

Il contraddittorio endoprocedimentale: un (momentaneo) nulla di fatto (Nota alle ordinanze n. 187, 188 e 189 del 2017 della Corte costituzionale)*

di Graziano Gaspare Caruso **
(14 settembre 2017)

SOMMARIO: 1. La manifesta inammissibilità delle questioni sollevate. – 2. Il *disorientamento* fornito dalla sentenza della Corte di cassazione n. 24823 del 2015. – 3. I profili di incostituzionalità rilevati dalle Commissioni tributarie rimettenti. – 4. Considerazioni conclusive.

1. La manifesta inammissibilità delle questioni sollevate

Con le ordinanze che qui si commentano la Corte costituzionale ha deciso sulla conformità a Costituzione delle norme relative al contraddittorio endoprocedimentale in ambito tributario. In particolare, la Commissione tributaria regionale della Campania e della Toscana, e la Commissione tributaria provinciale di Siracusa avevano sollevato, nel corso di diversi giudizi, delle censure di incostituzionalità, tutte gravitanti intorno all'odierna tematica, che continua a suscitare spiccato interesse nel dibattito accademico anche per le sorprendenti ed inaspettate prese di posizione da parte di taluni giudici.

In particolare, la Commissione tributaria regionale della Toscana, con ordinanza n. 122 del 18 gennaio 2016, aveva rimesso alla Corte costituzionale alcune questioni di legittimità costituzionale dell'art. 10 (*recte*: 12), comma 7, della legge n. 212/2000 (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), in riferimento agli artt. 3, 24, 53, 111 e 117, primo comma, della Costituzione. La Corte costituzionale si è pronunciata dichiarando la manifesta inammissibilità delle questioni, per la inadeguata descrizione della fattispecie oggetto del giudizio principale (ord. n. 187 del 2017).

Le questioni sollevate dalla Commissione tributaria regionale della Campania con ordinanza n. 261 del 6 maggio 2016 sono state decise con l'ord. n. 189 del 2017. In questo caso il giudice *a quo* aveva sollevato questione di legittimità costituzionale, del «*diritto nazionale*» e dunque di «*tutte le norme*» interne che «*a differenza del diritto dell'Unione europea*», non prevedono alcun «*obbligo generalizzato di contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, vieppiù a pena di nullità*», disposizioni ritenute in contrasto con l'art. 117, primo comma, della Costituzione. La Commissione rimettente dubitava altresì della legittimità costituzionale, in riferimento agli artt. 3, 24 e 117, primo comma, Cost., dell'interpretazione della normativa di settore, offerta dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, con la sentenza n. 24823 del 9 dicembre 2015. L'ordinanza n. 189 del 2017 della Corte costituzionale ha dichiarato manifestamente inammissibili le suddette questioni di legittimità costituzionale, in ragione dell'omessa individuazione delle norme sospettate di incostituzionalità, della generica ed incerta formulazione del *petitum* e della mancanza di una puntuale identificazione delle norme censurate.

* Scritto sottoposto a *referee*.

La stessa sorte è toccata alle questioni di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000, sollevate dalla Commissione tributaria provinciale di Siracusa, con atto di promovimento n. 235 del 17 giugno 2016, e dichiarate manifestamente inammissibile dalla Corte costituzionale con l'ord. n. 188 del 2017. In questo caso, la Corte costituzionale ha fondato la manifesta inammissibilità sulle inadeguate motivazioni che hanno toccato diversi punti dell'ordinanza di rimessione, in quanto *«la Commissione rimettente, benché abbia dato espressamente conto di alcuni profili del giudizio principale logicamente e giuridicamente pregiudiziali rispetto alla applicabilità delle norme censurate (in particolare, è decisivo il riferimento alla inesistenza della notifica dell'atto impugnato, con eccezione preliminare ed assorbente, perché inerente alla stessa puntuale instaurazione del rapporto processuale lamentata dal contribuente), non ha poi adeguatamente motivato, anche solo in termini di mera plausibilità, in ordine alle ragioni che permetterebbero di rigettare le dette eccezioni preliminari»*.

Secondo la Corte costituzionale – si legge nell'ord. n. 188 – in relazione alle eccezioni di cui sopra, *«deve ritenersi insufficiente al fine il riferimento alle difese spese, nel giudizio principale, su tali temi, dall'amministrazione finanziaria, la quale, nel costituirsi, avrebbe replicato su tali eccezioni pregiudiziali “depositando documentazione varia ed invocando giurisprudenza contraria alla tesi della ricorrente (che condurrebbe alla reiezione di tutte le censure ad eccezione di quella relativa alla violazione dell'art. 12 dello statuto del contribuente)”»*. La Corte ha, inoltre, rilevato la *«mancanza della descrizione del tenore delle difese della parte interessata e, soprattutto, del contenuto dell'orientamento della giurisprudenza (peraltro, in difetto anche dell'indicazione degli estremi delle pronunce che l'avrebbero espresso) che dovrebbe, positivamente, sostenerne il portato»*, oltre al fatto che la anzidetta *«insufficienza della motivazione su tali motivi del ricorso proposto nel giudizio principale, il cui eventuale accoglimento sarebbe suscettibile di determinare l'annullamento dell'atto impugnato, finisce per ricadere negativamente sull'onere di argomentare adeguatamente in ordine alla rilevanza delle questioni, così da imporre la declaratoria di manifesta inammissibilità»*.

Dunque, come si vede da una rapida disamina delle motivazioni addotte per respingere le questioni sollevate, la Corte costituzionale ha avuto solo l'imbarazzo della scelta delle cause di inammissibilità da far valere nei casi di specie. Sembra, infatti, incontestabile che i macroscopici difetti delle ordinanze di rimessione impedissero al Giudice delle leggi di esaminare il merito delle questioni. Ciò nondimeno, nei prossimi paragrafi si tenterà di evidenziare come le questioni, portate all'attenzione della Corte, non siano affatto campate in aria ma tocchino un nervo scoperto del procedimento tributario.

2. Il disorientamento fornito dalla sentenza della Corte di cassazione n. 24823 del 2015

Il *dialogo* con il contribuente, quale *«diritto al contraddittorio preventivo nell'accertamento»*, non costituisce una *new entry* nel panorama dottrinale; più volte ed in diverse sedi, è stato affrontato questo scottante argomento, giungendo a delle prese di posizione, contenute in vari ed autorevoli interventi, che ancora oggi suscitano dubbi e perplessità.

È stato rilevato che, in sostanza, bisognava «*stabilire l'esistenza, o meno, di un diritto al contraddittorio "al termine" delle attività di verifica e controllo fiscale, dopo cioè il completamento dell'istruttoria. Diritto che ovviamente postula la formulazione di una bozza o ipotesi di accertamento, di un draft assessment, da esternare mediante la redazione di un "processo verbale di constatazione" a chiusura del controllo*»¹, a prescindere dalla tipologia dell'accertamento esperito.

La sentenza n. 24823/2015 della Corte di cassazione ha tentato di dare una risposta in ordine alla legittimità di un generalizzato contraddittorio endoprocedimentale con il contribuente: la questione, rimessa all'esame delle Sezioni Unite, concerneva l'applicabilità delle garanzie di carattere procedimentale di cui all'art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 (c.d. *Statuto del contribuente*) agli accertamenti derivanti dalle verifiche esperite presso l'ufficio dell'organo preposto (c.d. «*verifiche a tavolino*»).

In particolare la Corte di Cassazione ha osservato che, pur in presenza di una «*pressoché univoca giurisprudenza della Sezione tributaria in senso contrario*», le motivazioni, dedotte dai contenuti delle sentenze di Cass. ss.uu. 19667/2014 e della gemella 19668/2014 e da cui scaturiva quell'intervento, risiedevano nella presunta esistenza di un principio generale, immanente nell'ordinamento anche per derivazione comunitaria, che imporrebbe «*l'osservanza del contraddittorio endoprocedimentale in rapporto a qualsiasi atto dell'Amministrazione fiscale, lesivo dei diritti e degli interessi del contribuente, indipendentemente dal fatto che la necessità del contraddittorio sia specificamente sancita da norma positiva*».

La Suprema Corte, con la sentenza n. 24823/2015, ha sancito quasi un ottundimento del principio in esame, alla ribalta delle cronache grazie alle sopra indicate sentenze gemelle, disciplinandone l'applicazione in maniera differenziata, in riferimento alla tipologia dei tributi ed affermando l'esistenza di tale diritto per quanto riguarda i tributi c.d. armonizzati, poiché «*tale obbligo discenderebbe dai principi comunitari [...] pur con il limite della necessaria "utilità" di tale previo contraddittorio*». Per quanto attiene ai tributi c.d. non armonizzati, l'obbligo di cui sopra risulterebbe invece circoscritto agli esiti derivanti da «*accessi, ispezioni, verifiche*» e alle ipotesi normativamente previste.

Si è osservato a tal proposito che «*la pronunzia delle Sezioni Unite [...] valorizzi eccessivamente la circostanza secondo la quale la presenza del nostro ordinamento di specifiche norme che espressamente prevedono tale obbligo di contraddittorio sarebbe "indice" della inesistenza di un principio generale in tal senso: (ubi lex voluit...)*» e che non dovrebbe essere persa di vista la «*stratificazione delle norme [...] frutto di interventi spesso "episodici" del legislatore che – senza una vera e propria "cabina di regia" – spesso "disvuol ciò che volle" e cioè introduce specifiche previsioni normative non coordinate fra loro, dal cui "affastellamento" non appare né logico né consequenziale [...] ammettere (o escludere) l'esistenza di un principio generale*»².

La decisione delle Sezioni Unite ha attirato su di sé gli strali critici della maggior parte della dottrina, che definisce *strabiliante*, dal punto di vista sistematico, l'esito a cui essa perviene, in quanto «*le garanzie per il contribuente sottoposto a*

¹ Cfr. D. STEVANATO, *Sul contraddittorio endoprocedimentale la Cassazione decide (forse bene), ma non spiega*, in *Dial. Trib.*, 4/2015, p. 383.

² Cfr. A. LOVISOLO, *Sulla c.d. "utilità" del previo contraddittorio endoprocedimentale*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 2/2016, p. 719.

controllo fiscale dovrebbero modellarsi su di una sorta di doppio binario, in considerazione della tipologia dei tributi ai quali la contestazione, di volta in volta, si riferisce [...] le conclusioni cui perviene la sentenza sono mirabolanti, perché, loro tramite, il soggetto sottoposto al controllo fiscale finisce per presentarsi, agli occhi dell'Amministrazione finanziaria, come il visconte dimezzato del capolavoro di Italo Calvino o il giano bifronte degli antichi romani: un soggetto a due facce, alle quali dovrebbe corrispondere, chissà per quale ragione, una diversa intensità delle garanzie in fase istruttoria»³.

Parte della dottrina ha sostenuto, inoltre, che «*la forza della funzione nomofilattica sta nel ricondurre a unità le complessità delle disposizioni scritte*» e che la sentenza delle Sezioni Unite sarebbe stata «*politicamente orientata*», avendo rappresentato un «*arretramento rispetto ai suoi precedenti, dotati di forza sistematica, idonea a superare i limiti delle leggi scritte, interpretandoli solo letteralmente*»⁴.

Le riflessioni sinora riportate appaiono sufficientemente argomentate e supportate da validi elementi di riscontro, a tal punto da poter mettere in dubbio, quanto meno, l'opportunità da parte della Cassazione di virare per approdare a soluzioni diversificate, tutt'al più ancorate allo spirito della più recente normativa di settore. Infatti, a ben vedere, le posizioni assunte dalla dottrina, sopra esposte, troverebbero un primo immediato conforto ed utile riscontro proprio nella recente legislazione vigente, come tra l'altro era stato suggerito anche da una delle stesse Commissioni rimettenti⁵.

La legge n. 23/2014⁶, all'art. 1 comma 1, lettera b), ha annoverato il seguente criterio ispiratore, quale principio direttivo generale: «*coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di contraddittorio propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi*».

Appare significativo, inoltre, che la medesima normativa all'art. 9, comma 1, lettera b), prevede altresì il rafforzamento del «*contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del contraddittorio procedimentale*».

Si aggiunga che la Commissione tributaria della Regione Campania scorge il profilo problematico della questione, sotto il profilo pratico, affermando che la Sentenza n. 24823/2015 oltre a costituire «*una mera presa d'atto dello stato attuale della legislazione tributaria, [...] varrebbe altresì ad evitare sul nascere tutta una serie di problemi di cui è indubbiamente lastricato il cammino verso un'opposta*

³ Cfr. M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, in *Corr. Trib.*, 7/2016, p. 479.

⁴ Cfr. E. DE MITA, *Sul contraddittorio le sezioni unite scelgono una soluzione «politica»*, in *Dir. e Prat. Trib.*, 1/2016, p. 241.

⁵ L'ordinanza di rimessione degli atti alla Corte costituzionale della Commissione tributaria regionale della Campania, n. 261 del 6 maggio 2016, nel punto V recita: «*se la detta legge n. 23/2014 inserisce il contraddittorio in parola tra i principi e criteri direttivi della delega al Governo con l'espressa indicazione di incrementare ed espandere tale istituto, peraltro in maniera così incisiva e qualificante da apparire senza dubbio tendenziale e generale, appare ben possibile una soluzione opposta a quella prospettata dalle S.U.*».

⁶ «Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita» (G.U. del 12.3.2014, n. 59).

soluzione vivificata da un più ampio respiro ermeneutico, non senza l'impiego di un colpo d'ala direzionato verso dimensioni evolutive, onde, se quest'ultimo dovesse apparire troppo ardito, la massima colà sintetizzata potrebbe più comodamente restare condivisa almeno per intanto, in attesa cioè dell'attuazione della delega di cui alla detta legge n. 23/2014».

3. I profili di incostituzionalità rilevati dalle Commissioni tributarie rimettenti

Le ordinanze n. 187, 188 e 189 della Corte costituzionale hanno rappresentato l'esito, forse inaspettato, di una delle più aspre critiche, mosse nei confronti della sentenza n. 24823 del 2015 della Corte di cassazione: i giudici *a quibus*, infatti, prendendo le distanze da quella pronuncia, hanno tentato di realizzare un'attenta opera demolitrice dei principi ricavati dalla sentenza in argomento, già ampiamente contestati, come si è visto sopra, non riuscendo tuttavia nell'intento.

Le Commissioni rimettenti hanno tentato di spogliare l'ordinamento vigente dall'abito ormai squarciato dagli attacchi dottrinali, sopra esaminati, interessando la Corte costituzionale per confezionargliene uno nuovo, dotato di moderna vestibilità, attagliato e conformato agli schemi propri del diritto dell'Unione Europea.

Il preambolo dell'ordinanza di rimessione della Commissione toscana, oltre ad aver considerato – si legge nell'ord. n. 187 del 2017 della Corte costituzionale – *«il limitato perimetro dell'approfondimento proprio dei giudizi tributari, nei quali non è consentita l'assunzione di prove orali»*, si incentrava sui seguenti passaggi, che si riportano integralmente: *«come noto, il contraddittorio amministrativo-tributario è previsto in numerose norme specifiche che prevedono (esplicitamente o implicitamente) la nullità all'accertamento emesso in difetto di tale contraddittorio. Le disposizioni cui si accenna costituiscono un quadro assai eterogeneo e variegato, in cui per l'ampiezza dell'ambito di applicazione spicca l'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212, qui richiamato dalla parte privata. Ed in base alla sentenza n. 18184 del 29 luglio 2013 delle Sezioni Unite, la norma deve essere interpretata nel senso che l'inosservanza del termine dilatorio di sessanta giorni per l'emanazione dell'avviso di accertamento – termine decorrente dal rilascio al contribuente, nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività, della copia del processo verbale di chiusura delle operazioni – determina di per sé, salvo che ricorrano specifiche ragioni di urgenza, la illegittimità dell'atto impositivo emesso ante tempus, poiché detto termine è posto a garanzia del pieno dispiegarsi del contraddittorio procedimentale, il quale costituisce primaria espressione dei principi, di derivazione costituzionale, di collaborazione e buona fede tra amministrazione e contribuente ed è diretto al migliore e più efficace esercizio della potestà impositiva. La norma – pur di ampia applicazione – prevede però un diritto al contraddittorio a favore solo del contribuente nei cui confronti sia stato effettuato un accesso, un'ispezione o una verifica nei locali destinati all'esercizio dell'attività».*

I punti toccati dall'ordinanza di rimessione in esame riguardavano alcuni profili specifici del contraddittorio in ambito amministrativo-tributario: si faceva riferimento alla legge n. 23/2014, sopra esaminata, all'ord. n. 132/2015 della Corte costituzionale ed ai presidi costituzionali di cui agli artt. 24 e 97 Cost. Inevitabilmente, si analizzava la sentenza della Cassazione n. 24823/2015 di cui si è discusso nel precedente

paragrafo ed erano affrontate le questioni inerenti il diritto di difesa e la parità delle parti, la nozione di procedimento nell'art. 24 Cost. ed ulteriori profili di incostituzionalità, sulle quali occorre soffermarsi maggiormente.

Infatti, secondo la Commissione tributaria toscana il *«contraddittorio amministrativo appare dunque strumentale a garantire il diritto di difesa di cui all'art. 24 Cost., ed altresì che le parti processuali si collochino, su un piano se non di compiuta parità almeno "in condizioni di parità" di guisa che il processo risulti "giusto", come prescrive l'art. 111 della Costituzione; che si ispira all'art. 6 della Carta Europea dei Diritti dell'Uomo recepita dall'art.9 della Costituzione Europea; secondo cui "l'Unione aderisce alla Convenzione europea di salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali" (e quindi il citato art. 6 è posto sotto lo scudo degli articoli 11 e 117, 1° comma, Cost.). E appare ovvio che non è né giusto né equo un processo in cui le parti non siano poste "in condizione di parità"»*.

Altro aspetto di rilievo, inerente la non manifesta infondatezza delle questioni sollevate in riferimento agli artt. 3 e 53 Cost., era quello attinente la ipotizzata irragionevole discriminazione, derivante dall'applicazione della norma censurata (art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000), tra i contribuenti nei cui confronti vengono svolti accertamenti tributari mediante accessi, ispezioni o verifiche presso la sede aziendale (o la residenza) e quelli che invece sono destinatari delle c.d. *«verifiche a tavolino»*. Nel primo caso infatti la norma contestata prevedrebbe l'instaurazione del contenzioso endoprocedimentale, nel secondo caso no.

Il significativo percorso motivazionale, seguito dal giudice tributario della Regione Campania nell'ordinanza n. 261 del 6 maggio 2016, è composto da molteplici argomentazioni, tra cui un'accurata analisi giuridica della pronuncia delle Sezioni Unite oggetto di contestazione ed un *excursus* storico-giurisprudenziale attinente la materia, giungendo alla *«necessità di invocare una pronuncia quantomeno interpretativa della Corte costituzionale in ordine al tema in questione, onde chiarire se l'attuale stato della legislazione interna, integrato per quanto di ragione dall'assetto normativo europeo, consenta già di pervenire alla specifica affermazione di un obbligo generale del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria, semmai ricavandolo in via di estensione esegetica dall'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000, o per converso legittimi la conclusione [...] che "la ricorrenza, in campo tributario, di una pluralità di norme che prescrivono il contraddittorio endoprocedimentale in rapporto ad altre specifiche, lungi dal poter assurgere ad indice dell'esistenza, nell'ordinamento tributario, di una clausola generale di contraddittorio endoprocedimentale, assume, ineludibilmente, la valenza opposta"»*.

L'attacco sferrato dalla Commissione tributaria regionale della Campania, in sede di ordinanza di rimessione, ha offerto anche un valido spunto di riflessione per quanto attiene alla lettura ed all'interpretazione dell'ordinanza n. 132/2015 della Corte costituzionale, fornita dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, *«per la quale il contraddittorio endoprocedimentale – previsto come condizione di legittimità degli accertamenti fondati sulle ipotesi tipizzate di abuso di diritto deve estendersi agli accertamenti basati su ipotesi innominate di abuso di diritto – non avrebbe offerto "alcun utile contributo al dibattito in rassegna"»*.

Il giudice tributario campano, continuando l'*excursus*, aveva sostenuto, inoltre, che non sarebbe trascurabile e quindi non dovrebbe essere collocato in secondo piano, *«il rilievo che la detta pronuncia n. 132/15 "evoca il principio generale di diritto*

comunitario del rispetto dei diritti di difesa”, pur se asseritamente “al solo scopo di contrastare, controbilanciandolo, l’assunto, in detta ottica prospettato dall’intervenuta Presidenza del Consiglio dei ministri, secondo cui l’obbligo di contraddittorio sancito dall’art. 37-bis, decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973 dovrebbe essere sacrificato sull’altare del principio di effettività del diritto comunitario e dell’obbligo del giudice nazionale, ad esso conseguente, di disapplicare le norme processuali di diritto interno che ne possano ostacolare la realizzazione».

Anche la Commissione tributaria provinciale di Siracusa, con ordinanza n. 235 del 17 giugno 2016, aveva interessato la Corte costituzionale, avanzando la terza questione in ordine alla incostituzionalità dell’art.12, comma 7 della l. 212/2000. Come sopra indicato, l’esito non è stato diverso dagli altri. Il provvedimento di rimessione ha sostenuto le medesime argomentazioni di quelli sopra descritti, passando in rassegna la normativa vigente e la giurisprudenza di settore e tentando di dare una soluzione al problema, che, come ha scritto la Commissione provinciale tributaria di Siracusa, *«ruota intorno alla necessità o meno di avvisare il contribuente del fatto che, a conclusione di un’attività di controllo eseguita presso gli uffici dell’amministrazione finanziaria, quest’ultima è pervenuta alla decisione di emettere un atto impositivo»*, avviando un contraddittorio endoprocedimentale. Il giudice a quo aretuseo, inoltre, aveva approfondito con rigore *«le disposizioni di diritto europeo rilevanti ed i relativi precedenti giurisprudenziali»* (era citata, tra le altre, la sentenza della Corte europea dei diritti dell’uomo, Grande Camera, 29 marzo 2006, caso Scordino contro Italia).

La Commissione rimettente aveva sostenuto altresì che *«la mancata previsione di un contraddittorio procedimentale anteriormente all’adozione di un avviso di accertamento che, vuoi per l’entità delle sanzioni e degli interessi che si aggiungono al maggior reddito accertato, vuoi per la circostanza dell’esecutività connessa al titolo (che consente l’avvio della procedura esecutiva e quindi la spoliazione dei beni del contribuente) appare violare il citato necessario rapporto di proporzionalità. Infatti, avvisare il contribuente dell’imminente emissione di un atto di tal genere, indicando le motivazioni ed assegnando un termine ragionevole (ad es. i 60 giorni previsti all’art. 12 comma 7 dello Statuto del contribuente), non comporterebbe alcun significativo aggravio per l’attività degli uffici. A fronte del quale, l’entità della pretesa fiscale aggravata dalle sanzioni è suscettibile di compromettere il diritto al rispetto dei beni alterando il giusto equilibrio tra le esigenze di interesse generale e gli imperativi di salvaguardia dei diritti fondamentali dell’individuo».*

4. Considerazioni conclusive

Per le ragioni anzidette le censure di incostituzionalità sollevate dalle Commissioni rimettenti si ritengono, ad ogni buon conto, degne di rilievo e pregnanti, nonostante le relative ordinanze di rimessione non fossero esenti (anzi!) da profili di inammissibilità, correttamente rilevati dalla Corte costituzionale.

Non sembri azzardato, pertanto, affermare che una nuova rimessione delle questioni di costituzionalità appare auspicabile. A questo proposito, le future ed eventuali ordinanze di rimessione dovrebbero farsi carico di motivare adeguatamente – per violazione degli artt. 3, 24, 53, 97, 111 e 117, primo comma, Cost. – nuove questioni di costituzionalità dell’art. 12, comma 7, della legge n. 212/2000 con un

petitum additivo, che potrebbe essere così formulato: «nella parte in cui non prevede l'estensione dell'instaurazione del contraddittorio endoprocedimentale a tutti gli accertamenti fiscali, posti in essere dall'Amministrazione finanziaria, senza distinzioni di sorta»⁷.

Uno sguardo ottimista ed intraprendente, rivolto al futuro, impone di dar lustro e risalto ad uno degli incisi con cui la Commissione tributaria regionale della Campania, stigmatizzando le posizioni di stallo precedentemente assunte dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione, ha invocato con fermezza la propria convinzione circa l'inopportunità di avallare ancora «*un sistema caratterizzato da una reattività solo postuma del contribuente in termini di mera opposizione giudiziale, in luogo di agevolargli la possibilità di previe contestazioni amministrative della pretesa tributaria già nel suo divenire, di guisa che il rispetto del contraddittorio valga non solo a rendere concreta e non meramente enunciata la tutela di esso contribuente, partecipe a pieno titolo della vicenda tributaria che lo riguarda in una rinnovata dimensione paritetica rispetto al soggetto impositore, ma valga altresì ad evitare sul nascere possibili accertamenti erronei o solo ipertrofici, adeguandoli da subito ad una logica di riscontro dialettico e di effettività e pertanto finendo anche e segnatamente con l'assumere un preciso ruolo deflattivo del contenzioso*».

Anche l'Agenzia delle Entrate, in linea teorica, si è mostrata favorevole a tale orientamento, evidenziando, nella circolare 25/E del 6 agosto 2014, «*la centralità del rapporto con il contribuente che, nell'ambito dell'attività di controllo, si declina attraverso la partecipazione del cittadino al procedimento di accertamento mediante il contraddittorio, sia nella fase istruttoria sia nell'ambito degli istituti definitivi della pretesa tributaria*».

Appare, infine, chiaro ed evidente che un ordinamento giuridico, proprio di un Paese democratico, non può trascurare le esigenze sottese all'instaurazione *tout court* del principio esaminato, anche in sede primordiale e propedeutica rispetto all'emissione dell'atto di accertamento; fase, quest'ultima, che dovrebbe costituire per l'Amministrazione finanziaria l'esito di un progressivo colloquio, serio, ragionato e motivato con il contribuente e non l'accozzaglia distorta di supposizioni spesso infondate o di negligenti distrazioni, a cui poter rimediare solo in sede giudiziaria, sacrificando, di volta in volta, lo spirito del dettato costituzionale.

** Dottore in Giurisprudenza presso l'Università degli studi "Mediterranea" di Reggio Calabria.

⁷ Sul tema, ed in particolare sull'interpretazione dell'art. 24 della legge n. 4/1929, che specificamente prevede l'obbligo di redazione del processo verbale di constatazione, al termine di tutti gli accertamenti fiscali, nessuno escluso, da cui deriverebbe un connotato *input* per l'instaurazione del contraddittorio in argomento, cfr. M. BEGHIN, *Il contraddittorio endoprocedimentale tra disposizioni ignorate e principi generali poco immanenti*, cit.