

**SEMINARIO DI AGGIORNAMENTO PROFESSIONALE PER I
MAGISTRATI DELLE COMMISSIONI TRIBUTARIE DELLA
REGIONE SICILIA**

“Questioni attuali di diritto tributario sostanziale e processuale”

Venerdì 21 e Sabato 22 ottobre 2016

RELAZIONE

su

“Tutela del contribuente e contraddittorio endoprocedimentale”

di

Salvatore Sammartino

Sommario: 1. Considerazioni introduttive 2. Il contraddittorio endoprocedimentale in diritto amministrativo 3. Il contraddittorio endoprocedimentale in diritto tributario 4. Gli orientamenti della giurisprudenza 5. Conclusione

1. Considerazioni introduttive

Il tema del contraddittorio endoprocedimentale è stato trattato in numerosi scritti¹.

¹ Senza alcuna pretesa di esaustività, si rinvia ai seguenti scritti: Muleo, *Contributo allo studio del sistema probatorio nel procedimento di accertamento*, Torino, 2000, 223 ss.; Gallo, *L'applicazione d'ufficio del diritto comunitario da parte del giudice nazionale nel processo tributario e nel giudizio di cassazione*, in *Rassegna tributaria*, 2003, 311 ss.; Califano, *Principi comuni e procedimento tributario: dalle tradizioni giuridiche nazionali alle garanzie del contribuente*, in *Rivista di diritto tributario*, 2004, I, 993 ss.; Ragucci, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009; Comelli, *Poteri e atti nell'imposizione tributaria. Contributo allo studio degli schemi giuridici dell'accertamento*, Padova, 2012, 246 ss.; Marcheselli, *Il giusto*

Si rivela opportuno, data la complessità dell'argomento, delimitare l'oggetto dell'indagine.

La relazione, anche alla luce dei rapporti tra il diritto amministrativo e il diritto tributario, si propone di affrontare la problematica relativa alla sussistenza o meno, in capo al soggetto destinatario di una pretesa in materia fiscale, del diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

Si rende opportuno formulare talune considerazioni preliminari.

I rapporti giuridici in materia fiscale, sia che abbiano per oggetto tributi e relativi accessori, cioè gli interessi commisurati ai primi, sia che abbiano per oggetto sanzioni, intercorrono sempre tra il destinatario della pretesa e l'ente pubblico titolare della potestà impositiva e sanzionatoria.

La presenza dell'ente pubblico è necessaria perché si possa configurare un'obbligazione tributaria o sanzionatoria. Le norme che disciplinano tali obbligazioni rientrano nell'area del diritto pubblico e più precisamente in quella del diritto amministrativo.

È vero che la materia fiscale presenta le proprie peculiarità, ma appare sostenibile che, ove sussistano principi desumibili dalle norme rientranti nella più vasta area del diritto amministrativo, tali principi debbano trovare applicazione anche in materia fiscale.

Di tali collegamenti tra il diritto amministrativo e il diritto tributario è consapevole il legislatore fiscale, che nello Statuto dei

procedimento tributario. Principi e discipline, Padova, 2012; Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e statuto del contribuente*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 437 ss; Tundo, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013; Tesauro, *In tema di invalidità dei provvedimenti impositivi e di avviso di accertamento notificato «ante tempus»*, in *Rassegna tributaria*, 2013, 1137 ss.; Albertini, *Il contraddittorio endoprocedimentale è riconosciuto principio fondamentale dell'ordinamento tributario*, in *Giur. it.*, 2015, 1204 ss.; Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, in *Diritto e pratica tributaria*, 2016, 55 ss. e bibliografia citata in tali scritti.

diritti del contribuente, contenuto nella L 27 luglio 2000, n. 212, introduce principi che trovano riscontro nella L. 7 agosto 1990, n. 241, recante norme in materia di procedimento amministrativo². Va segnalato, altresì, che negli articoli 6 e 7 dello Statuto si rinvia espressamente alla legge n. 241/1990³.

L'ordinamento giuridico va concepito in modo unitario, con la conseguenza che un principio, pacificamente accettato in un settore dell'ordinamento, possa trovare applicazione in altro settore, tanto più quando si tratta di ambiti rientranti nella stessa area, pubblicistica o privatistica. Una tale applicazione può non essere consentita solo nel caso in cui una norma espressamente la escluda, per una precisa scelta del legislatore.

La distribuzione in rami (diritto civile, diritto penale, diritto amministrativo, diritto commerciale, diritto tributario....) è riconducibile ad esigenze di specializzazione, data la molteplicità delle norme, costantemente in crescita, e a necessità di ordine didattico.

La circolarità dei principi tra i diversi rami del diritto, che compongono l'ordinamento nel suo complesso, è occasione di

² Si pensi, a titolo esemplificativo, alla collaborazione tra Fisco e contribuente (art. 10, comma 1, dello Statuto), alla cooperazione (art. 12, comma 7), alla motivazione (art. 7, comma 1), alla conoscenza degli atti e alla semplificazione (art. 6, commi 1, 3 e 4). Tali principi si riscontrano agevolmente in diritto amministrativo: si vedano le norme ricomprese nella citata legge n. 241/1990 e precisamente quelle contenute negli artt. 3 (in materia di motivazione del provvedimento), 7 e 8 (con riguardo alla informazione e alla conoscenza degli atti), 9 (in tema di interventi nel procedimento da parte di qualsiasi soggetto interessato), nonché le disposizioni del capo IV (in materia di semplificazione dell'azione amministrativa).

³ Nell'art. 6 figura il preciso richiamo all'art. 18 della legge n. 241/1990 in tema di acquisizione d'ufficio di atti in possesso della pubblica amministrazione. Nell'art. 7 si rinvia all'art. 3 della medesima legge concernente la motivazione dei provvedimenti amministrativi, e si riportano le medesime espressioni: la motivazione deve indicare "*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione*".

arricchimento e favorisce la migliore comprensione delle norme, anche ai fini dell'evoluzione dell'ordinamento medesimo.

È sempre avvenuto, ed è normale, che singoli istituti che trovano la loro puntuale regolamentazione in norme rientranti in un determinato ramo del diritto, possano essere utilizzati ai fini della corretta comprensione di norme riconducibili ad altro ramo del diritto.

Le esperienze in diritto tributario sono molteplici: si pensi alla disciplina dell'obbligazione, tratta dalle norme civilistiche o alla configurazione dell'accertamento tributario come procedimento, nozione quest'ultima sorta nell'area del diritto amministrativo.

Anche il contraddittorio, oltre che largamente presente, con precise regole, nell'area processuale, caratterizza nella fase precontenziosa il procedimento in diritto amministrativo e certamente rientra tra quegli istituti che, in assenza di un esplicito divieto normativo, sono destinati a trovare applicazione anche in diritto tributario.

La giurisdizione e l'amministrazione sono due funzioni dello Stato, il cui svolgimento richiede l'esercizio del potere di emettere provvedimenti lesivi della sfera giuridica del singolo. Se si ammettesse che gli organi preposti a tali funzioni possano decidere senza che il singolo venga ascoltato e possa esprimere le proprie ragioni, si ammetterebbe una visione dello Stato che non è quella disegnata dalla nostra Costituzione.

Il "giusto processo", così come concepito dal legislatore nell'art. 111 della Costituzione, richiede necessariamente il contraddittorio tra le parti. Quest'ultimo, peraltro, è espressamente richiamato nell'art. 101 del codice di procedura civile e nell'art. 498 del codice di procedura penale.

In assenza di una disposizione specifica, come quella del citato art. 111, è compito dell'interprete, sulla base dei principi che informano l'ordinamento giuridico, pronunciarsi sull'esistenza, nella fase precontenziosa, della regola del contraddittorio in diritto amministrativo e quindi in diritto tributario.

2. Il contraddittorio endoprocedimentale in diritto amministrativo

Si rivela opportuno soffermarsi prima sul contraddittorio in generale in diritto amministrativo e successivamente centrare l'attenzione su quello endoprocedimentale.

L'attività della pubblica amministrazione si svolge attraverso procedimenti, cioè attraverso sequenze di atti, coordinati tra di loro, in funzione dell'emanazione del provvedimento finale⁴.

Gli atti del procedimento amministrativo sono in parte posti in essere dall'amministrazione e in parte dai soggetti abilitati a partecipare.

Il procedimento è caratterizzato dal contraddittorio, inteso come confronto tra l'organo della pubblica amministrazione e i soggetti interessati. Il confronto si esprime attraverso il diritto, riconosciuto a questi ultimi, di essere informati dell'avvio del procedimento attraverso apposita comunicazione, di prendere visione degli atti e di esprimere le proprie ragioni, cioè di rappresentare utilmente il proprio punto di vista in contrasto con quello dell'amministrazione, attraverso

⁴ È quello che, a ben vedere, avviene anche per l'attività legislativa, in cui il "prodotto finale", la legge, è preceduto da una serie di atti, primo dei quali la proposta, e per l'attività giurisdizionale, in cui il provvedimento finale conclude il susseguirsi di fasi ben precise che scandiscono il processo.

memorie scritte e documenti che quest'ultima ha l'obbligo di valutare ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento⁵.

Va rilevato che il diritto a partecipare al procedimento spetta non soltanto a coloro nei confronti dei quali il provvedimento finale è destinato a produrre effetti diretti, ma anche a coloro che per legge sono tenuti ad intervenire ed altresì a coloro ai quali possa derivare un pregiudizio, ancorché non siano diretti destinatari.

Accanto alla legalità sostanziale, cioè alla puntuale osservanza della legge con particolare riguardo agli effetti del provvedimento finale, sussiste una legalità procedimentale, consistente nel puntuale rispetto delle regole che disciplinano la sequenza degli atti, il loro contenuto e i diritti sia della pubblica amministrazione che dei soggetti che partecipano al procedimento.

In tal senso accanto al “giusto processo” che attiene alla fase contenziosa, si può parlare di “giusto procedimento” caratterizzato dal contraddittorio.

Occorre distinguere il contraddittorio dalla collaborazione del soggetto interessato.

La collaborazione è un'attività spontanea del soggetto interessato, tranne che la legge non preveda espressi obblighi. Il contraddittorio va invece attivato dalla pubblica amministrazione: in assenza di una iniziativa di quest'ultima attraverso la comunicazione dell'avvio del procedimento e del progetto del provvedimento, il contraddittorio non può espletarsi perché manca la pretesa da contrastare.

La collaborazione consiste nel fornire dati ed elementi affinché il provvedimento finale sia legittimo sotto il profilo sostanziale,

⁵ In tal senso dispongono espressamente gli artt. 7, 8 e 10 della L. n. 241/1990.

ancorché vantaggioso per l'amministrazione e lesivo nei confronti dell'interessato.

Il contraddittorio, invece, si configura come diritto del soggetto interessato e si caratterizza in termini di difesa e quindi di contrapposizione, attraverso documenti e argomentazioni, all'orientamento della pubblica amministrazione.

Se così è, la comunicazione dell'avvio del procedimento deve anche contenere elementi tali da consentire al destinatario di cogliere il "progetto" del provvedimento che la pubblica amministrazione si ripropone di emettere al termine del procedimento.

Solo così il soggetto interessato potrà acquisire una esauriente conoscenza e fornire utilmente documenti e argomentazioni per contrastare l'orientamento della amministrazione⁶.

Il contraddittorio richiede che sia assegnato al soggetto interessato un termine congruo, in relazione alla complessità delle questioni da affrontare, entro il quale possa fornire documenti e presentare memorie scritte. Il legislatore, ovviamente, può prevedere termini diversi per ciascun procedimento. Ove nulla venga disposto, sarà la pubblica amministrazione a fissare un termine ragionevole, tale da consentire al soggetto interessato di contrastare, senza particolari difficoltà, il "progetto" di provvedimento.

L'effettività del contraddittorio richiede che l'amministrazione ha "l'obbligo di valutare" le memorie scritte e i documenti presentati dal soggetto interessato, ove siano pertinenti all'oggetto del procedimento. In tal senso dispone l'art. 10 della L. n. 241/1990 nulla

⁶ È appena il caso di evidenziare che se il provvedimento che l'amministrazione intende emettere è favorevole al soggetto interessato, e non lesivo, non si pone, ovviamente, alcun problema di contraddittorio.

precisando sui tempi in cui tale valutazione, che necessariamente presuppone un previo esame, deve avvenire. Certamente va formalmente informato il soggetto interessato. Se non avviene con un atto a se stante, tale valutazione, sia pure in modo succinto, va inserita nel provvedimento finale.

Il contraddittorio endoprocedimentale è ricompreso in quello procedimentale in senso ampio. Quest'ultimo comprende tutte le occasioni di confronto, tra la pubblica amministrazione e i soggetti interessati al procedimento, che precedono l'avvio della fase contenziosa, cioè la fase in cui è chiamato il giudice, un soggetto terzo, a dirimere il contrasto. Il contraddittorio endoprocedimentale comprende le occasioni di confronto che si collocano nella fase che va dall'avvio del procedimento all'emissione del provvedimento finale, con esclusione dei rapporti che intervengono successivamente a quest'ultimo e prima dell'inizio della fase contenziosa.

Il corretto svolgimento del procedimento amministrativo, soprattutto con riguardo all'esercizio del diritto al contraddittorio, favorisce l'emissione di provvedimenti legittimi e quindi tendenzialmente riduce la litigiosità.

Il diritto al contraddittorio in tutti i procedimenti amministrativi, destinati a concludersi con un provvedimento lesivo della sfera giuridica del soggetto interessato, trova il suo fondamento negli artt. 97 e 3 della Costituzione.

L'emissione di provvedimenti legittimi, anche in dipendenza della partecipazione al procedimento, attraverso il contraddittorio, del soggetto interessato, risponde al principio del buon andamento della pubblica amministrazione previsto dall'art. 97 della Costituzione.

Il riconoscimento, ai soggetti interessati, del diritto a partecipare, attraverso il contraddittorio, a tutti i procedimenti avviati dalla pubblica amministrazione, assicura il rispetto del principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione. Se infatti si negasse la titolarità generalizzata del diritto al contraddittorio in tutti i procedimenti amministrativi si assisterebbe ad una disparità di trattamento tra coloro che possono esercitarlo in virtù di una specifica previsione normativa relativa a determinati procedimenti e coloro ai quali tale diritto verrebbe negato, pur essendo prevedibile un provvedimento lesivo, sol perché la disciplina specifica non lo preveda espressamente.

Le considerazioni suesposte inducono a ritenere che il nostro ordinamento giuridico riconosce, a livello di principio, al soggetto interessato il diritto alla partecipazione, attraverso il contraddittorio, a qualsiasi procedimento amministrativo destinato a concludersi con un provvedimento lesivo nei suoi confronti.

3. Il contraddittorio endoprocedimentale in diritto tributario.

In materia fiscale non esiste un'unica disciplina per i procedimenti di accertamento dei tributi. Essi si articolano in modo differente a seconda dei tributi cui si riferiscono e si concludono con provvedimenti dal contenuto diverso. Lo stesso può dirsi per i procedimenti sanzionatori.

Come in diritto amministrativo, il principio del contraddittorio endoprocedimentale trova il suo fondamento negli artt. 97 e 3 della Costituzione. Si rinvia alle considerazioni svolte nel paragrafo precedente.

Tale principio è altresì presente nella normativa comunitaria⁷. Ci si limita a richiamare la nota sentenza della Corte di giustizia del 3 luglio 2014 (cause riunite C-129/13 e C-130/13-Kamino)⁸ preceduta e seguita da altre dello stesso tenore.

Nello stesso senso può essere utilmente richiamato l'art. 41, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea, la c.d. Carta di Nizza, alla quale, ai sensi dell'art. 6, par. 1, del Trattato sull'Unione Europea, viene attribuito lo stesso valore giuridico dei trattati⁹. Il principio del contraddittorio endoprocedimentale trova altresì riscontro nel diritto derivato europeo¹⁰.

Con riguardo alla normativa interna, particolare rilevanza assumono le disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del contribuente che, ai sensi dell'art. 1, comma 1, della L. 27 luglio 2000,

⁷ Sulla rilevanza del diritto comunitario ai fini dell'interpretazione delle norme interne, cfr. Boria, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2015, 67 ss; Del Federico, *Il multilateralismo nelle convenzioni internazionali in materia fiscale: la prospettiva europea e l'esperienza italiana*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2015, 806.

⁸ In tale sentenza così si legge: “ogni qualvolta l'amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo...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...”.

La sentenza è stata oggetto di commento da parte di molti studiosi. Cfr. Marcheselli, *Il contraddittorio va sempre applicato, ma la sua omissione non può eccepirsi in modo pretestuoso*, in *Corriere tributario*, 2014, 2536 ss.; Serranó, *Innovativo e sostanziale contributo della Corte di Giustizia Europea in tema di contraddittorio endoprocedimentale tributario*, in *Bollettino Tributario di informazioni*, 2015, 466 ss.; Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione Europea. Riflessi nel diritto nazionale*, op. cit., 56 ss.;

⁹ Il citato art. 41, la cui rubrica è “Diritto ad una buona amministrazione”, al paragrafo 2 riconosce “il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio”, nonché “il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale”.

¹⁰ Si veda, a titolo esemplificativo, l'art. 288, par. 2, del Codice doganale dell'Unione Europea, in vigore dal 1° maggio 2016, che così dispone: “Prima di prendere una decisione che abbia conseguenze sfavorevoli per il richiedente, le autorità doganali comunicano le motivazioni su cui intendono basare la decisione al richiedente, cui è data la possibilità di esprimere il proprio punto di vista entro un determinato termine a decorrere dalla data in cui il richiedente riceve la comunicazione o si ritiene l'abbia ricevuta. Dopo la scadenza di detto termine, la decisione è notificata nella debita forma al richiedente”.

n. 212, costituiscono principi generali dell'ordinamento tributario. Ne consegue che, se anche una norma contenuta in tale legge sembra avere un contenuto specifico, essa comunque detta un principio di carattere generale.

È il caso dell'art. 6, comma 2, dello Statuto, dal quale può desumersi il principio del contraddittorio endoprocedimentale¹¹. La norma infatti così dispone: *“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”*.

L'uso del verbo “deve” induce ad escludere che si tratti di una facoltà della amministrazione finanziaria: essa è obbligata ad effettuare l'avvio del procedimento di accertamento attraverso la comunicazione da inviare al contribuente. La circostanza che si faccia riferimento solo al mancato riconoscimento di un credito e all'irrogazione di una sanzione non può far ritenere che in fattispecie diverse l'amministrazione non sia tenuta a comunicare l'avvio del procedimento e a provocare quindi il contraddittorio endoprocedimentale. È facile osservare che l'irrogazione della sanzione si accompagna normalmente, nel medesimo procedimento, con la pretesa di un maggior tributo e che non si riesce a cogliere la differenza, in termini di lesività della sfera patrimoniale del destinatario, tra un provvedimento che non riconosce, in tutto o in

¹¹ Cfr. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 265 ss. e bibliografia ivi citata.

parte, un credito d'imposta vantato dal contribuente e un provvedimento con il quale si pretende una maggiore imposta.

Ad ulteriore sostegno della tesi secondo la quale esiste, in capo sia al soggetto passivo dell'obbligazione tributaria che al soggetto passivo dell'obbligazione sanzionatoria, il diritto al contraddittorio endoprocedimentale in seno a qualsiasi procedimento, va rilevato che comunque trovano applicazione le norme contenute nella L. 7 agosto 1990, n. 241, in tema di procedimento amministrativo di cui quello tributario costituisce una "species"¹².

A sostegno della inapplicabilità in diritto tributario delle norme contenute nella L. n. 241/1990 e quindi della impossibilità di ricavare da esse il principio del contraddittorio endoprocedimentale da far valere in materia fiscale, viene invocato l'art. 13, comma 2, di tale legge. La norma prevede che le disposizioni contenute nel capo III della legge, tra le quali quelle degli artt. 7, 8 e 10 in tema di partecipazione al procedimento amministrativo anche in termini di contraddittorio, *"non si applicano...ai procedimenti tributari per i quali restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano"*.

Si rivela necessario interpretare correttamente tale norma nel contesto delle disposizioni tra le quali si colloca e alla luce dei principi desumibili dalla Costituzione e dell'ordinamento comunitario¹³.

La partecipazione del soggetto interessato al procedimento amministrativo, come si è precisato nel paragrafo precedente, al quale

¹² Nel paragrafo precedente, al quale si rinvia, si è sostenuto che, in forza di tali norme correttamente interpretate alla luce dei principi costituzionali, sussiste il principio del contraddittorio endoprocedimentale, cioè il principio secondo il quale il soggetto interessato ha diritto alla partecipazione, attraverso il contraddittorio, a qualsiasi procedimento amministrativo destinato a concludersi con un provvedimento lesivo nei suoi confronti.

¹³ Cfr. Guidara, *Indisponibilità del tributo e accordi in fase di riscossione*, Milano, 2010, 257 ss. e bibliografia ivi citata.

si rinvia, trova il suo fondamento negli artt. 97 e 3 della Costituzione e quindi è configurabile come principio. Le disposizioni di cui ai citati artt. 7, 8 e 10 della L. n. 241/1990 rientrano tra quelle di cui al capo III della legge in tema di partecipazione al procedimento amministrativo e sono direttamente strumentali all'osservanza dei principi generali dell'attività amministrativa di cui al capo I, tra i quali figura la trasparenza, da attuarsi per espressa previsione normativa (art. 1) secondo le modalità previste dalla stessa legge. Se così è, la partecipazione del soggetto interessato al procedimento amministrativo assurge a livello di principio, che non può essere disatteso quale che sia la materia specifica alla quale si riferisce il procedimento¹⁴.

Se la partecipazione al procedimento amministrativo si configura come un principio ineludibile, l'art. 13, comma 2, non può essere inteso nel senso che tale principio non opera in materia fiscale.

Il legislatore ha voluto soltanto confermare le modalità di tale partecipazione previste dalle norme speciali in materia tributaria al fine di evitare che si cumulassero, con evidente disagio per l'amministrazione finanziaria e per i soggetti interessati, più modalità di partecipazione tra loro diverse, quelle del capo III della stessa legge e quelle previste dalle norme tributarie.

¹⁴ La circostanza che la partecipazione dell'interessato si configuri come principio, e non come carattere marginale dell'attività amministrativa, è confermata dall'art. 29, comma 2/bis, della stessa legge che ravvisa in capo alla pubblica amministrazione l'obbligo di garantire la partecipazione dell'interessato al procedimento e considera le disposizioni che la regolano come attinenti ai livelli essenziali delle prestazioni concernenti i diritti civili e sociali, la cui disciplina rientra fra le materie di legislazione esclusiva dello Stato.

Altra conferma nello stesso senso è data dal richiamo ai principi dell'ordinamento comunitario contenuto nell'art. 1 della citata legge n. 241/1990. Si rinvia alle considerazioni esposte all'inizio del presente paragrafo e in particolare a quelle relative all'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea.

Se tale è l'interpretazione corretta del citato art. 13, si può concludere nel senso che, ove espressamente previste, trovano applicazione le norme fiscali che disciplinano il contraddittorio endoprocedimentale¹⁵. In assenza di tali norme¹⁶, l'amministrazione finanziaria, in osservanza del principio del contraddittorio endoprocedimentale, è comunque tenuta a informare il soggetto passivo dell'obbligazione, sia essa tributaria che sanzionatoria, dell'avvenuto avvio del procedimento di accertamento, a comunicare il progetto del provvedimento fiscale, assegnando un termine ragionevole entro il quale il destinatario possa presentare documenti e memorie per contrastare la pretesa, e a valutare le sue conclusioni difensive.

Ove si sostenesse l'inesistenza di un principio generale in tema di contraddittorio endoprocedimentale, sarebbe evidente il contrasto con l'art. 3 della Costituzione per manifesto trattamento diseguale tra i contribuenti sottoposti ad accertamento sintetico (art. 38, comma 4, del DPR n. 600/1973) e quelli sottoposti ad accertamento analitico (stesso art. 38, comma 2): i primi hanno diritto al contraddittorio endoprocedimentale che invece non è previsto per i secondi. La stessa disparità di trattamento si verifica tra i contribuenti sottoposti a

¹⁵ Esempi di presenza di una specifica disciplina del contraddittorio endoprocedimentale nella normativa fiscale si ritrovano negli artt. 6, comma 5, 10/bis, comma 6, e 12, comma 7, dello Statuto (rispettivamente in tema di iscrizione a ruolo derivante dalla liquidazione di tributi risultanti da dichiarazione; in materia di abuso del diritto; con riguardo alla conclusione di verifiche fiscali, a seguito del rilascio di una copia del processo verbale di chiusura delle operazioni), nell'art. 38, comma 7, del DPR n. 600/1973 (in tema di accertamento sintetico), negli artt. 77, comma 2/bis, e 86, comma 2, del DPR n. 602/1973 (con riguardo, rispettivamente, all'iscrizione di ipoteca e al fermo di beni mobili registrati), e nell'art. 16, commi 2, 4, 6 e 7 del DPR n. 472/1997, (in tema di atto di contestazione di violazioni punibili con sanzioni amministrative).

¹⁶ Esempio tipico di assenza di una precisa disciplina del contraddittorio endoprocedimentale si riscontra nel c.d. accertamento "a tavolino", cioè nel caso in cui l'amministrazione finanziaria esprime direttamente la pretesa attraverso la notifica del provvedimento conclusivo del procedimento di accertamento.

verifica fiscale (art. 12, comma 7, dello Statuto), che possono presentare osservazioni e richieste, e quelli per i quali l'amministrazione finanziaria non utilizza tale mezzo istruttorio.

Va segnalata infine la tendenza del legislatore ad esaltare il contraddittorio in seno al procedimento tributario. Si vedano gli artt. 1, comma 1, lett. b), e 9, comma 1, lett. b), della legge delega 11 marzo 2014, n. 23, recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita¹⁷.

4. Gli orientamenti della giurisprudenza

In tema di contraddittorio endoprocedimentale si riscontrano pronunce contrastanti della Suprema Corte, alcune delle quali, espressive dei diversi orientamenti, vengono qui richiamate.

Con sentenza n. 19667 del 17 giugno 2014, la Corte di cassazione a Sezioni Unite, chiamata a pronunciarsi sulla legittimità dell'iscrizione di ipoteca non preceduta da apposita comunicazione¹⁸, si sofferma sul tema del contraddittorio endoprocedimentale, argomentando con considerazioni puntuali e logicamente ineccepibili fondate sulla legge n. 241/1990, sullo Statuto dei diritti del contribuente e sulla normativa comunitaria.

¹⁷ Nell'art. 1, comma 1, lett. b), di tale legge si fa riferimento alla *“previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi”, “al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione”*.

Nell'art. 9, comma 1, lett. b), della stessa legge il principio direttivo viene così espresso: *“rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale”*.

¹⁸ L'iscrizione di ipoteca era avvenuta in un tempo in cui mancava la previsione di una comunicazione preventiva, successivamente introdotta in seno all'art. 77 del D.P.R. n. 602/1997 dall'art. 7, comma 2, del D.L. 13-5-2011, n. 70 convertito nella L. 12-7-2011, n. 106).

La Suprema Corte, collegandosi al filone giurisprudenziale di cui alle sentenze n. 16412 del 2007, n. 26635 del 2009 e n. 16184 del 2013, tutte delle Sezioni Unite della Cassazione, nonché alla sentenza della Sez. V n. 15311/2014, si esprime per l'esistenza di un principio generale che sancisce il diritto al contraddittorio endoprocedimentale, desumendola dall'art. 7 della legge n. 241/1990, dagli artt. 5, 6, 7, 10 e 12 dello Statuto, *“che sostanzialmente riproducono, con riferimento ad uno speciale procedimento amministrativo, alcune delle fondamentali regole dettate dalla legge n. 241/1990”*, nonché dalla normativa comunitaria costituita dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea e dalle sentenze della Corte di Giustizia del 18 dicembre 2008 (causa C-349/07 Sopropé) e del 3 luglio 2014 (cause riunite C-129/13 e C-130/13 Kamino).

La Corte precisa 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 “endoprocedimentale”, al cui ordinato ed efficace sviluppo è funzionale il rispetto dell’obbligo di comunicazione degli atti imponibili”*. Il Supremo Collegio prosegue rilevando che *“il diritto al contraddittorio...realizza...il buon andamento dell’amministrazione, presidiato dall’art. 97 Cost.”* e trova la sua *“ratio”* fondante, tra l'altro, nella *“tutela dell’interesse – giuridicamente protetto – dei soggetti destinatari del procedimento”* *“a poter controdedurre agli assunti su cui si basa l’iniziativa procedimentale dell’Amministrazione”*.

Chi scrive, anche sulla base delle considerazioni svolte nei paragrafi precedenti, condivide pienamente le argomentazioni su cui si fonda la citata sentenza.

Lo stesso non può dirsi per la successiva sentenza della Cassazione a Sezioni Unite n. 24823 del 9 dicembre 2015, chiamata a pronunciarsi sull'applicabilità delle garanzie di carattere procedurale, previste dall'art. 12, comma 7, dello Statuto, ai soli accertamenti emessi a seguito di verifiche fiscali presso i locali in cui si esercita l'attività imprenditoriale o professionale del contribuente ovvero, in quanto esse siano *“espressione di un generalizzato obbligo di contraddittorio”* agli accertamenti conseguenti ad ogni altro tipo di verifica fiscale, compresa quella effettuata presso la sede dell'Ufficio (cioè *“a tavolino”*).

Il Supremo Collegio, che perviene a conclusioni diametralmente opposte rispetto alla precedente sentenza n. 19667/2014, dopo un lungo *excursus* della precedente giurisprudenza della stessa Corte, afferma che le garanzie previste dall'art. 12, comma 7, dello Statuto operano solo in presenza di verifiche fiscali presso i locali in cui il contribuente svolge la propria attività e non in altri casi, e che nella normativa tributaria si rinvencono una pluralità di disposizioni che prescrivono il contraddittorio con modalità di volta in volta diverse, ma non esiste una *“disposizione espressa che sancisca in via generale l'obbligo del contraddittorio endoprocedimentale”*.

Non è condivisibile la tesi della Corte secondo la quale *“la ricorrenza, in campo tributario, di una pluralità di norme che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale in rapporto ad atti specifici – lungi dal poter assurgere ad indici dell'esistenza, nell'ordinamento tributario, di una clausola generale di*

contraddittorio endoprocedimentale – assume, ineludibilmente, la valenza opposta”. È vero esattamente il contrario: proprio la presenza diffusa di norme che prevedono il contraddittorio procedimentale induce a ritenere, ove si proceda con una interpretazione costituzionalmente orientata che eviti il contrasto con gli artt. 3 e 97 della Costituzione, che esiste un principio generale e che la pluralità delle disposizioni è legata all’esigenza di prevedere modalità diverse di contraddittorio in relazione alla specificità dei procedimenti di accertamento.

Nel contrastare la sentenza, sopra richiamata, n. 19667/14 (e quella recante il n. 19668/14 dello stesso contenuto), la Corte nulla precisa in ordine all’applicabilità delle norme della L. n. 241/1990, su cui le precedenti sentenze del 2014 si erano soffermate, limitandosi a confermare l’esistenza di un diritto al contraddittorio endoprocedimentale desumibile dall’ordinamento europeo e fruibile solo in caso di accertamento che riguardi i tributi c.d. “armonizzati”.

Se non viene consentito l’esercizio di tale diritto, si avrà l’annullamento del provvedimento conclusivo del procedimento, a condizione, però, che, in conformità alla giurisprudenza della Corte di Giustizia, si dimostri che in mancanza di tale irregolarità, detto procedimento avrebbe potuto avere un esito diverso.

Tale ultima affermazione suscita molta perplessità, ove si consideri che l’esito di una controversia, per il principio della certezza del diritto, non può essere affidato ad una valutazione, inevitabilmente incerta, circa l’esito che il giudizio avrebbe avuto in presenza di un contraddittorio che in realtà non si è svolto.

La Corte conclude affermando che per i tributi non armonizzati, non trovando applicazione il diritto europeo, non opera il principio del

contraddittorio endoprocedimentale, con la conseguente diversità di disciplina rispetto a quella applicabile per i tributi armonizzati. A giudizio del Supremo Collegio l'eliminazione di tale differente trattamento non può attuarsi in via interpretativa e va rimessa all'iniziativa del legislatore.

Una tale conclusione non appare accettabile ed è foriera di evidenti distorsioni per i seguenti motivi:

1) l'avviso di accertamento, che conclude il procedimento, è normalmente fondato su fatti che danno luogo nel contempo ad una maggior pretesa sia a titolo di IVA (tributo armonizzato) che a titolo di IRPEF (o IRES) e di IRAP (tributi non armonizzati). In caso di mancato rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale verrebbe emessa, in presenza degli stessi fatti e in dipendenza della medesima questione di ordine formale riguardante lo stesso, unico procedimento di accertamento, una sentenza di annullamento parziale, anziché totale, dell'atto;

2) se è vero, come la stessa Corte rileva, che è innegabile l'influenza *“che il diritto dell'Unione necessariamente dispiega sui paradigmi ermeneutici con i quali viene interpretato il diritto nazionale”* ed è altrettanto vero che il diritto comunitario presenta una tendenza pervasiva degli ordinamenti nazionali, non è lecito escludere che le norme interne possano essere interpretate alla luce dei principi del diritto europeo¹⁹;

¹⁹ Cfr., tra gli altri: Del Federico, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, Milano, 2010, 24; Amatucci F., *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l'unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Rivista trimestrale di Diritto tributario*, 2013, 17; Daniele, *Diritto dell'Unione Europea*, Milano, 2014, 174; Cedro, *La fiscalità di vantaggio nella prospettiva dell'Unione Europea*, Padova, 2015, 133 ss. e la bibliografia richiamata in tali scritti.

3) non è condivisibile la tesi secondo la quale non sia possibile ancorare il principio del contraddittorio endoprocedimentale direttamente all'art. 97 della Costituzione. Se è stato possibile, in assenza di norme specifiche, affermare, prima che venisse introdotto nello Statuto l'art. 10/*bis*, la presenza nell'ordinamento tributario di un principio generale antiabuso in virtù del principio della capacità contributiva di cui all'art. 53 della Costituzione, non si vede perché non si possa collegare il principio del contraddittorio endoprocedimentale all'art. 97;

4) il diritto generalizzato al contraddittorio in seno al procedimento tributario trova, comunque, il suo fondamento nell'art. 6, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente, come precisato nel paragrafo precedente:

5) a sostegno della sussistenza di tale diritto, si possono utilmente invocare gli artt. 7, 8 e 10 della L. n. 241/1990 in tema di procedimento amministrativo di cui quello tributario costituisce una *species*²⁰. Si rinvia alle considerazioni svolte nei paragrafi 2 e 3.

Giova richiamare l'ordinanza della sez. 6° della Corte di Cassazione n. 2879/2016 pubblicata a distanza di appena due mesi rispetto alla citata sentenza n. 24823/2015.

L'ordinanza non cita quest'ultima sentenza e conferma l'orientamento, favorevole all'esistenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale, espresso dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza n. 19667/2014, sopra richiamata, di cui riporta ampi stralci.

²⁰ In tal senso, cfr. Basilavecchia, voce *Accertamento* (dir. trib.), in Diz. Dir. pubbl., diretto da S. Cassese, Milano, 2006, I, 45 ss.; Del Federico, *I rapporti tra lo Stato e la legge generale sull'azione amministrativa*, in AA.VV., *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente*, Torino, 2012, 230 ss.

Anche la giurisprudenza di merito si presenta divisa. A titolo esemplificativo, si fa rilevare che mentre la Commissione tributaria regionale dell'Emilia Romagna, sez. II, con sentenza n. 79 del 22 gennaio 2016 si è espressa per la sussistenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale, la medesima Commissione, sez. XI, con sentenza n. 258 del 2 febbraio 2016, si è pronunciata in senso contrario, uniformandosi all'orientamento espresso dalla Cassazione a Sezioni Unite con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015, sopra richiamata.

Il contrasto giurisprudenziale rende la questione ancora controversa e favorisce inevitabilmente il clima di incertezza.

L'auspicio di chi scrive è che si formi un orientamento giurisprudenziale consolidato nel senso della sussistenza del diritto del contribuente al contraddittorio endoprocedimentale, quale che sia il tributo, armonizzato o meno, preteso dall'amministrazione finanziaria.

5. Conclusione

Alla luce delle considerazioni sin qui svolte, può sostenersi che il destinatario di una pretesa da parte di un ente impositore, a titolo di tributo, sia esso armonizzato o meno, di interessi o di sanzioni, ha diritto ad essere informato prima che il procedimento si concluda con l'emissione dell'atto in cui la pretesa viene espressa. È innegabile il diritto del destinatario ad essere informato prima di essere leso.

Esiste un principio generale in base al quale il destinatario di una pretesa ha diritto al contraddittorio endoprocedimentale, cioè ad esprimere il proprio punto di vista in contrasto con quello

dell'amministrazione finanziaria prima che venga emesso il provvedimento finale.

Al diritto del destinatario della pretesa corrisponde l'obbligo dell'amministrazione di attivarsi affinché tale diritto possa essere esercitato, attraverso la comunicazione del progetto del provvedimento finale e l'assegnazione di un termine congruo, entro il quale il soggetto passivo dell'obbligazione tributaria e/o di quella sanzionatoria possa utilmente contrastare la pretesa attraverso documenti e memorie scritte.

La disciplina, con riguardo alle modalità attraverso le quali il diritto al contraddittorio endoprocedimentale possa essere esercitato e ai tempi entro i quali ciò possa avvenire, è quella contenuta nelle norme specifiche, ove esistenti, relative a ciascun procedimento di accertamento in materia fiscale.

In mancanza di tali norme l'amministrazione finanziaria è comunque tenuta a informare il destinatario dell'avvio del procedimento, a fornire il progetto del provvedimento finale e ad assegnare un termine congruo, simile a quello previsto nelle norme specifiche, entro il quale possa essere contrastata la pretesa attraverso documenti e memorie scritte.

Il puntuale rispetto del principio del contraddittorio endoprocedimentale richiede che l'amministrazione finanziaria valuti le argomentazioni espresse dal destinatario della pretesa nelle memorie scritte, supportate da eventuali documenti. Tale valutazione potrà avvenire in seno al provvedimento conclusivo del procedimento; nulla vieta che sia contenuta in un apposito atto da emettersi, comunque, prima del provvedimento finale.

Se l'amministrazione non adempie ai propri obblighi, volti a consentire il compiuto esercizio del contraddittorio da parte del destinatario della pretesa, il provvedimento conclusivo del procedimento si presenta viziato. Esso sarà dichiarato nullo dal giudice tributario, se una precisa norma dispone in tal senso, ovvero, in ogni caso, sarà pronunciato il suo annullamento. Se così non fosse, il principio del contraddittorio endoprocedimentale si rivelerebbe insussistente.

Si può concludere affermando che, il riconoscimento di obblighi in capo all'amministrazione finanziaria, corrispondenti ad altrettanti diritti del destinatario della pretesa, ed assistiti, in caso di inosservanza, dalla sanzione di annullamento dei suoi provvedimenti, lungi dal favorire l'evasione fiscale, la contrasta perché costituisce uno stimolo all'osservanza degli obblighi fiscali, in un clima di legalità e di collaborazione, ai quali corrispondono altrettanti diritti dell'amministrazione finanziaria.

Salvatore Sammartino