



## Sentenza n. 47 del 2023

Presidente: Silvana Sciarra - Giudice relatore e redattore: Augusto Antonio Barbera  
*decisione del 7 febbraio 2023, deposito del 21 marzo 2023*  
*comunicato stampa del 21 marzo 2023*

### **Giudizio di legittimità costituzionale in via incidentale**

*atto di promovimento: ord. n. 75 del 2022*

#### **parole chiave:**

PROCEDIMENTO TRIBUTARIO – CONTRADDITORIO  
ENDOPROCEDIMENTALE – DISCREZIONALITÀ DEL LEGISLATORE

#### **disposizione impugnata:**

- art. 12, comma 7 della [legge 27 luglio 2000, n. 212](#)

#### **disposizione parametro:**

- art. 3 della [Costituzione](#)

#### **dispositivo:**

inammissibilità

La Commissione tributaria regionale per la Toscana ha sollevato, con riferimento all'art. 3 della Costituzione, **questione di legittimità costituzionale dell'art. 12, comma 7, della legge 27 luglio 2000, n. 212** (Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente), **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»**, qualora effettuate attraverso le cd. verifiche “a tavolino”. Difatti, il giudice *a quo* ritiene che il sistema procedimentale tributario determinerebbe un'ingiustificata disparità di trattamento tra le verifiche precedute da accessi *in loco*, disciplinati dalla normativa censurata, e le cd. verifiche “a tavolino”, che si svolgono - salvo norme *ad hoc* per talune fattispecie - unicamente presso gli uffici dell'amministrazione tributaria, con i dati di cui essa dispone, determinando con ciò una **lesione del principio di uguaglianza postulato dall'art. 3 Cost.**

Il giudice delle leggi, dopo aver richiamato il quadro normativo di riferimento come interpretato dalla giurisprudenza di legittimità, evidenzia una **disarmonia del sistema tributario**, atteso che **non sussiste un obbligo generale di attivazione del contraddittorio fuori dalle ipotesi espressamente previste**. La Corte richiama anche alcuni suoi precedenti attraverso cui era intervenuta per riconoscere il contraddittorio endoprocedimentale come espressione del principio del “giusto procedimento”. Tuttavia, la Consulta ritiene che il principio della partecipazione procedimentale del contribuente, di

cui al censurato art. 12, comma 7, Statuto del contribuente, «ancorché esprima una esigenza di carattere costituzionale, non può essere esteso in via generale tramite una sentenza di questa Corte», in quanto **spetta al legislatore un intervento di sistema «che garantisca l'estensione del contraddittorio endoprocedimentale in materia tributaria»**: di qui, l'inammissibilità della sollevata questione di legittimità costituzionale.

*Alessandro De Nicola*