraddittorio anticipato e la mancata redazione del verbale di chiusura delle operazioni di verifica come vizi del procedimento di accertamento dei tributi*, in Il Sole 24 Ore, del 10 Giugno 2014.
- A. ROSANA, *Accertamento basato sugli studi di settore: l’esito del contraddittorio non ne condiziona l’impugnabilità*, in [www.LavoroFisco.it](http://www.LavoroFisco.it), del 10 Febbraio 2016.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 32/E del 19 Ottobre 2006*, in Banca Dati IPSOA big suite.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, *Circolare n. 25 del 06 Agosto 2014*, in Banca Dati IPSOA big suite.
- C. BONDI’ e M. PALANA, *Il verbale di constatazione nelle verifiche fiscali - 1*, in *Rivista Telematica FiscoOggi*, del 9 Agosto 2013.
- C. BONDI’ e M. PALANA, *Il verbale di constatazione nelle verifiche fiscali - 2*, in *Rivista Telematica FiscoOggi*, del 13 Agosto 2013.
- C. BUZZACCHI, *La solidarietà tributaria*, Giuffrè editore, 2011.
- C. CANNIZZO, *La partecipazione al procedimento amministrativo: diluizione del potere e relazione comunicativa*, in *Diritto.it*, del 28 Dicembre 2006.
- D. DEOTTO, *Accertamento: Scritti di resistenza tributaria*, IPSOA, 2015. D. LGS n. 218 del 19 giugno 1997, *Articolo 5*, in Banca dati IPSOA big suite.
- F. ATTANASI e M. VILLANI, *Le Verifiche Fiscali e la Tutela del Contribuente*, in *Altalex*, del 27 Aprile 2016. F. GALANO, *Il dovere di buona fede e l’abuso del diritto*, in *Manuale di dir. civ. e comm.*, I vol.
- F. VERINI, *Accertamento e contraddittorio tra Ufficio e contribuente*, in [FISCOeTASSE.com](http://FISCOeTASSE.com), del 25 Novembre 2013.
- G. DI GENNARO, *La corte di giustizia e il contraddittorio endoprocedimentale: obbligatorio per tutti gli accertamenti iva?*, in *diritto.it*, del 21 Maggio 2012.
- G. FALSITTA, *Giustizia tributaria e tirannia fiscale*, Giuffrè editore, 2005.
- G. LATTANZI, *Reati e responsabilità degli enti. Guida al D.Lgs. 8 Giugno 2001*, Giuffrè editore, 2010.
- IL SOLE 24 ORE, *Nulla l’atto che ignora il contraddittorio*, del 07 Maggio 2014.
- IPSOA, *Obbligo di relazione: anche per relationem*, del 16 Dicembre 2014.
- JOHNSTON, *Defining and Identifying from EU Law into National Law*, in sito web University of Oxford – Faculty of Law.
- L. STELLA, *La politica economica tra mercati e regole*, Rubbettino editore, 2005.

LA LEGGE PER TUTTI, Studi di settore: accertamento nullo senza motivazione sulle contestazioni del contribuente, del 06 Maggio 2014.

M. GRISINI, Colpo di spugna alla sentenza “inadeguatamente” motivata, in FiscoOggi, del 21 Gennaio 2015.

M. PANICUCCI, Recupero Crediti: Aumentano gli Abusi, in Forexinfo.it, del 5 Giugno 2013.

M. VILLANI, Verifiche Fiscali, in Altalex, del 5 Aprile 2011.

MAZZARELLA, Analisi del giudizio civile di cassazione, Padova, 1983.

MONTESANO – VACCARELLA, Manuale di diritto processuale del lavoro, Napoli, 1996.

N. PORRO, Questa lotta all’evasione è un’estorsione di stato, in IlGiornale.it, del 16 Luglio 2014.

P. COSTA, L’accertamento sintetico, MAGGIOLI EDITORE, 2012.

S. LEVANTI, Abuso del diritto, in Diritto.it, di Gennaio 2011.

SELLI, Crisi Economica e Fisco Ingiusto: una relazione pericolosa. I doveri del contribuente nel contraddittorio, in IPSOA, del 21 Agosto 2012.

V.S.A., Fisco, contribuenti meno controllati. Sotto i riflettori i grandi evasori, in Corriere della sera, del 16 Agosto 2014.

### ***Giurisprudenza***

CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 351 del 2000, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 9712 del 06 Maggio 2004, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 19875 del 2008, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 26635 del 2009, Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 28049 del 2009, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 21729 del 22 Ottobre 2010, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 3988 del 18 Febbraio 2011, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 21103 del 23 ottobre 2011, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 16092 del 21 Settembre 2012, in banca dati ItalgireWeb - Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 18184 del 29 Luglio 2013, in Banca dati ItalgireWeb - Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezione tributaria, sentenza n. 9713 del 2014, Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezione Tributaria, sentenza n. 7315 del 28 Marzo 2014, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.

CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 7598 del 02 aprile 2014, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.  
CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 7960 del 04 aprile 2014, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.  
CASSAZIONE, Sezione Tributaria, n. 9712 del 6 maggio 2014, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.  
CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 13588 del 13 giugno 2014, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.  
CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 19667 del 17 Giugno 2014, banca dati ItalgireWeb - Corte di Cassazione.  
CASSAZIONE, Sezioni Unite, sentenza n. 24823 del 9 Dicembre 2015, in Banca dati ItalgireWeb – Corte di Cassazione.  
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI MILANO, sentenza n. 275 di Marzo 2012, Banca dati IPSOA big suite per un utile approfondimento.  
COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE DI REGGIO EMILIA, sentenza n. 10 del 2012, Banca dati IPSOA big suite.  
CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 105 del 2003, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law.  
CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 103 del 23 Marzo 2007, in Banca dati in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law.  
CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 244 del 2009, in in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law.  
CORTE COSTITUZIONALE, sentenza n. 132 del 07 Luglio 2015, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law.  
CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sentenza n. C-349/07 del 18 dicembre 2008, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law.  
CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA, sentenza n. C-129/13 e C-130/13 del 3 Luglio 2014, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law.  
TAR Lazio, sentenza n. 8373 del 4 Settembre 2009, Banca dati IPSOA big suite.

### ***Normativa***

CARTA DEI DIRITTI FONDAMENTALI DELL'UNIONE EUROPEA, in Banca dati EUR – lex. Access to European Union law.  
CODICE DI PROCEDURA CIVILE, in Banca dati IlCaso.it.  
CORTE EUROPEA DEI DIRITTI DELL'UOMO, Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, Council of Europe. F-67075 Strasbourg cedex, in [www.echr.coe.int](http://www.echr.coe.int).  
COSTITUZIONE ITALIANA, in Banca dati IlCaso.it.  
DPR n. 600 del 29 Settembre 1973, Articolo 36, in Banca dati IPSOA big suite.  
LEGGE n.212 del 27 Luglio 2000, in Banca dati IPSOA big suite.

## **Sintesi**

La trattazione ha riguardato il tema del diritto del contraddittorio, il quale è stato introdotto mettendo in evidenza la relazione, direttamente proporzionale, che lega l'esigenza di tutela del principio del contraddittorio con l'acuirsi della crisi finanziaria: in particolare è stato rilevato che in periodi di poca stabilità economica, si insinua nel contribuente un forte senso di sfiducia nei confronti della pubblica amministrazione.

Sono stati, quindi, analizzati i poteri informativi, nonché quelli ispettori conferiti dalla Legge all'Amministrazione finanziaria, rilevando, tuttavia, che il Legislatore ha previsto tutele a garanzia del contribuente che possano fungere da contrappeso agli strumenti forniti al fisco, in modo da ristabilire una condizione di parità delle armi tra le parti.

Ciò ha, quindi, portato all'analisi delle tutele previste all'interno della Legge n. 212 del 2000, ovvero lo Statuto del Contribuente, il quale rappresenta la normativa di riferimento per la disciplina tributaria.

Tuttavia, abbiamo rilevato che la previsione di tali garanzie, non risulta sufficiente per i contribuenti, i quali, nei periodi di crisi economica e finanziaria, in cui la pressione fiscale aumenta, equivocano l'attività di controllo svolta dagli uffici, ed avvertono quest'ultima come una vera e propria persecuzione fiscale.

Al fine, quindi, di confutare la suddetta convinzione dei cittadini, abbiamo intuito la necessità di migliorare e rendere maggiormente trasparente il rapporto tra Fisco e contribuente: ciò sarebbe possibile coinvolgendo il cittadino nella fase accertativa, trasformandolo in attore attivo e influente del procedimento di verifica, abolendo invece la figura di contribuente passivo destinatario di atti autoritativi.

Avendo rilevato che la partecipazione attiva del contribuente può essere garantita solo dal diritto al contraddittorio, abbiamo provveduto ad analizzare tale elemento, ponendoci le seguenti domande:

- Cos'è? Cosa si intende per “contraddittorio”?
- Su cosa si basa? Da dove origina? Quali sono le fonti normative?

- Quale funzione svolge nel diritto tributario? A cosa serve?
- In che modo è stato applicato nel nostro ordinamento giuridico?

Seguendo tali linee guida nel corso della trattazione abbiamo, quindi, sviluppato ogni singolo punto.

La prima questione analizzata è quindi stata quella relativa al concetto del contraddittorio: esso consiste essenzialmente nella possibilità di confronto offerta al contribuente, affinché sia garantito al cittadino il diritto di difesa.

La possibilità di instaurare un dialogo con il fisco, consente di favorire l'immagine di una pubblica amministrazione aperta, promuovendo la partecipazione del cittadino alla formazione del provvedimento finale: tale strumento permette infatti di garantire una posizione paritetica ad entrambi le parti coinvolte nel procedimento istruttorio.

Il diritto al contraddittorio, infatti, assicura al contribuente il diritto di difesa, il quale si concretizza attraverso la possibilità di contestare le accuse che gli vengono mosse: tale possibilità rappresenta una vera e propria arma per attuare la difesa, e quindi contrastare le attività della pubblica amministrazione, partecipando in modo attivo, e senza quindi subire passivamente il provvedimento.

Abbiamo, poi, rilevato che tale confronto tra le parti, implica la necessità di essere informato sulle attività istruttorie, nonché sui risultati delle stesse, in applicazione del principio di trasparenza. Tale necessità viene soddisfatta e garantita, in particolare, dalla legge 241 del 1990 la quale assicura ad ogni cittadino il diritto di accesso agli atti amministrativi: analizzando tale disciplina, abbiamo potuto notare l'evoluzione che la normativa ha subito nel tempo, e come in realtà il rapporto tra pubblico e privato sia stato sempre più assimilato a quello tra privati.

La suddetta disciplina, quindi, assicura al contribuente la possibilità di partecipare al provvedimento attraverso la possibilità di ottenere informazioni in merito alla questione in cui esso è coinvolto.

Tali possibilità sono garantite dall'obbligo di instaurazione del contraddittorio da parte del fisco, il quale, tuttavia, non deve essere attuato attraverso la mera annotazione delle

risposte fornite dal contribuente a seguito di domande poste dall'ufficio, ma attraverso la valutazione delle osservazioni proposte dal cittadino *ex post*, ovvero al termine della fase di istruttoria, in cui la pubblica amministrazione raccoglie tutti gli elementi utili alla definizione del provvedimento sanzionatorio.

Abbiamo evidenziato nel corso della trattazione che, affinché il contraddittorio sia effettivamente posto in essere, il contribuente può fornire informazioni, osservazioni o motivazioni che possano influenzare l'esito finale dei controlli, ma soprattutto, abbiamo rilevato attraverso l'analisi di alcune sentenze che gli elementi forniti dal cittadino devono essere sostanzialmente valutati dall'ufficio.

A tal proposito, quindi, è stato necessario individuare i requisiti di esistenza nonché quelli di validità del provvedimento finale, che possono annullare o invalidare l'atto amministrativo.

Tra tali requisiti è, in particolar modo, emerso l'elemento della motivazione, il cui valore procedurale è stato sottolineato dalla pronuncia n. 9712/2014 della Corte di Cassazione.

Abbiamo provveduto, quindi, ad analizzare la suddetta sentenza, la quale ha sancito l'obbligo per l'ufficio di convocare il cittadino al termine delle indagini al fine di poter raccogliere ulteriori elementi difensivi del contribuente, nonché l'obbligo di motivare la mancata condivisione delle giustificazioni addotte da quest'ultimo.

Tuttavia, abbiamo riscontrato che l'effettiva attuazione del diritto del contraddittorio è tutelata dalla normativa attraverso la previsione del termine di 60 giorni da rispettare prima di poter emanare l'avviso di accertamento: tale termine infatti garantisce al cittadino un arco temporale sufficiente per poter assicurare la costruzione di una difesa adeguata. A sostegno di tale considerazione abbiamo indicato ed analizzato la sentenza n. 26635/2009, la quale ha confermato, che tale periodo è necessario per consentire al contribuente di difendersi, ed ha ritenuto pertanto essenziale il contraddittorio per poter adattare i risultati rilevati all'effettiva situazione del contribuente e meglio definirla.

Dopo tali passaggi, avendo chiarito quindi il concetto di contraddittorio e la regola procedimentale che esso racchiude, abbiamo ritenuto necessario analizzare le fonti,

ovvero, le origini normative di tale principio, passando in rassegna le tracce lasciate dal principio del contraddittorio nei diversi gradi gerarchici degli ordinamenti a cui il nostro paese risponde.

Abbiamo, quindi, preso in considerazione, innanzitutto, le fonti comunitarie, poi le fonti costituzionali, ed infine le norme ordinarie.

Il primo livello normativo passato in rassegna è stato quello dei principi comunitari, tra i quali abbiamo dato particolare risalto a quelli presenti nella Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo la quale sancisce innanzitutto il principio di equo processo, assicurando ai cittadini il diritto di difesa, il quale a detta di tale convenzione si concretizza attraverso la possibilità di essere informato sugli atti, nonché la possibilità di disporre del tempo necessario per poter esercitare il diritto alla difesa, contestando le accuse e adducendo motivazioni valide.

Tali principi comunitari sono stati, poi, integrati ed estesi dalla Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea, la quale, amplia i diritti del contribuente alla possibilità di essere ascoltato, affinché l'esercizio della difesa venga recepito dalla controparte, e svolga la sua peculiare funzione. Tale documento sancisce, insieme alla Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo, il diritto al contraddittorio nel più alto livello della scala gerarchica in cui la normativa italiana è inserita.

Abbiamo, poi, rilevato che tale diritto di difesa, e quindi quello del contraddittorio, è sancito anche dalla giurisprudenza comunitaria attraverso diverse pronunce, in particolare abbiamo analizzato due tra le più importanti sentenze della Corte di Giustizia Europea in merito a tale tema.

La prima sentenza analizzata è stata la pronuncia C349/07, "*Sopropê*", nella quale il diritto del contraddittorio è stato annoverato tra i diritti fondamentali dell'Unione Europea, i quali sono stati ispirati dalle tradizioni costituzionali comuni. In particolare abbiamo rilevato che in funzione della sua natura di diritto fondamentale, esso deve essere tutelato anche qualora la normativa non preveda espressamente delle formalità in merito.



La seconda sentenza analizzata è stata la pronuncia C129/13 e C130/13, la quale pur confermando la natura di diritto fondamentale del contraddittorio, ha rilevato che la tutela di tali principi fondamentali può tuttavia essere limitata qualora siano coinvolti ulteriori interessi generali da garantire.

Siamo, poi, passati ad analizzare il livello gerarchico successivo, ovvero quello delle fonti costituzionali.

Abbiamo individuato i principi costituzionali su cui è basata la pretesa tributaria, ovvero l'articolo 53, che sancisce il principio di contribuzione alle spese dello Stato, l'articolo 3, che sancisce il principio di uguaglianza, e l'articolo 97, che sancisce il principio di buon andamento e imparzialità della pubblica amministrazione.

L'analisi si è, poi, focalizzata sui specifici articoli della Costituzione italiana che determinano il principio del contraddittorio:

- l'articolo 24, il quale conferma la previsione comunitaria, definendo il diritto alla difesa come un diritto inviolabile;
- l'articolo 111, il quale, ispirato dal principio "*audiatur et altera pars*", stabilisce che un giusto processo si svolge in contraddittorio tra le parti, sancendo formalmente il diritto alla difesa anche tra le norme interne.

Dopo aver ampiamente argomentato in merito alle fonti fin ora citate, abbiamo poi passato in rassegna le norme ordinarie, ovvero quelle attuative dei predetti principi.

Abbiamo, quindi, esaminato il complesso normativo partendo dal "nocciolo duro" del diritto tributario, ovvero la Legge n. 212 del 2000, il così detto "Statuto del Contribuente", il quale, in linea con gli ordinamenti superiori, garantisce il diritto di difesa del cittadino.

Scandagliando le norme ordinarie, abbiamo rilevato altre disposizioni normative che affiancano lo Statuto del Contribuente, quali l'articolo 36 ter del Decreto del Presidente della Repubblica 600/73, il quale disciplina la procedura del controllo formale, prevedendo la necessità di invitare il contribuente ad un confronto al fine di poter raccogliere ulteriori dati di indagine.

A tale norma si aggiunge poi l'articolo 101 del Codice di procedura civile il quale, confermando l'essenziale esigenza del contraddittorio in un provvedimento sanzionatorio, afferma che la violazione di tale principio comporta la nullità di tutti i provvedimenti successivi, sancendo una sanzione "forte" all'obbligo previsto dai diversi ordinamenti.

Analizzate le radici su cui fa leva il diritto del contraddittorio, abbiamo ritenuto necessario analizzare la funzione che esso svolge, le quali si sono rivelate essere essenzialmente due: la funzione difensiva e la funzione collaborativa.

La prima funzione citata, è quella più evidente e assodata, ovvero quella difensiva, che si concretizza nella possibilità di contrastare l'azione accertativa dell'ufficio, di cui da atto anche la circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 32/E/2006.

La seconda funzione, meno evidente e intuibile, ovvero quella collaborativa, si concretizza nella fase successiva a quella di autodeterminazione e autoliquidazione dell'imposta, nella quale il contribuente, fornendo in sede di confronto ulteriori elementi probatori, collabora con la pubblica amministrazione nell'esercizio dell'attività di controllo, semplificando il compito del fisco, e rispondendo al principio di economia processuale, poiché l'instaurazione del contenzioso collaborativo potrebbe evitare l'apertura di diversi contenziosi successivamente all'emanazione del provvedimento amministrativo, svolgendo in qualche modo anche una funzione deflattiva del contenzioso tributario.

Tale funzione è sottolineata nella sentenza n. 2816/2008, che abbiamo provveduto ad analizzare, dalla quale emerge ancora una volta l'essenzialità del contraddittorio al fine di poter garantire un giusto processo.

Tale duplice valenza del contraddittorio è stata riconosciuta anche dalla sentenza n. 4327/2016, che abbiamo provveduto ad analizzare, e nella quale si rileva come tale strumento possa fungere da garanzia sia per gli interessi pubblici che per quelli privati.

Successivamente la trattazione si è orientata verso l'aspetto applicativo, pertanto siamo andati ad analizzare come tale normativa è stata letta dalla giurisprudenza italiana, ed abbiamo rilevato che l'utilizzo del termine "possono invitare il contribuente", da parte

del Legislatore, ha causato lo sviluppo di diverse correnti interpretative dell'obbligo del contraddittorio.

Abbiamo rilevato, attraverso l'analisi di diverse sentenze emanate dalla Corte di Cassazione, un primo orientamento che ha portato all'affermarsi di una visione che garantisce il principio del contraddittorio come elemento essenziale del procedimento, in mancanza del quale l'atto impositivo sarebbe nullo, poiché porterebbe alla definizione di un provvedimento non partecipato dal contribuente.

Tale orientamento garantista attribuisce al diritto della difesa un valore inviolabile, sancendo un principio di generale applicazione: esso, infatti, è una specifica attuazione dell'articolo 7 della Legge 241/1990, il quale impone l'obbligo della comunicazione dell'avvio del procedimento ai soggetti nei cui confronti il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti.

In particolare, abbiamo evidenziato che tale principio risulta essere diretta espressione dei principi costituzionali di imparzialità e di buon andamento dell'amministrazione, avendo come fondamento giuridico la tutela dell'interesse dei soggetti destinatari del procedimento.

A tali soggetti, secondo tale orientamento, deve essere assicurata la conoscenza del provvedimento, affinché sia assicurata la possibilità di controdedurre gli assunti su cui si basa l'iniziativa procedimentale dell'Amministrazione, ed inoltre devono essere inserite nel complesso delle valutazioni procedimentali anche quelle attinenti ai legittimi interessi del privato destinatario.

Attraverso la concreta attuazione delle suddette previsioni, la Pubblica Amministrazione può quindi emanare un provvedimento giusto poiché, potendo valutare gli ulteriori elementi forniti dal contribuente, sarà espressione di una decisione partecipata.

Tuttavia, oltre a tutelare l'interesse dei soggetti privati a cui è destinato il procedimento, secondo l'orientamento di cui stiamo trattando, lo strumento del contraddittorio permette la tutela anche dell'interesse pubblico poiché permette di applicare il principio di giusto procedimento, garantito dall'apporto della piena valutazione giuridica di tutti

gli elementi, in particolare quelli che solo il soggetto nei confronti del quale il provvedimento finale è destinato può fornire.

L'orientamento prevede quindi anche la definizione del principio di partecipazione del contribuente ai procedimenti in base ai quali l'amministrazione si proponga di adottare nei suoi confronti un atto di natura lesiva: per tale motivo il contraddittorio assume il ruolo di elemento essenziale e imprescindibile del giusto procedimento che legittima l'applicazione amministrativa.

Considerando poi, l'articolo 32, comma 1 del Decreto del Presidente della Repubblica n. 600, norma che prevede l'invio di un questionario a contribuente sottoposto ad accertamento, il quale si prefigge il meritorio scopo di favorire il dialogo e l'intesa tra fisco e cittadino, abbiamo portato alla luce un'ulteriore aspetto tutelato dall'orientamento considerato: esso permette infatti di evitare, attraverso la tutela dei principi di lealtà, correttezza e collaborazione, per quanto possibile, il ricorso a procedure contenziose.

Difatti, applicando il principio del contraddittorio in via generale, è possibile integrare le informazioni raccolte dall'Ufficio, con quelle presentate dal contribuente, ciò porterebbe a rilevare, prima dell'instaurazione del contenzioso, se il provvedimento è ammissibile o meno in relazione allo specifico caso, riducendo quindi i costi derivanti dall'iter processuale.

Nel corso dell'analisi è emerso che la tutela dei principi, la quale mira a garantire tale orientamento, origina, a detta di quest'ultimo, nella previsione del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento previsto dal comma 7 dell'articolo 12 della legge del 27 luglio 2000, n. 212, il quale prevede l'illegittimità dell'atto impositivo *ante tempus*, essendo esso primaria espressione dei principi costituzionali che tutelano il diritto alla difesa e al contraddittorio, nonché quelli di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente.

In particolare, in tale visione della disciplina tributaria, la sanzione di nullità dell'atto conclusivo del procedimento, pur non essendo espressamente e specificamente prevista dalla Legge 212 del 2000, non opera a presidio di un mero requisito di forma dell'atto, ma costituisce, invece, uno strumento efficace ed adeguato di garanzia dell'effettiva

applicazione del diritto di contraddittorio, eliminando alla radice l'accertamento emanato prematuramente e viziato per la mancanza di confronto con il contribuente, garantendo in questo modo l'effettiva partecipazione dello stesso.

A sostegno di tale orientamento, la Corte Costituzionale si è espressa ritenendo che qualora sorgessero delle incertezze in merito alle modalità di applicazione dei suddetti principi tributari, esse costituirebbero solo delle oscillazioni, e delle interpretazioni che non toccherebbero in alcun modo la portata applicativa delle norme, sancendo un principio base generale, caratteristico di qualsiasi sistema della civiltà giuridica, che ritiene doverosa la tutela del diritto di difesa del cittadino privato, nonché del diritto pubblico, rappresentato dall'efficace ed efficiente attività istruttoria posta in essere dalla Pubblica Amministrazione.

Analizzando, poi, un secondo gruppo di sentenze molto simili fra loro, abbiamo evidenziato un secondo orientamento che è andato sviluppandosi, il quale deduce il campo di applicabilità del principio del contraddittorio dal testo della normativa di riferimento, attenendosi espressamente alle disposizioni di legge, facendo trasparire la volontà della Cassazione di assumere un atteggiamento prudente in merito a tale tema.

Tale orientamento ritiene che la violazione del termine dilatorio per l'emanazione dell'atto impositivo, decorrente dalla chiusura delle operazioni di controllo, sia limitata all'ipotesi, espressamente previste dalla norma, di accessi, ispezioni e verifiche fiscali nei locali del contribuente perché solo in tali ipotesi si verifica una invasione della sfera privata del contribuente, ovvero dei luoghi di sua pertinenza.

L'orientamento analizzato, giustifica la previsione del diritto al contraddittorio solo per i casi di accesso in loco, che permettono all'Amministrazione di ricercare gli elementi che reputa utili a verificare la sussistenza di attività non dichiarate, con la specifica esigenza di dare spazio al contribuente per correggere, adeguare e chiarire le risultanze delle verifiche effettuate nell'interesse dell'accertato e della stessa Amministrazione: nel caso di tali fattispecie, infatti, il contraddittorio rappresenta una sorta di contrappeso all'invasione della sfera privata del contribuente, utile a conformare e ad adeguare l'analisi dell'amministrazione alla concreta situazione del contribuente.

L'analisi di altrettante sentenze della stessa Corte ci ha portati, poi, a definire un ultimo orientamento, ovvero quello secondo cui la mancata attivazione del contraddittorio non implica la nullità dell'atto amministrativo, poiché in tale ipotesi, il diritto alla difesa del contribuente non verrebbe meno, essendo esso comunque tutelato attraverso altri strumenti previsti dalla legge: a detta di tale tesi, l'attivazione del contraddittorio, non costituirebbe per l'amministrazione un obbligo, bensì una mera facoltà, e per tale motivo non è prevista all'interno della normativa alcuna sanzione per la violazione di tale disposizione.

Opinare che il principio del contraddittorio imponga, sempre e comunque, una "udienza formale" tra Agenzia e contribuente appare, secondo tale orientamento, sproporzionato e non necessario al soddisfacimento degli interessi cui il contraddittorio mira a garantire.

Esso, piuttosto, sarebbe idoneo a paralizzare l'attività di accertamento, e non a rendere giusto ed efficiente l'attività amministrativa, poiché comportando formalità e procedure da seguire, renderebbe molto più rigida e meno snella la fase di istruttoria.

In particolare, abbiamo rilevato che tale orientamento ritiene che il comma 7 dell'articolo 12 della Legge 212 del 2000 non contiene la specifica previsione di nullità degli atti che violano il termine di sessanta giorni indicato dalla normativa, poiché tale interpretazione ritiene che il contribuente non resta in alcun modo sacrificato nel suo diritto di difesa in via amministrativa, essendo comunque possibile agire attraverso l'istituto dell'autotutela, o qualora egli volesse scegliere la strada giudiziaria, potrebbe in ogni caso far ricorso alla commissione tributari: la nullità dell'atto non prevista dalla Legge 212 del 2000 non può dedursi dai principi costituzionali quali l'articolo 97 della Costituzione.

Infine, tra le sentenze analizzate, abbiamo rilevato un'ultima pronuncia, la quale pur avvicinandosi all'orientamento intermedio e moderato, risultava essere diversa da tutte le altre.

Tale pronuncia è la n. 24823 del 9 Dicembre 2015, ovvero la così detta sentenza "a

macchia di leopardo”, la quale ha previsto l’applicazione di due differenti discipline a seconda del tributo considerato.

La Corte, infatti, rilevando l’esistenza di due normative divergenti, quella comunitaria e quella nazionale, ha ritenuto necessario distinguere i tributi in “armonizzati”, ovvero quelli che ricadono nella sfera giuridica della normativa europea e per i quali è previsto un grado di tutela maggiore per il contribuente, e in tributi “non armonizzati”, ovvero quelli che rientrano nella sola sfera giuridica nazionale e per i quali a detta di tale sentenza non è previsto alcun obbligo di contraddittorio, privando in questo modo il contribuente del diritto alla difesa.

Abbiamo quindi rilevato le critiche mosse a tale pronuncia, nonché le singole norme costituzionali e ordinarie che tale sentenza ha violato nel sancire tale principio a “macchia di leopardo”, poiché esso risulta comportare una palese discriminazione dei contribuenti.

Abbiamo, quindi ,concluso la nostra analisi evidenziando la rilevanza di tale tema e la necessità di allineare gli standards interni a quelli comunitari, in relazione alla funzione sociale che, tale diritto alla difesa e al contraddittorio, svolge.