

Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio

In copertina:

Hieronymus Bosch (1450-1516), *Il Giardino delle Delizie* (o *Il Millennio*) (1490 - 1510), trittico, olio su pannelli di legno. Museo del Prado, Madrid, Spagna.



Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio

Atti del Convegno

Il diritto costituzionale tributario nella prospettiva del terzo millennio

LUISS Guido Carli, 10-11 giugno 2022

organizzato con il patrocinio della Corte Costituzionale e dell'AIPSDT

a cura di

Valeria Mastroiacovo e Giuseppe Melis

con l'introduzione del giudice costituzionale

Luca Antonini



Giappichelli

© Copyright 2022 - G. GIAPPICHELLI EDITORE - TORINO

VIA PO, 21 - TEL. 011-81.53.111 - FAX 011-81.25.100

<http://www.giappichelli.it>

ISBN/EAN 978-88-921-4465-1

ISBN/EAN 978-88-921-7824-3 (ebook - pdf)

Il presente volume è stato realizzato con il contributo dell'Università di Foggia e Luiss Guido Carli nell'ambito del finanziamento del Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca, bando PRIN 2017, dal titolo: Intelligenza artificiale e scienze giuridiche. Decisioni algoritmiche e predittività dei dati richiedono un nuovo quadro giuridico? Un approfondimento sul mercato della finanza e del Lavoro con particolare riguardo alla tutela dei diritti e alla distribuzione della ricchezza.



G. Giappichelli Editore



Questo libro è stato stampato su
carta certificata, riciclabile al 100%



Stampa: Stampatre s.r.l. - Torino

Le fotocopie per uso personale del lettore possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume/fascicolo di periodico dietro pagamento alla SIAE del compenso previsto dall'art. 68, commi 4 e 5, della legge 22 aprile 1941, n. 633.

Le fotocopie effettuate per finalità di carattere professionale, economico o commerciale o comunque per uso diverso da quello personale possono essere effettuate a seguito di specifica autorizzazione rilasciata da CLEARedi, Centro Licenze e Autorizzazioni per le Riproduzioni Editoriali, Corso di Porta Romana 108, 20122 Milano, e-mail autorizzazioni@clearedi.org e sito web www.clearedi.org.

INDICE

pag.

INTRODUZIONE

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------|---|
| IL DIRITTO COSTITUZIONALE TRIBUTARIO NELLA PROSPETTIVA DEL TERZO MILLENNIO | 1 |
|-------------------------------------------------------------------------------|---|

Luca Antonini

- | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Una premessa sulle ragioni di un titolo | 1 |
| 2. Dovere tributario o potere tributario: due prospettive diverse per guardare al medesimo fenomeno | 2 |
| 3. Implicazioni tratte dalla più recente giurisprudenza costituzionale | 7 |
| 4. Una conclusione | 12 |

PARTE PRIMA

CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E PRINCIPI COSTITUZIONALI: NUOVE PROSPETTIVE RICOSTRUTTIVE

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| NUOVE RICCHEZZE ED ELEMENTI ESSENZIALI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA DIMENSIONE POSTMODERNA | 17 |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|

Andrea Fedele

- | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Nella prospettiva di “globalizzazioni” ed evoluzioni tecnologiche emergono molteplici proposte di innovazione dei sistemi tributari | 18 |
| 2. Due contrapposte visioni della fiscalità | 20 |
| 3. La capacità contributiva nel giudizio sulla legittimità della norma tributaria | 22 |
| 4. Se la “possibilità di pagare” possa essere identificata con la capacità contributiva ed assunta come limite oggettivo nel giudizio sulla legittimità di qualsiasi tributo | 24 |

| | <i>pag.</i> |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 5. Le nozioni di capacità contributiva effettivamente utilizzate come parametri nella valutazione della legittimità dei tributi | 26 |
| 6. “Nuove ricchezze” ed innovazioni nel sistema tributario | 28 |

I LIMITI DIMENSIONALI DELLA CAPACITÀ CONTRIBUTIVA NELLA *DIGITAL ECONOMY* 39

Alessandro Giovannini

| | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1. Oggetto e metodo dell'indagine. Le attività della <i>digital economy</i> e le categorie giuridiche generali | 40 |
| 2. Stato senza sovranità e sovranità senza Stato: la realtà dell'economia e gli equivoci sui concetti di sovranità e territorio. Le onde elettromagnetiche e la sovranità | 41 |
| 3. La materia invisibile, la fisica e il <i>Tû-Tû</i> della territorialità | 45 |
| 4. Invisibilità dei luoghi e immaterialità delle attività economiche: la ragionevole connessione con la materia invisibile del “territorio” | 47 |
| 5. La sovranità come sintagma ordinamentale, la sovranità aperta e polimorfa in Costituzione | 49 |
| 6. Intermezzo. Elementi del contenuto normativo e interpretazione “circolare”: precisazione di metodo e di sostanza sul giuridico e sul pregiudiziale | 50 |
| 7. I poteri e la dimensione impositiva della sovranità nella territorialità invisibile | 52 |
| 8. I vincoli e gli pseudo vincoli di diritto internazionale, della <i>soft law</i> e delle istituzioni senza sovranità. La “doppia non imposizione” internazionale | 53 |
| 9. Il confronto della <i>digital economy</i> con l'art. 53 Cost. inteso come criterio di riparto dei carichi pubblici: il rapporto di utilità economicamente rilevante | 55 |
| 10. <i>Segue</i> : lo spostamento della ricchezza nazionale, la “doppia non imposizione” e l'organizzazione dominante delle attività commerciali. I progetti OCSE e la tassazione interna | 57 |
| 11. <i>Segue</i> : la giustificazione economica, costituzionale e tributaria di un'eventuale imposta “oltre” il reddito | 59 |
| 12. <i>Segue</i> : il “lavoro” degli utenti come bene intangibile e il dominio sui fattori della produzione. L'imposta italiana sui servizi digitali | 61 |
| 13. La solidarietà costituzionale e il concorso alla spesa per chi non appartiene alla comunità. Gli effetti economici e sociali come indicatori ulteriori dell'appartenenza | 63 |
| 14. La lunga strada dell'Isola delle Rose. Conclusioni | 65 |

pag.

SOSTANZA ECONOMICA E
FORMA GIURIDICA NEL DIRITTO TRIBUTARIO 67

Valeria Mastroiacovo

1. Contrapposizione tra sostanza economica e forma giuridica nella prospettiva dell'effettività di capacità contributiva 67
2. L'*invenzione* del sostanzialismo metagiuridico 72
3. La mancanza di uno specifico referente normativo a fondamento del principio della prevalenza della sostanza sulla forma e i limiti della giurisprudenza creativa in materia tributaria 76
4. La linea d'ombra dell'art. 20 TUR 80

IMPOSIZIONE PATRIMONIALE:
ANALISI DELLE (CRIPTO) PREVISIONI IN VIGORE E
POSSIBILI MODELLI INNOVATIVI 85

Enrico Marello

1. Le chiavi di lettura: atto/potenza, uno/molti 85
2. Le direttrici del dibattito novecentesco: la bellezza dell'uno, l'apoteosi della potenza 87
3. Il dibattito del XXI secolo: la prevalenza dell'atto, l'esaltazione dei molti 94
4. Le nuove trasformazioni dell'imposizione patrimoniale, ritorno alla potenza 98
5. Domande conclusive 99

LA FUNZIONE DEL TRIBUTO
AL TEMPO DELLE GRANDI DISUGUAGLIANZE 101

Franco Gallo

1. Uno Stato più regolatore e più redistributore 101
2. La funzione redistributiva del tributo 103
3. L'art. 53 Cost. 104
4. I riscontri in sede applicativa 106

CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E
 “AGENDA” DEL TERZO MILLENNIO:
 DALLA TUTELA DELL’AMBIENTE ALL’ECONOMIA CIRCOLARE 109
Antonio Uricchio

1. Gli obiettivi di Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile, economia e fiscalità circolare 109
2. La sfida ecologica e il diritto tributario del nuovo millennio 114
3. La fiscalità ambientale nella nuova cornice costituzionale 118
4. La copertura costituzionale della fiscalità circolare tra extrafiscalità e capacità contributiva 123
5. Transizione ecologica, crisi energetica e accise verdi 131

UNO SGUARDO OLTRE CONFINE: QUALE FUTURO PER
 L’IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI? 139
Elena Conte

1. Introduzione 139
2. La distribuzione della ricchezza nell’area OCSE: la ricchezza delle famiglie è ripartita in modo ineguale 140
3. Passaggi di ricchezza nell’area OCSE 142
4. Imposizione su successioni e donazioni: quali spazi? Le considerazioni dell’OCSE 143
 - 4.1. I modelli possibili 144
 - 4.2. Gettito, basi imponibili ed esenzioni 145
5. Paesi europei a confronto: l’imposta di successione in Italia, Francia, Germania e Regno Unito 147
6. Imposte di successione e tassazione del capitale 148
7. Un contributo al dibattito pubblico: il rapporto degli economisti francesi 150

AUTONOMIA TRIBUTARIA ALLA PROVA
 DELLE NUOVE SFIDE A LIVELLO LOCALE 153
Francisco Adame Martínez

1. Introduzione 153
2. Autonomia tributaria delle regioni e tassazione della ricchezza: concorrenza fiscale tra regioni 154
 - 2.1. Ripartizione delle imposte tra lo Stato e le Regioni 154
 - 2.2. Imposta sul patrimonio 155

| | <i>pag.</i> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| 2.3. Imposta sulle successioni e donazioni | 157 |
| 3. Imposte proprie delle Regioni e tutela dell'ambiente | 160 |
| 4. Il rilancio del principio di capacità contributiva come misura di quantificazione fiscale | 164 |

PARTE SECONDA
ATTUAZIONE DEL DOVERE DI CONCORRERE
ALLE PUBBLICHE SPESE

| | |
|--------------------------------------------------------|-----|
| CRESCITA E DECRESCITA ECONOMICA NEL TERZO MILLENNIO | 171 |
| <i>Massimo Bordignon</i> | |

| | |
|-------------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Il quadro internazionale | 171 |
| 2. I dilemmi della politica economica | 173 |
| 3. L'economia italiana | 175 |
| 3.1. La congiuntura | 175 |
| 3.2. I problemi strutturali: crescita economica e debito pubblico | 177 |
| 4. Le difficoltà dell'Europa | 179 |
| 5. Il fisco | 182 |

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| TERZO MILLENNIO, POST GLOBALIZZAZIONE E STABILE ORGANIZZAZIONE. QUALE TASSAZIONE PER I GAFA? | 185 |
| <i>Silvia Cipollina</i> | |

| | |
|-----------------------------------------------------------------|-----|
| 1. Osservazioni introduttive | 185 |
| 2. Localizzazione del prelievo fiscale e "creazione del valore" | 189 |
| 3. "Presenza digitale" e "significativa presenza economica" | 193 |
| 4. La soluzione a due pilastri dell'OCSE | 197 |
| 4.1. Il primo pilastro | 197 |
| 4.2. Il secondo pilastro | 199 |
| 4.3. Rilievi critici | 200 |
| 5. Osservazioni conclusive | 201 |

| | <i>pag.</i> |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| <p>DAL RULING INTERNAZIONALE ALLA COOPERATIVE COMPLIANCE: UNA LETTURA DI SISTEMA DEL FISCO “SU MISURA”</p> <p><i>Giuseppe Melis</i></p> | 203 |
| 1. Introduzione | 203 |
| 2. Gli strumenti ed istituti per favorire l’adempimento spontaneo e il dialogo: classificazione sistematica e le relative premialità | 206 |
| 3. Il sistema “su misura” (interpelli, accordi preventivi, adempimento collabora- tivo) e la giustificazione costituzionale della disciplina generale e derogatoria | 214 |
| 3.1. Linee di indirizzo del sistema tracciato ed eterogeneità degli ef- fetti premiali | 214 |
| 3.2. Fondamento della risposta “su misura” | 216 |
| 3.3. Risposta “su misura” ed effetti nei confronti di terzi | 219 |
| 3.4. Sul fondamento del <i>revirement</i> , sul suo effetto solo <i>pro-futuro</i> e sulle ipotesi di sua esclusione | 221 |
| 4. Questioni di rinuncia preventiva al controllo | 229 |
| 5. Conclusioni | 230 |
| <p>CIVILTÀ GIURIDICA E DIRITTO AL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE</p> <p><i>Livia Salvini</i></p> | 233 |
| 1. Premessa | 233 |
| 2. Lo stato della giurisprudenza | 235 |
| 2.1. La Cassazione | 235 |
| 2.2. La Corte costituzionale | 239 |
| 3. Alcune considerazioni e proposte | 241 |
| <p>LA RIFORMA FISCALE</p> <p><i>Vieri Ceriani</i></p> | 247 |
| <p>CAPACITÀ CONTRIBUTIVA E PRINCIPI COSTITUZIONALI: NUOVE PROSPETTIVE RICOSTRUTTIVE</p> <p><i>Ernesto Maria Ruffini</i></p> | 257 |

pag.

LO SCAMBIO DI INFORMAZIONI TRA STATI
NEL CONTRASTO ALL'EVASIONE FISCALE
E L'UTILIZZO DEI DATI

263

Michele Carbone

- | | |
|----------------------------------------------------------|-----|
| 1. Gli strumenti per lo scambio di informazioni | 263 |
| 2. Il <i>Foreign Account Tax Compliance Act</i> (FATCA) | 269 |
| 3. Il <i>Common Reporting Standard</i> (CRS) | 274 |
| 4. La Direttiva 2011/16/UE e le successive DAC | 278 |
| 5. Utilizzo e valore probatorio dei dati di fonte estera | 288 |
| 6. Conclusioni | 296 |

CIVILTÀ GIURIDICA E DIRITTO AL CONTRADDITTORIO ENDOPROCEDIMENTALE

*Livia Salvini**

ABSTRACT: Partendo da una breve analisi degli opposti risultati raggiunti dalla Corte costituzionale, dalla Corte di giustizia UE e dalla Cassazione sull'esistenza di un diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale, e della conseguente mancanza di organicità del sistema a fronte di disposizioni che – solo in specifici casi – garantiscono tale diritto, la relazione si sofferma sui possibili esiti di una questione di costituzionalità pendente dinanzi alla Corte, anche alla luce dei precedenti, concludendo poi con alcune proposte di carattere interpretativo e di modifica normativa.

SOMMARIO: 1. Premessa. – 2. Lo stato della giurisprudenza. – 2.1. La Cassazione. – 2.2. La Corte costituzionale. – 3. Alcune considerazioni e proposte.

1. *Premessa*

Il titolo del mio intervento, che è stato proposto, come gli altri, da Luca Antonini, non è certo casuale. Si parla infatti di “civiltà giuridica” – si può chiosare, di “semplice” civiltà giuridica – e, insieme ma distintamente, di “diritto costituzionalmente riconosciuto”. E il tema è proprio questo: in Italia, secondo la giurisprudenza, il diritto del privato al contraddittorio endoprocedimentale non è garantito dalla Costituzione, ma solo da specifiche norme di legge ordinaria. E non lo è né nel procedimento amministrativo generale, né nello specifico in quello tributario. È quindi “solo” un principio di civiltà giuridica, un valore riconosciuto dall'ordinamento e dai consociati ma senza alcuna forza espansiva al di là delle fattispecie in cui esso è positivamente disciplinato.

Da questo punto di vista, la “civiltà giuridica” dell'UE è ben più avanzata della nostra, perché nell'ordinamento eurounitario il diritto al contraddittorio endoprocedimentale si basa sul diritto fondamentale di difesa. Com'è ben noto, per la

* Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università “LUISS Guido Carli” di Roma.

Corte UE – basti citare la notissima sentenza *Sopropé* (C-349/07) – «*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 forza di tale principio i destinatari di decisioni che incidono sensibilmente sui loro interessi devono essere messi in condizione di manifestare utilmente il loro punto di vista in merito agli elementi sui quali l'amministrazione intende fondare la sua decisione. A tal fine essi devono beneficiare di un termine sufficiente*». Tuttavia, tale principio generale non è applicabile al di fuori dell'ambito delle materie regolate dal diritto UE; ed infatti «*Tale obbligo incombe sulle amministrazioni degli Stati membri ogniqualvolta esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto comunitario, quand'anche la normativa comunitaria applicabile non preveda espressamente siffatta formalità*».

Sono – credo – noti a tutti i temi che pongono su fronti nettamente contrapposti da un lato la giurisprudenza interna, costituzionale e di legittimità, e dall'altro la dottrina italiana e la giurisprudenza eurounitaria in materia di diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale. Sono risalenti e costanti nel tempo i tentativi della nostra dottrina, amministrativa e tributaria, di “trasferire” nel procedimento le garanzie del contraddittorio costituzionalmente riconosciute per il “giusto processo” ex art. 111 Cost.¹, senza incontrare sostanziali aperture presso la Corte costituzionale. Né migliore esito hanno avuto i tentativi di richiamarsi ai principi di imparzialità e buon andamento della PA di cui all'art. 97 Cost. Analogo, non fruttuoso tentativo è stato fatto sulla base dell'art. 6 CEDU e degli artt. 41, 47 e 48 CDFUE².

Nel tempo a mia disposizione sarebbe davvero difficile, ma anche forse poco utile, riassumere argomenti già approfonditamente trattati in tutte tali sedi. Vorrei allora cimentarmi in un esercizio che porterà comunque ad esaminare gli aspetti salienti e più problematici della questione, partendo da una recentissima ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale e cercando di immaginare quali potrebbero essere i suoi esiti, anche alla luce dei precedenti. Mi riferisco all'ordinanza 12 maggio 2022, n. 258, con cui la CTR Toscana ha rimesso alla Corte costituzionale la questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 7 dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000), per violazione dell'art. 3 Cost., nella parte in cui non estende anche ai c.d. “accertamenti a tavolino” il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria.

¹ Senza peraltro trascurare il fatto che anche nel processo tributario il contraddittorio non sembra ancora essere pienamente tutelato: da ultimo, GALLO, *Il progressivo evolversi del Giudizio tributario verso il modello Costituzionale del “giusto processo”*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2022.

² Per un'ampia rassegna dei temi e delle posizioni v. recentemente BORGIA, *Dalla fondazione costituzionale del giusto procedimento al contraddittorio preventivo generalizzato nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 1065.

2. Lo stato della giurisprudenza

2.1. La Cassazione

Come noto, l'art. 12, comma 7, dello Statuto attribuisce il diritto³ al contraddittorio procedimentale in applicazione del «*principio di cooperazione tra amministrazione e contribuente*» che si richiama al principio di collaborazione e buona fede di cui all'art. 10 Statuto. Tuttavia tale diritto è attribuito solo nel caso in cui l'AF abbia effettuato un'attività di verifica che ha comportato la redazione di un processo verbale di constatazione, e non anche con riferimento al compimento di tutte le altre attività istruttorie regolate dalle leggi d'imposta (tanto nei confronti del contribuente accertato, quanto di terzi) che portano all'emanazione dei c.d. "accertamenti a tavolino". Questa circostanza ha portato la giurisprudenza di legittimità⁴ ad affermare che l'estensione del diritto al contraddittorio a tutte le altre attività di controllo comporterebbe «*un'inammissibile interpretazione abrogans di parte qualificante del dettato normativo*» e, soprattutto, che l'attribuzione di tale diritto costituisce un controbilanciamento rispetto all'invasività dei poteri di controllo esercitati dall'AF. Ne consegue che, al di fuori del settore delle imposte armonizzate in cui il contraddittorio è assicurato dai principi comunitari e al di fuori degli specifici casi in cui anche in altri settori, ed *in primis* in quello delle imposte sul reddito, tale diritto è espressamente attribuito dalla legge (come accade con riferimento all'accertamento basato sul principio antiabuso di cui all'art. 10-*bis* dello Statuto) o comunque riconosciuto dalla giurisprudenza (come accade con riferimento all'accertamento basato sugli studi di settore), non esiste un principio⁵ da cui esso possa farsi discendere con carattere di generalità.

³ Così definito dalla rubrica dell'art. 12 e così configurato dalla Corte di cassazione (v. Cass., SS.UU., n. 18184/2013), con la conseguente nullità dell'atto nel caso in cui non sia dato al contribuente il termine di 60 gg. per presentare le proprie osservazioni prima della notifica dell'atto impositivo.

⁴ Cass., SS.UU., n. 24823/2015 che enuncia il seguente principio di diritto: «*Differentemente dal diritto dell'Unione Europea, il diritto nazionale, allo stato della legislazione, non pone in capo all'Amministrazione fiscale che si accinga ad adottare un provvedimento lesivo dei diritti del contribuente, in assenza di specifica prescrizione, un generalizzato obbligo di contraddittorio endoprocedimentale, comportante, in caso di violazione, l'invalidità dell'atto. Ne consegue che, in tema di tributi "non armonizzati", l'obbligo dell'Amministrazione di attivare il contraddittorio endoprocedimentale, pena l'invalidità dell'atto, sussiste esclusivamente in relazione alle ipotesi per le quali siffatto obbligo risulti specificamente sancito; mentre in tema di tributi "armonizzati", avendo luogo la diretta applicazione del diritto dell'Unione, la violazione dell'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale da parte dell'Amministrazione comporta in ogni caso, anche in campo tributario, l'invalidità dell'atto*», purché sia soddisfatta la c.d. "prova di resistenza" configurata dalla giurisprudenza UE, vale a dire la enunciazione in concreto degli elementi che avrebbero potuto essere fatti valere nel corso del contraddittorio, se ritualmente instaurato (v. sul tema, tra gli altri, COLLI VIGNARELLI, *Contraddittorio procedimentale, sua violazione e rilevanza della c.d. "prova di resistenza"*, in *Riv. dir. trib., online*, 2020. La successiva giurisprudenza della Cassazione si è sempre uniformata a questo precedente: v., recentemente, Cass. n. 16374/2022.

⁵ La sentenza esamina anche disposizioni costituzionali, comunitarie, interne sul procedimento

L'affermazione della Corte secondo cui l'estensione dell'art. 12 Statuto a casi non espressamente considerati – beninteso, laddove non si ritenga possibile⁶ individuare principi generali sovraordinati sui quali tale estensione potrebbe fondarsi – esula dai poteri del giudice ordinario potrebbe in linea di principio considerarsi corretta. Il tema è quello della possibilità di ampliamento in via interpretativa dell'ambito di applicazione dell'art. 12, sulla quale parte della dottrina si è favorevolmente espressa⁷.

Si possono porre, al riguardo, almeno due problemi, tra loro peraltro collegati. Il primo è dato dal fatto che il diritto al contraddittorio attribuito dall'art. 12 – come ricostruito dalla giurisprudenza – prevede la sanzione della nullità laddove l'AF emetta un atto impositivo prima del termine di 60 gg. dato al contribuente per formulare le proprie deduzioni difensive. Si potrebbe allora dubitare del fatto che una sanzione (non espressamente prevista, ma ritenuta esistente in via di ricostruzione sistematica) possa essere ulteriormente estesa, in via interpretativa, anche a casi diversi da quelli oggetto della norma alla quale essa è ricollegata. È ben vero, al riguardo, che la Corte costituzionale⁸, sulla base del diritto vivente, ha affermato che la disciplina dell'invito obbligatorio al contraddittorio per le ipotesi elusive previste dall'art. 37-*bis* d.p.r. n. 600/1973, sanzionato da illegittimità del-

amministrativo, concludendo che da nessuna di esse può desumersi l'esistenza di un principio generale di tutela del contraddittorio procedimentale. Con ben altra sensibilità Cass., SS.UU., n. 18184/2013 – non considerata, sotto questo profilo, dalle SS.UU. del 2015 – aveva fatto discendere la valenza di principio generale dell'art. 12 dall'oggetto dello Statuto nonché dalla sua natura di testo applicativo dei principi costituzionali di ragionevolezza, imparzialità e capacità contributiva ed aveva riaffermato la rilevanza del contraddittorio *«quale strumento diretto non solo a garantire il contribuente, ma anche ad assicurare il migliore esercizio dell'attività impositiva»*. Nello stesso senso, Cass., SS.UU., nn. 19667/2014 e 19668/2014 – di cui le SS.UU. del 2015 si sbarazzano adducendo una asserita diversità di fattispecie esaminate (queste sentenze si riferivano alla conoscibilità da parte del contribuente della iscrizione ipotecaria) – avevano incisivamente affermato che *«la pretesa tributaria trova legittimità nella formazione procedimentalizzata 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 endo-doprocedimentale”, 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'art. 24 Cost., e il buon andamento dell'amministrazione, presidiato dall'art. 97 Cost.»*. Ed invero, poiché tutte le sentenze ora citate hanno dato seguito a filoni giurisprudenziali (ai quali si può aggiungere quello sulla obbligatorietà del contraddittorio in caso di utilizzo degli studi di settore, su cui v. nota 13) tuttora attuali (v. ad esempio Cass. nn. 29987/2022 e 28434/2022), si può affermare che all'interno della Cassazione convivono due diverse “anime”, una che afferma e l'altra che nega l'esistenza di un principio generale su cui si fonda il diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale.

⁶ A differenza di quanto ritenuto dalle sentenze di cui alla nota precedente, nonché – in certa misura – da Corte cost. n. 132/2015.

⁷ V. per tutti, con ampie argomentazioni, RAGUCCI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. trib.*, 2015, 1217.

⁸ Corte cost. n. 132/2015.

l'accertamento in caso di mancata ottemperanza da parte dell'AF, deve applicarsi anche alle ipotesi di abuso "innominato" (prima dell'entrata in vigore dell'art. 10-*bis* Statuto), ipotesi per le quali ovviamente una tale sanzione, e prima ancora la previsione dell'obbligo di invitare il contribuente al contraddittorio, non sono espressamente previsti. Tuttavia in quel caso sembra aver prevalso la riconduzione a sostanziale unità delle diverse fattispecie elusive considerate; riconduzione ad unità tra fattispecie di attività di controllo considerate e non considerate dall'art. 12 che la giurisprudenza nega, e probabilmente non a torto. Si deve infatti tenere presente, a questo proposito – e qui sta a mio avviso il secondo aspetto problematico della questione – che l'art. 12 Statuto, nell'attribuire il diritto al contraddittorio, delinea anche il procedimento mediante il quale tale diritto si può esplicare (stabilendo che il relativo termine decorre dalla consegna al contribuente di copia del processo verbale di constatazione); questo procedimento non è di per sé applicabile⁹ nei casi di "controlli a tavolino" per i quali le modalità di svolgimento non prevedono la redazione di atti procedurali da cui emergono le contestazioni mosse al contribuente che debbono essere portati a sua conoscenza e dai quali decorrerebbe il termine di 60 gg. che l'AF deve obbligatoriamente rispettare, pena l'illegittimità dell'accertamento (immotivatamente e/o ingiustificatamente) emanato *ante tempus*.

Non convince invece l'altra affermazione che sorregge la motivazione di Cass., SS.UU., n. 24823/2015, e cioè che l'attribuzione del diritto al contraddittorio nell'art. 12 è un bilanciamento dell'invasività dei poteri di controllo dell'AF che si esplicano nella verifica *in loco*. Infatti la logicità e conferenza di quest'ultima affermazione non è evidente: se certamente è vero che l'esercizio dei poteri di accesso, ispezione e verifica determina un'incisiva compressione delle posizioni soggettive del contribuente, è anche vero che: a) le norme che disciplinano l'esercizio di tali poteri prevedono anche la facoltà del contribuente di interloquire con funzione "difensiva" nel corso delle attività di controllo o al termine di esse, facoltà ribadita dallo stesso art. 12; b) che probabilmente a maggior ragione il contraddittorio manifesterebbe la sua utilità quando il contribuente non è affatto a conoscenza dello svolgimento di attività di indagine nei suoi confronti, come accade appunto con i controlli "a tavolino"; c) che, come è stato già da molti rilevato¹⁰, vi sono altri poteri dell'AF altrettanto se non maggiormente invasivi, come i controlli bancari¹¹, per i quali la giurisprudenza non riconosce in via interpretativa un analogo diritto al contraddittorio.

⁹ *Contra* RAGUCCI, *op. cit.*, nota (37).

¹⁰ Tra i quali MARCHESELLI, *Troppe asimmetrie legali sul contraddittorio: le SS.UU. invocano l'intervento del legislatore*, in *IPSOA Quotidiano*, 2015.

¹¹ Va ricordato che tra gli accertamenti "a tavolino" per i quali la Cassazione nega la necessità di instaurazione del contraddittorio procedimentale rientrano anche quelli basati sulle indagini finanziarie effettuate ai sensi dell'art. 32, n. 2), d.p.r. n. 600/1973 (tra le tante cfr. Cass. ordinanza n. 20958/2020). Ciò benché la norma chiaramente collochi il contraddittorio con il contribuente nella

Il fatto è che il diritto del contribuente al contraddittorio non viene – correttamente – posto dalla legge e dalla migliore giurisprudenza in relazione con aspetti procedurali¹², bensì con profili sostanziali di determinazione del tributo dovuto e attinenti la relativa prova: dimostrazione ne sono, dal lato normativo, le risalenti disposizioni in materia di “richiesta di chiarimenti” obbligatoria per gli accertamenti basati sui coefficienti previsti dalla c.d. “Visentini *ter*” (legge n. 17/1985) prima e sulla norma antielusiva (art. 37-*bis* d.p.r. n. 600/1973) poi, per arrivare alla più recente riguardante gli accertamenti sintetici del reddito complessivo delle persone fisiche (art. 38, comma 7, d.p.r. n. 600/1973); dal lato giurisprudenziale, il caso degli accertamenti basati sugli studi di settore¹³. Tutti casi, questi, in cui l’obbligo per l’AF di sollecitare il contraddittorio con il contribuente discende dalla particolare opinabilità degli elementi sui quali l’accertamento può fondarsi e sulla conseguente necessità di acquisire prima dell’emissione dell’accertamento gli elementi forniti dal contribuente (qualora egli intenda accogliere l’invito a partecipare), con funzione non solo difensiva, ma anche propriamente collaborativa¹⁴.

fase procedimentale (i dati acquisiti dall’AF «sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti ... se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto»): qui, negando il diritto al contraddittorio, la Corte compie quella interpretazione normativa *abrogans* che non ha ritenuto di poter fare per affermare tale diritto in base all’art. 12 Statuto.

¹² L’invasività dei poteri di controllo di cui il diritto al contraddittorio costituirebbe un bilanciamento secondo Cass., SS.UU., n. 24823/2015 si manifesta con riferimento a situazioni soggettive del privato (diritto all’inviolabilità del domicilio, alla riservatezza, ecc.) che vengono comprese durante le attività di accesso, ispezione e verifica. Si tratta di situazioni soggettive che nulla hanno a che vedere con quella relativa alla corretta determinazione dell’imposta dovuta, alla quale deve essere correttamente ricondotta l’interlocuzione procedimentale tra contribuente e AF.

¹³ Cass., SS.UU., n. 26635/2009 ha fondato la conclusione sulla obbligatorietà del contraddittorio in questa ipotesi, significativamente, su due elementi: «a) da un lato, 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 (in questo senso v. Cass. n. 816 del 2008, sulla base di argomentazioni che il collegio condivide e conferma); b) dall’altro, esso è 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».

¹⁴ Sulle diverse finalità del contraddittorio, all’interno del procedimento e tra procedimento e processo, sia consentito rinviare a SALVINI, *La partecipazione del privato all’accertamento*, Padova, 1990; v. anche, tra gli altri, RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009. Le finalità difensive del contraddittorio procedimentale e la sua non fungibilità di funzioni con il contraddittorio processuale hanno acquisito ancora maggiore spessore con l’attribuzione agli atti di accertamento della funzione impositiva: v. sul punto PERRONE, *Su un possibile collegamento fra il contraddittorio (endo)procedimentale nell’iter di formazione degli atti impositivi e la tutela cautelare nel processo tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2022, 347.

2.2. La Corte costituzionale

L'orientamento della Corte di cassazione di cui si è detto porta a configurare un sistema "a macchia di leopardo", per il quale la stessa contestazione, formulata ai fini IVA e ai fini delle imposte sul reddito, solo nel primo caso vede il necessario coinvolgimento del contribuente nel contraddittorio endoprocedimentale ed in cui il modo in cui viene svolta l'attività di controllo determina l'esistenza o meno del diritto del contribuente a formulare osservazioni sui relativi risultati.

Dunque del tutto opportunamente l'ordinanza di rimessione alla Corte costituzionale della CTR Toscana da cui ho preso le mosse fa leva sulla irragionevolezza del sistema che ne scaturisce, sottolineando la disparità di trattamento tra contribuenti di fronte al medesimo "rischio" di emissione di un atto di accertamento illegittimo o infondato.

I giudici remittenti prendono atto della circostanza che la questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 7, Statuto non ha trovato accoglimento da parte della Corte costituzionale, nei casi più recenti, a motivo della inammissibilità delle questioni sollevate e si misurano quindi esplicitamente con le cause della declaratoria di inammissibilità per comprovare che l'ordinanza presenta i requisiti richiesti dalla Corte. Quanto al merito della questione, e nello specifico quanto alla funzione del contraddittorio, i giudici, anche sulla base dei principi del giusto procedimento e del giusto processo della CDFUE, rilevano che *«prima di esercitare i poteri che la legislazione fiscale attribuisce ad ogni Stato con la conseguente richiesta di ulteriori tributi e l'applicazione delle sanzioni derivanti da dichiarazioni infedeli, attraverso il contraddittorio si consente al contribuente di apportare elementi che possono eliminare o ridurre gli addebiti che potrebbero scaturire dall'atto di accertamento fiscale. Oltretutto in questo modo viene sicuramente deflazionato il contenzioso fiscale poiché è più probabile che all'esito del contraddittorio diminuiscano le impugnazioni innanzi al giudice tributario ed in ogni caso l'Ufficio accertatore riduce il rischio di contestazioni che non abbiano un solido fondamento»*. Ma *«la ratio del contraddittorio endoprocedimentale sussiste in tutti i casi in cui l'Agenzia delle Entrate ha svolto un accertamento fiscale in qualsiasi forma poiché all'esito è opportuno comunicare all'interessato i rilievi che sono emersi dal controllo in modo da consentirgli di fornire informazioni utili a verificare la fondatezza delle riprese fiscali che l'Agenzia intende operare»*. Con la conseguenza che *«se questa è la finalità dell'istituto, costituisce un evidente disparità di trattamento censurabile ex art. 3 Cost., concedere tale opportunità solamente nell'ipotesi descritta dall'art. 12, comma 7, L. n. 212 del 2000»*.

La Corte costituzionale si è occupata della legittimità dell'art. 12, comma 7, in diverse occasioni.

Una prima volta, con l'ordinanza n. 244/2009, la Corte ha esaminato la questione di costituzionalità della norma in riferimento agli artt. 24 e 111 Cost., nella parte in cui non dispone la nullità dell'atto di accertamento emanato prima dello spirare del termine di 60 gg. previsto per la presentazione delle osservazioni di

fensive. Nel dichiarare la questione inammissibile, perché il remittente avrebbe preliminarmente dovuto esperire il tentativo di interpretare la norma censurata in modo da superare il prospettato dubbio di costituzionalità sulla base di una ricostruzione sistematica di cui la stessa Corte indica gli elementi fondanti, i giudici delle leggi conclusivamente osservano che *«anche a prescindere dalle considerazioni appena svolte in punto di manifesta inammissibilità della questione, va, in ogni caso, rilevata l'inconferenza degli artt. 24 e 111 Cost., quali evocati parametri di costituzionalità ... infatti la norma censurata, essendo diretta a regolare il procedimento di accertamento tributario, non ha natura processuale ed è, quindi, estranea all'ambito di applicazione dei suddetti parametri costituzionali»*.

Viene dunque ribadito nella materia tributaria il saldo orientamento negativo della Corte sull'esistenza del principio del "giusto procedimento amministrativo", principio al quale si ricollega il diritto del privato di essere sentito prima dell'emanazione del provvedimento: nonostante le numerose, risalenti critiche della dottrina amministrativistica (in piena sintonia con quelle mosse dalla dottrina tributaria), che hanno preso nuova linfa dalla costituzionalizzazione del principio del "giusto processo", la Corte ha (quasi¹⁵) sempre rifiutato di riconoscere dignità costituzionale a tale principio, negandola, in particolare, tanto alla luce dell'art. 24 Cost. – in quanto riguardante la sola materia processuale e confermativo del difetto di rilevanza della violazione del principio del contraddittorio procedimentale alla luce della tutela data ad esso nel processo – tanto alla luce dell'art. 97 Cost., poiché il principio di buon andamento ed imparzialità della PA, al quale la dottrina spesso riconduce il diritto in questione, non vale per la Corte a dare base costituzionale al "giusto procedimento".

Ma il cammino dell'affermazione del principio del contraddittorio in materia tributaria dinanzi la Corte costituzionale è costellato di inammissibilità. Così conclude anche Corte costituzionale sentenza n. 132/2015, a suggello della capziosa questione sollevata dalla Cassazione, con la quale si lamentava la violazione dell'art. 3 Cost. in ragione del fatto che la norma antielusiva contenuta nell'art. 37-bis d.p.r. n. 600/1973 prevede la nullità dell'atto di accertamento non preceduto da invito al contraddittorio ovvero emesso *ante tempus*, mentre nei casi di applicazione del generale principio antielusivo il contraddittorio non sarebbe stato necessario (nonché dell'art. 53 Cost. perché la garanzia procedimentale del contraddittorio, di carattere meramente formale del remittente, non avrebbe consen-

¹⁵ Quali tappe del "faticoso cammino verso la costituzionalizzazione del giusto procedimento" si possono annoverare alcune episodiche aperture della Corte costituzionale, tra le quali una in materia di procedimento disciplinare nei confronti dei giudici delle Commissioni tributarie (n. 107/1994). In questa sentenza si afferma che un provvedimento sanzionatorio non può essere adottato *«senza aver assicurato al suo titolare le garanzie della previa contestazione e del contraddittorio, che è un principio generale avente preciso rilievo costituzionale»* e in particolare tutelato *«dall'art. 3 con riguardo alla proporzione e adeguatezza dei provvedimenti sanzionatori»*. Sul tema, tra gli altri, COLAVITTI, *Il "dibattito pubblico" e la partecipazione degli interessi nella prospettiva costituzionale del giusto procedimento*, in *Amministrazione in cammino*, 2020.

tito di perseguire efficacemente l'elusione, come invece il principio di capacità contributiva richiederebbe). Sebbene Cass., SS.UU., n. 24823/2015 osservi che da essa non emerge «alcun utile contributo al dibattito in rassegna», si deve sottolineare invece che in questa sentenza la Corte costituzionale dà atto dell'esistenza di un diritto vivente¹⁶ sulla base del quale «l'attivazione del contraddittorio endoprocedimentale costituisce un principio fondamentale immanente nell'ordinamento, operante anche in difetto di una espressa e specifica previsione normativa a pena di nullità dell'atto finale del procedimento, per violazione del diritto di partecipazione dell'interessato al procedimento stesso»; proprio a questo principio la Corte si richiama adesivamente nell'osservare che la mancanza della previsione espressa del contraddittorio nell'art. 20 TUR (avente allora per il diritto vivente natura antelusiva) non è di ostacolo all'affermazione del diritto al contraddittorio anche in questo caso.

Vanno poi annoverate le tre ordinanze gemelle 187/2017, 188/2017 e 189/2017, le quali hanno a vario titolo¹⁷ ritenuto inammissibili le questioni di costituzionalità dell'art. 12, comma 7, Statuto (in un caso, addirittura del “complesso delle norme tributarie”), nella parte in cui non prevede la tutela generalizzata del diritto al contraddittorio.

Infine, Corte costituzionale ordinanza n. 8/2020 ha ritenuto inammissibile la questione di costituzionalità dell'art. 12, comma 7, Statuto insieme agli artt. 32, 39 e 42 d.p.r. n. 600/1973, nella parte in cui non prevedono l'istaurazione del contraddittorio prima dell'emissione dell'atto di accertamento; qui la Corte ha condivisibilmente rilevato la genericità del *petitum* e la eterogeneità delle norme denunciate, con conseguente inammissibilità della devoluzione alla stessa Corte del «compito di individuare la prescrizione che sostanzia il vulnus addotto»¹⁸.

3. Alcune considerazioni e proposte

Nel suo complesso, la situazione descritta non consente di essere ottimisti sul riconoscimento da parte della Corte costituzionale, in via interpretativa o additiva, del diritto al contraddittorio endoprocedimentale. Nonostante alcune apertu-

¹⁶ Cfr. le sentenze richiamate *retro* alla nota 5.

¹⁷ Rispettivamente per inadeguata descrizione della fattispecie, per mancata indicazione dei motivi di rigetto delle eccezioni preliminari e per omessa indicazione delle norme sospettate di incostituzionalità.

¹⁸ A commento di questa ordinanza FRANSONI (*La legittimità costituzionale della mancata generalizzazione del contraddittorio preventivo e necessario tra presente e futuro*, in www.fransoni.it) sottolinea la difficoltà di individuare una norma da sottoporre allo scrutinio costituzionale al fine di attuare (in forma additiva, non ritenendosi sufficiente una mera interpretazione) un diritto generalizzato al contraddittorio endoprocedimentale. Si tratta di una osservazione condivisibile, anche alla luce di quello che si dirà subito oltre nel testo.

re in Corte costituzionale n. 132/2015, costituenti però più una presa d'atto (per quanto adesiva) del diritto vivente¹⁹ che un'autonoma elaborazione della Corte basata su principi costituzionali o di matrice UE, il consolidato, mancato riconoscimento dei fondamenti costituzionali del contraddittorio amministrativo non consente di essere ottimisti. Tantomeno sembra possibile sperare nella giurisprudenza di legittimità per ampliare il disposto dell'art. 12 Statuto, a causa di diversi fattori:

a) la perdurante volontà di ragionare a compartimenti stagni, talvolta affermando e talvolta negando – in diversi coesistenti filoni giurisprudenziali – l'esistenza del diritto al contraddittorio;

b) la oggettiva difficoltà di giungere in via interpretativa ad un ampliamento e generalizzazione del diritto del contribuente oltre i confini segnati letteralmente dall'art. 12 Statuto;

c) la inadeguatezza della riflessione sulla funzione del contraddittorio procedimentale tra tutela del diritto del contribuente ad una giusta imposizione e acquisizione di dati utile all'accertamento, nonché sulla confluenza di ambedue i piani verso un unico obiettivo;

d) la indebita commistione di funzioni tra contraddittorio procedimentale e contraddittorio in sede giudiziale che non tiene conto (a tacer d'altro) del fatto che l'emissione dell'atto di accertamento incide di per sé ed immediatamente – sebbene in via non definitiva in caso di impugnazione – sui diritti del contribuente.

Personalmente trovo riduttivo che il diritto al contraddittorio debba ritenersi tutelato (solo) dall'art. 97 Cost.: se ciò è corretto, in generale, nel procedimento amministrativo, nel nostro, in cui la posizione del contribuente è di diritto soggettivo, diritto alla fedele ricostruzione della propria capacità contributiva come stabilita nelle norme che sono attuazione dell'art. 53 Cost., si deve ritenere che esista una tutela più pregnante e specifica data proprio da quest'ultimo principio. È assolutamente necessario, a questo proposito, superare la postulata contrapposizione di interessi tra contribuente e AF e riconoscere che ambedue collaborano, nell'ambito del procedimento, alla corretta determinazione della specifica capacità contributiva.

Il riconoscimento della funzione collaborativa, alla quale del resto fa riferimento lo stesso art. 12, comma 7, Statuto, permette di richiamarsi anche all'art. 2 Cost. sul quale alcune relazioni²⁰ si sono significativamente soffermate ieri. È sta-

¹⁹ Come si è rilevato, Cass., SS. UU., n. 24823/2015, che afferma l'inesistenza di principi dai quali può farsi discendere un diritto generalizzato del contribuente al contraddittorio, è successiva alla pronuncia della Corte costituzionale in esame; tuttavia, le sentenze che costituiscono per quest'ultima il diritto vivente da cui essa trae il principio "immanente" del contraddittorio hanno dato origine a filoni giurisprudenziali tuttora attuali nelle rispettive materie e possono perciò ancora essere considerate diritto vivente (v. *retro* nota 5).

²⁰ E in particolare quelle di ANTONINI e FEDELE.

to ampiamente sottolineato, al riguardo, che non deve esservi contrapposizione tra “potere di imposizione” e “dovere di solidarietà” e che anche la tutela dell’interesse fiscale deve mirare alla realizzazione della “giusta” imposizione²¹.

Vi è poi un altro possibile riferimento costituzionale nell’art. 3 Cost., quello che secondo i giudici remittenti della CTR Toscana risulterebbe violato nel sistema attuale. Indubbiamente potrebbe essere un riferimento utile ad affrontare il problema aggirando, per così dire, i temi più scottanti relativi alla possibile violazione degli altri principi costituzionali sopra citati. Tutto starà a come la Corte ragionerà sul *tertium comparationis*, individuando o meno una regola generale suscettibile di applicazione generalizzata dietro l’autolimitazione dell’art. 12, comma 7 ai soli risultati delle attività di verifica e ritenendo o meno la situazione del contribuente soggetto a verifica comparabile con quella del contribuente soggetto ad attività controllo. Certamente l’attuale situazione “a macchia di leopardo” di cui si è dato conto non depone per la complessiva ragionevolezza del sistema.

Potrebbe esservi tuttavia un ostacolo all’accoglimento della questione posta dalla CTR Toscana e più in generale un ostacolo a che il diritto al contraddittorio esca dal limbo della civiltà giuridica per assurgere finalmente a diritto pienamente tutelato dall’ordinamento per effetto di una sentenza della Corte costituzionale. Mi riferisco al fatto che non sarebbe sufficiente rendere generale l’applicazione dell’art. 12, comma 7, Statuto attraverso una pronuncia abrogativa o additiva²², perché questa disposizione si inserisce nell’ambito di un procedimento in cui il contribuente, attraverso la consegna o notifica del processo verbale di constatazione, viene a conoscenza della pretesa fiscale e della sua motivazione. Cosa che non accade in esito allo svolgimento dei controlli “a tavolino”.

A questo punto del ragionamento è necessario menzionare l’art. 5-ter d.lgs. n. 218/1997, introdotto nel 2019, per il quale «*l’ufficio, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l’invito a comparire di cui all’articolo 5 per l’avvio del procedimento di definizione dell’accertamento*» (comma 1). Questa disposizione, che ha un ambito di applicazione espressamente complementare all’art. 12, comma 7 («*fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo*»), nell’ottica della tutela del diritto al contraddittorio endoprocedimentale ha ricevuto pressoché unanimi giudizi negativi²³: in primo luogo, perché è fina-

²¹ V. su questi temi ZUDDAS, *L’Amministrazione finanziaria da strumento della solidarietà economica e sociale fra i cittadini a soggetto di un rapporto solidale con il contribuente*, in *Rass. trib.*, 2022.

²² Con effetti non dissimili la Corte potrebbe ritenere l’art. 12, comma 7, Statuto illegittimo nella parte in cui fa specifico riferimento all’esito delle attività di verifica abrogando questo riferimento, ovvero potrebbe dichiararlo illegittimo nella parte in cui non prevede che il contraddittorio endoprocedimentale debba essere attivato dall’AF anche a seguito dell’esercizio degli altri poteri istruttori.

²³ Caustico il giudizio negativo di GLENDI, *Si chiude per legge la parabola del contraddittorio preac-*

lizzata al procedimento di adesione all'accertamento e dunque in ogni caso all'emissione di un atto amministrativo anziché alla tutela del diritto del contribuente al contraddittorio in sé considerato (come è nell'art. 12 Statuto); in secondo luogo perché l'obbligatorietà è esclusa nei (numerossimi, tali da coprire pressoché il totale, secondo la giurisprudenza della Cassazione) casi in cui l'ufficio ha facoltà di emettere un accertamento parziale (art. 5-ter, comma 2) ed è esclusa anche nei casi di particolare e motivata urgenza, nonché quando sussista un fondato pericolo per la riscossione (comma 4).

Nel condividere tale giudizio negativo, si deve però osservare che questa norma contiene anche alcuni profili di un possibile modello generalizzato di contraddittorio, che potrebbe uniformare la disciplina delle attività di controllo "a tavolino" con quella delle attività di controllo considerate dall'art. 12, comma 7, Statuto, vale a dire: l'obbligo dell'AF di notificare al contribuente un atto a chiusura delle attività di controllo, prima di emettere l'accertamento, che contenga le motivazioni della pretesa (comma 1); l'obbligo dell'AF di motivare l'atto impositivo con specifico riferimento alle deduzioni del contribuente (comma 3); la "invalidità" dell'atto impositivo emesso senza previo invito obbligatorio, salvo l'onere del contribuente di fornire la c.d. "prova di resistenza" (comma 5).

Soprattutto, la necessità di prevedere l'obbligatoria comunicazione al contribuente dei risultati dell'attività di controllo quale avvio della fase endoprocedimentale volta all'attuazione del contraddittorio, tipica di tutti i modelli partecipativi, fa sì, a mio avviso, che la disciplina statutaria non sia passibile di generalizzazione da parte della Corte costituzionale per pura via interpretativa o additiva, potendosi essa forse spingere, al massimo, ad adottare una pronuncia monitoria, in quanto la tutela del diritto al contraddittorio, anche in funzione del bilanciamento delle posizioni soggettive del contribuente e dell'AF, richiede necessariamente l'intervento del legislatore.

Sia consentito a quest'ultimo proposito concludere con il riferimento ai lavori della "Commissione della Cananea"²⁴ la quale, nella sua relazione finale, ha individuato due possibili interventi normativi.

Il primo, minimale e di più pronta attuazione, consisterebbe nell'ampliare l'ambito di applicazione dell'invito obbligatorio di cui all'art. 5-ter d.lgs. n. 218/1997

certativo, in *Corr. trib.*, 2020, 26. V. anche, sempre in termini decisamente negativi, FARRI, *La codificata obbligatorietà del contraddittorio endoprocedimentale al cospetto della legge generale sul procedimento amministrativo: prime riflessioni di carattere sistematico*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 68.

²⁴ Commissione Interministeriale per la riforma della giustizia tributaria. La relazione finale è consultabile all'indirizzo https://www.giustizia.it/giustizia/it/mg_1_36_0.page?contentId=COS351377. La Commissione, istituita per formulare ipotesi di modifica della disciplina ordinamentale del processo tributario, in una più ampia ottica di deflazione del contenzioso anche attraverso una più idonea disciplina dei rapporti tra AF e contribuenti, ha formulato anche proposte di norme procedurali e processuali, tra cui quelle illustrate nel testo in tema di contraddittorio. Mentre le proposte formulate sulla parte ordinamentale del processo sono state sostanzialmente recepite dalla legge n. 130/2022, queste in tema di contraddittorio non sono state, attualmente, recepite dal legislatore.

anche a tutti i casi di accertamento parziale²⁵, sì da renderne quanto più possibile ampio l'ambito di applicazione (comunque salvaguardando l'interesse erariale mantenendo ferme le eccezioni in caso di urgenza e la previsione della "prova di resistenza").

Il secondo intervento proposto, di più ampio respiro sistematico ma proprio per questo probabilmente suscettibile di più ampie riflessioni, prevede l'introduzione nello Statuto di un art. 6-*bis*, rubricato "Diritto del contribuente al contraddittorio", il quale sancisce che «*Il contribuente ha diritto di partecipare al procedimento amministrativo diretto alla emissione di un atto di accertamento o di riscossione dei tributi*» e che l'atto emesso in violazione di tale prescrizione è nullo. La stessa norma proposta rinvia poi – secondo la tecnica di coordinamento normativo già impiegata dall'art. 16 Statuto – a decreti di attuazione che avranno il compito di declinare tale diritto secondo i diversi modelli procedimentali.

²⁵ Con la sola esclusione dei "veri" accertamenti parziali, cioè quelli fondati esclusivamente su dati in possesso dell'anagrafe tributaria, in considerazione della originaria *ratio* di tali accertamenti, disciplinati dall'art. 41-*bis* d.p.r. n. 600/1973.

