

Contraddittorio endoprocedimentale nuovamente al vaglio della Consulta

di Francesco Garganese (*)

La **Commissione tributaria** regionale per la **Toscana**, con **ordinanza n. 258/2022**, ha rimesso alla **Corte costituzionale** una questione di legittimità avverso l'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000 per asserito contrasto con l'art. 3 Cost. "nella parte in cui **non** estende il diritto al **contraddittorio endoprocedimentale a tutte le modalità di accertamento in rettifica** poste in essere dall'Agenzia delle entrate". Tale pronuncia, se da una parte è condivisibile, laddove afferma che il diritto al contraddittorio deve poter essere garantito nell'ambito di ogni accertamento tributario, dall'altra, appare meno convincente nell'individuare nella censura dell'art. 12 dello Statuto la soluzione per garantire, anche nell'ambito delle verifiche c.d. a tavolino, il diritto del contribuente a partecipare alla formazione della pretesa tributaria mediante un suo coinvolgimento al termine della fase istruttoria.

L'ordinanza n. 258/2022 (1) della Commissione tributaria regionale per la Toscana offre una nuova occasione di riflessione sul tema del contraddittorio endoprocedimentale quale istituto da assurgere (auspicabilmente) a portata generale nel diritto tributario. Ancora una volta, i termini della questione hanno tratto spunto da una controversia in cui una società contribuente aveva impugnato un avviso di accertamento perché notificato dall'Agenzia delle entrate, ai fini delle II.DD. e dell'IVA, a seguito della mera richiesta di documentazione contabile, senza che venissero prima contestati i rilievi erariali con un atto istruttorio.

L'oggetto della vicenda processuale, sintetizzabile quale verifica condotta "a tavolino", ossia compiuta presso i locali dell'Agenzia fiscale senza il coinvolgimento del contribuente, costituisce l'ennesima circostanza in cui la giurisprudenza è stata chiamata a pronunciarsi sulla legittimità della pretesa tributaria alla luce del dettato normativo di cui all'art. 12 della Legge 27 luglio 2000, n. 212. Tale disposizione, nelle

sole ipotesi di verifiche eseguite presso i locali del contribuente e salvo casi di particolare e motivata urgenza, impone all'ente impositore di attendere un termine minimo (60 giorni) dopo il rilascio del verbale di chiusura delle operazioni (2) prima di emettere l'avviso di accertamento affinché il contribuente possa presentare all'ente impositore stesso chiarimenti in merito ai rilievi emersi nella fase istruttoria. Nel caso di specie, la Commissione tributaria adita non si è pronunciata sul motivo di impugnazione proposto dalla società contribuente e, consapevole del consolidato orientamento della Suprema Corte, che non riconosce ancora nell'ordinamento tributario nazionale l'esistenza di un generale diritto al contraddittorio preventivo in favore del contribuente, ha ritenuto opportuno di rimettere alla Corte costituzionale la questione di legittimità dell'art. 12, comma 7, della Legge n. 212/2000 nella parte in cui non estende il citato diritto "a tutte le modalità di accertamento in rettifica poste in essere dall'Agenzia delle entrate".

(*) *Professore a contratto di diritto tributario nell'Università degli Studi di Teramo e Avvocato*

(1) Il testo dell'ordinanza è riportato a seguire.

(2) Per verbale di chiusura delle operazioni da parte dell'organo di controllo deve intendersi non soltanto il PVC in cui vengono rassegnati i rilievi elevati a carico del contribuente, ma anche un verbale meramente istruttorio, ossia descrittivo dell'accesso compiuto presso il contribuente per la mera acquisizione di documentazione amministrativa e contabile (c.d.

accessi brevi). La possibilità per il contribuente di presentare, ai sensi dell'art. 12, comma 7, dello Statuto, osservazioni al verbale di chiusura delle operazioni anche laddove quest'ultimo non sintetizzi i rilievi dall'organo procedente è stata confermata in più occasioni dalla giurisprudenza di legittimità (tra le tante, Cass. civ., Sez. VI-T, ord. 13 gennaio 2022, n. 880; Cass. civ., Sez. trib., ord. 16 maggio 2019, n. 13176; Cass. civ., Sez. VI, ord. 14 settembre 2016, n. 18110).